

# Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer

Gültig ab 1. Januar 2008

Gültig bis  
31. Dezember 2009



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

## Zuständigkeiten

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass für die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf den Umsätzen im Inland sowie auf dem Bezug von Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, einzig die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), für die Erhebung der MWST auf der Einfuhr von Gegenständen einzig die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) zuständig ist. Auskünfte von anderen Stellen sind demnach aus Sicht der ESTV nicht rechtsverbindlich.

### Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt: (zuständig für die Inlandsteuer)

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

telefonisch: 031 322 21 11 (von 8.30 – 11.30 und von 13.30 – 16.30 Uhr)

per Fax: 031 325 75 61

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

### Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- **Grundsätzlich nur noch in elektronischer Form**

über Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

- **In Ausnahmefällen in Papierform gegen Verrechnung**

Sie haben die Möglichkeit, in Ausnahmefällen gegen Verrechnung Drucksachen in Papierform zu bestellen.

Die Bestellung ist an das

**Bundesamt für Bauten und Logistik BBL**  
**Vertrieb Publikationen**  
**Drucksachen Mehrwertsteuer**  
**3003 Bern**

zu senden.

Internet: [www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm](http://www.estv.admin.ch/d/mwst/dokumentation/publikationen/index.htm)

## Steuersätze

Gesetzliche Steuersätze und deren **Multiplikatoren** für die Berechnung der MWST bei Bruttobeträgen (inkl. MWST):

2,4%	2,3438%
3,6%	3,4749%
7,6%	7,0632%

Bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode gelten die bewilligten Saldosteuersätze als Multiplikatoren.

## Abkürzungen

EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
ESA	Einkaufsorganisation des Schweizerischen Auto- und Motorfahrzeuggewerbes
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
FusG	Bundesgesetz vom 3.10.2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (SR 221.301)
HRegV	Handelsregisterverordnung (SR 221.411)
LSVA	Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 2.9.1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTGV	Verordnung vom 29.3.2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.201)
MWST-Nr.	Registernummer der steuerpflichtigen Person
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
OZL	Offene Zolllager
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SUVA	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
UVG	Bundesgesetz vom 20.3.1981 über die Unfallversicherung (SR 832.20)
VwVG	Bundesgesetz vom 20.12.1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021)
Z	Randziffer in dieser Wegleitung
ZG	Zollgesetz vom 18.3.2005 (SR 631.0)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 210)

**Adressen der Eidgenössischen Zollverwaltung  
(zuständig für die MWST auf der Einfuhr)**

Oberzolldirektion  
Sektion Mehrwertsteuer  
Monbijoustrasse 40  
3003 Bern  
Tel. 031 322 68 14, 031 322 65 69  
oder 031 322 65 48

Direktion des I. Zollkreises  
Elisabethenstrasse 31  
Postfach  
4010 Basel  
Tel. 061 287 11 11

Direktion des II. Zollkreises  
Bahnhofstrasse 62  
Postfach  
8200 Schaffhausen  
Tel. 052 633 11 11

Direktion des III. Zollkreises  
Avenue Louis- Casai 84  
Case postale  
1216 Cointrin  
Tel. 022 747 72 72

Direktion des IV. Zollkreises  
Via Pioda 10  
Postfach  
6900 Lugano  
Tel. 091 910 48 11

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Wegleitung, welche im Sommer 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war.

Die seit 1. Januar 2001 vorgenommenen, diesen Bereich betreffenden Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und -präzisierungen) sind soweit möglich in die vorliegende Publikation aufgenommen worden (für einen vollständigen Überblick vergleichen Sie bitte die Broschüren und Merkblätter der einschlägigen Themenbereiche). Diese materiellen Änderungen sind in der Publikation schattiert (wie dieser Hinweis grau hinterlegt), so dass die seit 1. Januar 2001 eingetretenen Änderungen für die steuerpflichtigen Personen und ihre Vertreter leicht ersichtlich sind.

Informationen zu Themen, die in dieser Wegleitung nicht oder nicht detailliert behandelt werden, können den anderen Publikationen (Merkblätter, Branchen- und Spezialbroschüren) entnommen werden.

Im übrigen Text wurden lediglich kleine sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben (und daher auch nicht grau hinterlegt sind).

Gültig bis  
31. Dezember 2009

## Inhaltsverzeichnis

### 1. Teil

#### Einleitung

I.	Die rechtliche Grundlage der MWST	13
II.	Zweck und Funktionsweise der MWST	13

### 2. Teil

#### Steuerpflicht

##### 1. Kapitel

I.	Wer ist steuerpflichtig?	15
II.	Für die Steuerpflicht massgebender Umsatz	17
III.	Beginn der Steuerpflicht.	17
IV.	Anmeldepflicht	18
V.	Option.	18
VI.	Gruppenbesteuerung	18
VII.	Ende der Steuerpflicht	18

##### 2. Kapitel

	Was müssen steuerpflichtige Personen versteuern?	19
--	--	----

##### 3. Kapitel

	Lieferungen von Gegenständen	20
I.	Allgemeine Umschreibung der Lieferung und des Gegenstandes	20
II.	Veräußerung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen	20
III.	Ablieferung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, an denen für fremde Rechnung Arbeiten ausgeführt worden sind.	23
IV.	Übergabe/Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung eines Gegenstandes aufgrund eines Miet- oder Leasingvertrages	24

##### 4. Kapitel

	Dienstleistungen im Inland.	33
	Steuerbare Dienstleistungen	33
I.	Die Beförderung von Personen und Gegenständen, die Aufbewahrung von Gegenständen sowie alle Leistungen von Spediteuren	33
II.	Das Abtreten oder Einräumen von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten wie Urheber-, Patent-, Lizenz-, Marken-, Muster-, Modell-, Fabrikations-, Verlags-, Film- und Verwertungsrechte; Software-Leistungen; Datenverarbeitungsleistungen; Betrieb von Datenbanken.	36
III.	Untersuchungen, Versuche, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, die beispielsweise auf die Herstellung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen oder auf die Schaffung immaterieller Güter nach Ziffer II hiervor ausgerichtet sind	37
IV.	Architektur- und Ingenieurarbeiten, Leistungen von Geologen, Geometern und Vermessungsbüros	39

V.	Beratung, Begutachtung und Vertretung in juristischen, finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belangen; Beurkundung von Rechtsgeschäften einschliesslich jener durch Amtsnotare; Vermögensverwaltung; Buchführung, Bücherrevision und Sekretariatsarbeiten für Dritte . . . . .	40
VI.	Personalverleih (Zurverfügungstellen von Arbeitskräften) . . . . .	43
VII.	Gastgewerbliche Leistungen durch Abgabe von Ess- und Trinkwaren (Normalsatz) oder Beherbergung (Sondersatz) . . . . .	43
VIII.	Leistungen der Coiffeure und Kosmetiker . . . . .	49
IX.	Leistungen, die der Werbung oder der Bekanntmachung ohne Werbezweck dienen . . . . .	49
X.	Leistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften sowie von Kabelnetzbetreibern . . . . .	51
XI.	Dienstleistungen von Reisebüros . . . . .	52
XII.	Recycling/Entsorgung . . . . .	53
XIII.	Entgeltliches Unterlassen einer Handlung sowie entgeltliches Dulden einer Handlung beziehungsweise eines Zustandes . . . . .	53
XIV.	Vermittlungsleistungen . . . . .	53

## 5. Kapitel

### Gemeinsame Bestimmungen für Lieferungen und Dienstleistungen

I.	Handeln im eigenen und fremden Namen . . . . .	54
II.	Das Entgelt als Berechnungsgrundlage . . . . .	61
III.	Steuersätze . . . . .	85
1.	Steuersätze . . . . .	85
a.	Reduzierter Satz . . . . .	85
b.	Sondersatz bei Beherbergungsleistungen (Übernachtung mit Frühstück) . . . . .	88
c.	Normalsatz bei allen übrigen Lieferungen und Dienstleistungen . . . . .	88
2.	Aufteilung des Entgelts auf die Steuersätze . . . . .	88
a.	Nebenkosten . . . . .	88
b.	Umschliessungen/Verpackung . . . . .	89
c.	Gebinde mit Pfand . . . . .	89
d.	Einheit und Mehrheit von Leistungen . . . . .	90
IV.	Begriff Inland; wo gelten Leistungen als erbracht? . . . . .	93
V.	Zeitpunkt der Besteuerung . . . . .	98
VI.	Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens . . . . .	99
VII.	Verschiedenes . . . . .	100
1.	Echter Schadenersatz . . . . .	101
2.	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand . . . . .	101
3.	Sponsoring und Spenden . . . . .	103
4.	Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft speziell gesetzlicher Bestimmungen . . . . .	107



## 6. Kapitel

### Eigenverbrauch

I.	Gegenstand der Besteuerung als Eigenverbrauch	108
II.	Berechnung der Eigenverbrauchssteuer	117
III.	Ort des Eigenverbrauchs	126
IV.	Entstehung der Steuerforderung	126
V.	Einlagesteuerung	127

## 7. Kapitel

### Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

I.	Allgemeines	128
II.	Zeitpunkt des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland	130
III.	Berechnung der MWST auf den Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland	130
IV.	Vorsteuerabzug	130
V.	Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland mit nachträglicher Einfuhr von Gegenständen; Einfuhr von Datenträgern	131

## 8. Kapitel

### Mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der MWST befreite Umsätze; Nachweis

I.	Lieferungen	132
II.	Dienstleistungen	141
III.	Vermittlungsleistungen	141
IV.	Leistungen im Flugverkehr	142
V.	Grenzüberschreitende Beförderungsleistungen	143
VI.	Lieferungen und Dienstleistungen 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)	144
VII.	Inlandumsätze und Einfuhr von Münz- und Feingold	145
VIII.	MWST-Abrechnung	147
IX.	Leistungen im Ausland	147

## 9. Kapitel

### Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der MWST

ausgenommene Umsätze	148
----------------------	-----

## 10. Kapitel

Option	173
--------	-----

### 3. Teil

#### Die MWST auf der Einfuhr von Gegenständen

I.	Gegenstand der MWST	179
II.	Berechnung der MWST	181
III.	Zuständigkeit zur Erhebung der MWST	183
IV.	Vorsteuerabzug	185
V.	Berichtigung der MWST auf der Einfuhr; Änderung von Einfuhrdokumenten	187

### 4. Teil

#### Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST

I.	Allgemeines	190
II.	Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen	190
III.	Form und Inhalt der Rechnungen	191
IV.	Nachträgliche Änderung des in Rechnung gestellten Entgelts	212
V.	Berichtigung der in Rechnung gestellten MWST	212
VI.	Preisanschriften (Steuerüberwälzung)	215
VII.	Elektronischer Datenaustausch	215

### 5. Teil

#### Vorsteuerabzug

I.	Anspruch auf Vorsteuerabzug	217
II.	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	221
III.	Abweichung des bezahlten Entgelts vom fakturierten Betrag (Entgeltsminderung) und Rückerstattung von Entgelt (Z 803 - 806)	225
IV.	Nutzungsänderungen	225
V.	Gemischte Verwendung	233

### 6. Teil

#### Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege;

#### Verfahrenspflichten und -rechte

I.	Allgemeines	238
II.	Pflicht zur Buchführung	238
III.	Buchführungsgrundsätze	240
IV.	Die Behandlung der MWST in der Buchhaltung	244
	1. Durchlaufender Posten	244
	2. Netto- und Brutto-Verbuchung	244
V.	Buchhaltungsarten	248
	1. Gewerbebuchhaltung	248
	2. EDV-Buchhaltung	252
VI.	Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle	257
	1. Gutschriften für Warenretouren, Preisnachlässe, andere Entgeltsminderungen; Verluste	257
	2. Skonti	257
	3. Handel mit gebrauchten Gegenständen	258
	4. Verrechnungsgeschäfte	259
	5. Verbuchung des Eigenverbrauchs	259

6.	Verbuchung bei Teilzahlungs- und Leasingverträgen	260
7.	Vorauszahlungen/Anzahlungen von Kunden	260
8.	Vorauszahlungen/Anzahlungen an Lieferanten	260
VII.	Steuer- und Abrechnungspflicht einfacher Gesellschaften wie Arbeitsgemeinschaften, Konsortien usw.	261
VIII.	Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege	261
IX.	Vereinfachte Abrechnung für steuerpflichtige Personen mit einem Jahresumsatz bis zu drei Millionen Franken und einer maximalen Steuerzahllast von 60'000 Franken	262
X.	Vereinfachungen für die Buchführung und MWST-Berechnung.	263
1.	Aufteilung der Barverkäufe, wenn von den gesamten Bareinnahmen nur ein unbedeutender Anteil einem anderen Steuersatz unterliegt	263
2.	Aufteilung der Skonti auf die einzelnen Steuersätze	264
3.	Versteuerung der Nebenkosten (Frachten / Porti / Verpackungen / Kleinstmengenzuschläge) bei Rechnung mit verschiedenen Steuersätzen	264
4.	Vereinfachungen bei Privatanteilen, Naturalbezügen und Personal verpflegung	265
5.	Weitere Vereinfachungen und annäherungsweise Ermittlungen bedürfen immer der Zustimmung der ESTV	265
XI.	Pflicht zur Auskunftserteilung, Vorlage von Belegen und Ermöglichung der Steuerkontrolle	265
XII.	Abrechnungsarten	267
1.	Abrechnung nach vereinbarten Entgelten	267
2.	Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten	267
3.	MWST-Abrechnung und Buchführung	268
XIII.	Steuerentrichtung und -rückzahlung; Verzugs- und Vergütungszins	276
XIV.	Rechtsmittel der steuerpflichtigen Person	277
XV.	Erläss	278

## 7. Teil

### Anleitung zum Ausfüllen der MWST-Abrechnung (bei effektiver Abrechnungsmethode)

I.	Vorbemerkung	279
II.	Zweck	279
III.	MWST-Abrechnung	280

### Anhang

I.	Zollanmeldungen Ausfuhr	284
II.	Zollanmeldungen Einfuhr	287

<b>Sachregister</b>	290
---------------------	-----

<b>Bei der ESTV erhältliche Publikationen</b>	308
---	-----

Gültig bis  
31. Dezember 2009

# 1. Teil

## Einleitung

### I. Die rechtliche Grundlage der MWST

Volk und Stände haben in der Abstimmung vom 28. November 1993 eine neue Finanzordnung angenommen. Danach ist der Bund ab 1. Januar 1995 ermächtigt, namentlich eine Umsatzsteuer (MWST) auf Lieferungen, Dienstleistungen und Eigenverbrauch sowie auf Einfuhren zu erheben (Art. 130 und 196 Ziff. 14 der Bundesverfassung<sup>1</sup>). Bis zum 31. Dezember 2000 regelten – gestützt auf die genannten Verfassungsbestimmungen – die vom Bundesrat sowie vom Eidgenössischen Finanzdepartement erlassenen Ausführungsbestimmungen die MWST. Ab 1. Januar 2001 traten das von den Eidgenössischen Räten beschlossene Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG) sowie die entsprechenden, dazu erlassenen Ausführungsverordnungen des Bundesrates sowie des Eidgenössischen Finanzdepartementes in Kraft.

1

Sowohl das MWSTG als auch die gestützt darauf erlassenen Ausführungsverordnungen und die vorliegende Wegleitung können grundsätzlich nur noch in elektronischer Form auf der Homepage der ESTV abgerufen werden. In Ausnahmefällen können Publikationen der ESTV noch in Papierform gegen Verrechnung bezogen werden.

2

### II. Zweck und Funktionsweise der MWST

#### Was bezweckt diese Steuer?

Die MWST ist eine **Verbrauchssteuer**. Sie soll den Inlandverbrauch belasten. Der Konsument soll über diese Steuer seinen Beitrag an die finanziellen Mittel leisten, die der Bund für die Erfüllung seiner Aufgaben benötigt. Dieser Beitrag wird nach dem Umfang des Konsums bemessen, d.h. nach dem Aufwand des Einzelnen für Leistungen der verschiedensten Art, also nicht nur für Gegenstände, sondern auch für Dienstleistungen. Es kommen drei verschiedene Steuersätze zur Anwendung (s. Seite 3), nämlich ein Normalsatz, ein reduzierter Satz sowie ein Sondersatz für Beherbergungsleistungen.

3

#### Wie funktioniert diese Steuer?

Die MWST wird nicht direkt beim einzelnen Verbraucher erhoben. Der Steuerbezug erfolgt bei Produzenten, Fabrikanten, Händlern, Handwerkern und Dienstleistenden, die den Konsumenten Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen. Den steuerpflichtigen Leistungserbringern ist es gestattet, die MWST auf den Konsumenten zu überwälzen. Die MWST ist demnach eine **indirekte Steuer**. Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, werden zudem die Einfuhr von Gegenständen, der Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland sowie der Eigenverbrauch besteuert.

4

<sup>1</sup> Bis zur Inkraftsetzung der neuen Bundesverfassung fand sich die Rechtsgrundlage für die MWST in Artikel 41<sup>ter</sup> der Bundesverfassung sowie in Artikel 8 der Übergangsbestimmungen zur Bundesverfassung.

- 5** Im Inland wird die MWST als **Allphasensteuer** auf allen Stufen der Produktion, des Handels und des Dienstleistungssektors erhoben, d.h. auf jedem Umsatz zwischen einer steuerpflichtigen Person und dem Leistungsempfänger, unabhängig davon, ob dieser seinerseits steuerpflichtig ist oder nicht. Der steuerpflichtige Lieferant oder Dienstleistungserbringer berechnet die MWST von seinem Umsatz (z.B. Entgelt für den Gegenstand oder für die Arbeit an einem Gegenstand, Bauwerk oder Grundstück; Entgelt für eine Dienstleistung) und überwälzt sie auf seinen Abnehmer. Er deklariert seinen Gesamtumsatz und die darauf geschuldete MWST in der periodischen MWST-Abrechnung. In der selben MWST-Abrechnung nimmt er den Vorsteuerabzug vor, d.h. er zieht die von seinen Leistungserbringern auf ihn überwälzte MWST und die bei der Einfuhr von Gegenständen entrichtete MWST von der auf seinem Umsatz geschuldeten MWST ab. Den nach Abzug dieser Vorsteuer verbleibenden Betrag zahlt er der ESTV ein. Ein allfälliger Überschuss der abziehbaren Vorsteuer wird ihm von der ESTV ausbezahlt oder gutgeschrieben.

## 2. Teil Steuerpflicht

### 1. Kapitel

Näheres zur Abklärung der Steuerpflicht geht aus der Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer hervor.

#### I. Wer ist steuerpflichtig?

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, selbst wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen. Dies betrifft insbesondere natürliche Personen (Einzelunternehmen), Personengesellschaften (z.B. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften), juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit, die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen (z.B. im Bauwesen tätige Arbeitsgemeinschaften).

6

Bei Praxisgemeinschaften, deren Mitglieder alle im MWST-Register eingetragen sind, wird auf die Registrierung als steuerpflichtige Vorgesellschaft verzichtet, sofern diese nur Leistungen an die eigenen Mitglieder (und nicht auch an andere Dritte) erbringt und die Weiterfakturierung ohne Kostenzuschlag erfolgt. Dies gilt ungeachtet dessen, ob die einzelnen Mitglieder ihre steuerbaren Umsätze gegenüber der ESTV nach der effektiven oder nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen. Diese Regelung gilt jedoch beispielsweise nicht für Konsortien und Arbeitsgemeinschaften, die auch gegenüber anderen Dritten (nicht nur gegenüber den eigenen Mitgliedern) unter einer gemeinsamen Firma (als einfache Gesellschaft) auftreten und diesen Dritten Leistungen erbringen.<sup>2</sup>

Wer im Inland Wohnsitz, Geschäftssitz oder eine Betriebsstätte (Z 8) hat und in einem Kalenderjahr für mehr als 10'000 Franken steuerbare Dienstleistungen von einem im Inland nicht steuerpflichtigen Unternehmen mit Sitz im Ausland bezieht (z.B. Bezug von Daten oder Computerprogrammen über Fernleitung, Bezug von Beratungs-, Vermögensverwaltungs- und Werbedienstleistungen, selbst wenn sie für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten oder für private Zwecke verwendet werden), wird für diese Bezüge steuerpflichtig. Soweit der Bezüger nicht bereits aufgrund seiner Umsätze steuerpflichtig ist, beschränkt sich die Steuerpflicht auf diese Bezüge. Für die ohnehin steuerpflichtige Person gilt die Mindestgrenze von 10'000 Franken im Kalenderjahr ebenfalls; doch hat sie jeden Bezug zu deklarieren (Z 515 ff.).

7

Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt

8

<sup>2</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Ferienwohnungen und -häuser, Einkaufs- oder Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.

Nicht als Betriebsstätten gelten feste Geschäftseinrichtungen, in denen ausschliesslich für das ausländische Unternehmen Tätigkeiten ausgeübt werden, die für dieses bloss vorbereitender Art sind oder bloss Hilfstätigkeiten darstellen (z.B. reine Auslieferungslager und Forschungsstätten, ferner Informations-, Repräsentations- und Werbebüros des Unternehmens, die nur zur Ausübung von Hilfstätigkeiten wie beispielsweise Werbe- und PR-Aktivitäten befugt sind).

Beförderungsmittel (z.B. Busse, Eisenbahnen, Flugzeuge, Schiffe) gelten ebenfalls nicht als Betriebsstätten. Das gilt auch für Schiffe, die beispielsweise während einer Messe fest vertaut sind und als Hotel- oder Restaurantschiffe eingesetzt werden.<sup>3</sup>

Werden solche Beförderungsmittel hingegen nicht mehr ihrem ursprünglichen Zweck entsprechend eingesetzt, gelten sie als Betriebsstätten.<sup>4</sup>

## 9 Von der Steuerpflicht ausgenommen sind:

- Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 250'000 Franken, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende MWST **regelmässig** pro Jahr nicht mehr als 4'000 Franken beträgt;
- Landwirte<sup>5</sup>, Forstwirte<sup>5</sup> und Gärtner<sup>5</sup> für Lieferungen der im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei;
- Viehhändler<sup>5</sup> für die Umsätze von Vieh;
- Milchsammelstellen<sup>5</sup> für die Umsätze von Milch an Milchverarbeiter;
- Unternehmen mit Sitz im Ausland, die ausschliesslich Dienstleistungen nach Z 379 - 387 erbringen (betreffend Telekommunikationsdienstleistungen s. Broschüre Telekommunikation);
- Nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sportvereine und gemeinnützige Institutionen mit einem Jahresumsatz aus steuerbaren Leistungen bis zu 150'000 Franken.

<sup>3</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

<sup>4</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008

<sup>5</sup> Die Ausnahme von der Steuerpflicht gilt in diesen Fällen auch, wenn daneben noch eine andere steuerbare Tätigkeit ausgeübt wird.



## II. Für die Steuerpflicht massgebender Umsatz

10

Als massgebender Jahresumsatz gilt das Total der vereinnahmten Entgelte (Einnahmen zuzüglich Entgelte aus Verrechnungen und Warenhingabe an Zahlungen statt [Wareneintausch]) für im Inland ausgeführte steuerbare Lieferungen und im Inland erbrachte steuerbare Dienstleistungen zuzüglich Wert des Eigenverbrauchs. Nicht relevant sind somit beispielsweise die von der MWST ausgenommenen Umsätze (Z 580 ff.) wie Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Erziehung, des Unterrichts sowie der Kinder- und Jugendbetreuung, die von gewissen nicht gewinnstrebigem Einrichtungen (z.B. Vereine) ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbrachten Leistungen, gewisse kulturelle Leistungen, Versicherungsumsätze, Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (mit Ausnahme der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts), Handänderungen von Grundstücken sowie deren Dauervermietung, Wetten, Lotto und sonstige Glücksspiele.

## III. Beginn der Steuerpflicht

Für bestehende Betriebe (ohne Erweiterung der Geschäftstätigkeit) beginnt die Steuerpflicht nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der massgebende Umsatz von mehr als 75'000 Franken erzielt worden ist. Wurde die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während des ganzen Kalenderjahres ausgeübt, ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen.

11

Wird die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit neu aufgenommen oder durch Geschäftsübernahme oder durch Eröffnung eines neuen Betriebszweiges erweitert, beginnt die Steuerpflicht mit der Aufnahme der Tätigkeit oder mit der Geschäftserweiterung, sofern zu erwarten ist, dass der für die Steuerpflicht massgebende Umsatz innerhalb der nächsten zwölf Monate 75'000 Franken übersteigen wird.

12

Für Betriebe, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind, da sie einen Jahresumsatz bis zu 250'000 Franken erzielen und die verbleibende MWST nach Abzug der Vorsteuer regelmässig nicht mehr als 4'000 Franken im Jahr beträgt, beginnt die Steuerpflicht nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem ihr für die Steuerpflicht massgebender Umsatz 250'000 Franken und/oder die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende MWST 4'000 Franken überschritten hat. Bei der Erweiterung der Tätigkeit ist die Steuerpflicht schon im Zeitpunkt der Erweiterung gegeben, wenn zu erwarten ist, dass eine oder beide Betragsgrenzen innerhalb der nächsten zwölf Monate überschritten werden.

13

Näheres zur Steuerpflicht von Gemeinwesen siehe Broschüre Gemeinwesen.

14

Die Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland besteht für jedes Kalenderjahr, in dem für mehr als 10'000 Franken derartige Dienstleistungen bezogen wurden (Z 512 ff.).

15

#### 16 IV. **Anmeldepflicht**

Wer die Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt, meldet sich schriftlich oder online auf der Homepage der ESTV unaufgefordert innerhalb von 30 Tagen nach Beginn der Steuerpflicht bei der ESTV an (Adresse s. Seite 2).

Wer, ohne im MWST-Register eingetragen zu sein, die Voraussetzungen der Steuerpflicht gemäss Z 7 erfüllt, meldet sich innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Voraussetzungen der Steuerpflicht gegeben sind, unaufgefordert bei der ESTV schriftlich an.

#### 17 V. **Option**

Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität oder zur Vereinfachung der Steuererhebung kann die ESTV – auf schriftliches Gesuch hin und unter bestimmten Voraussetzungen – die freiwillige Versteuerung von Umsätzen zulassen (Z 683 ff.) oder Unternehmen freiwillig der Steuerpflicht unterstellen.

#### 18 VI. **Gruppenbesteuerung**

Juristische Personen, Personengesellschaften sowie natürliche Personen mit Sitz oder Betriebsstätte **in der Schweiz unter einheitlicher Leitung, die eng miteinander verbunden sind**, werden auf Antrag gemeinsam als eine einzige steuerpflichtige Person behandelt (Gruppenbesteuerung). Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung sind auf die Innenumsätze beschränkt. Näheres dazu im Merkblatt Gruppenbesteuerung.

#### VII. **Ende der Steuerpflicht**

- 19** Wird die steuerbare Tätigkeit aufgegeben, endet gleichzeitig auch die Steuerpflicht. Bei Vermögensliquidationen (z.B. freiwillige oder konkursamtliche Liquidation, Nachlassvertrag mit Liquidationsvergleich) endet die Steuerpflicht jedoch erst mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens.
- 20** Wird die steuerbare Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern in dem Masse reduziert, dass die für die Steuerpflicht massgebenden Betragsgrenzen unterschritten werden, und ist zu erwarten, dass diese auch im nachfolgenden Kalenderjahr nicht überschritten werden, endet die Steuerpflicht grundsätzlich mit dem Ende des Kalenderjahres.
- 21** Näheres zum Zeitpunkt, in welchem die Option endet, siehe Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer.
- 22** Wer die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr erfüllt, meldet sich unaufgefordert schriftlich bei der ESTV ab. Erfolgt keine Abmeldung, wird grundsätzlich angenommen, dass für die Steuerpflicht optiert wird (Z 683 ff.).

## 2. Kapitel

### Was müssen steuerpflichtige Personen versteuern?

Steuerpflichtige Personen müssen grundsätzlich alle Umsätze versteuern.

Darunter fallen:

- I. Die im Inland gegen Entgelt erbrachten Lieferungen von Gegenständen (Z 30 ff.), sofern sie nicht ausdrücklich von der MWST ausgenommen sind (Z 580 ff.); **23**
- II. Die im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (Z 57 ff.), sofern sie nicht ausdrücklich von der MWST ausgenommen sind (Z 580 ff.); **24**
- III. Der Eigenverbrauch im Inland (Z 428 ff.); **25**
- IV. Der Bezug von Dienstleistungen gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Z 512 ff.); **26**
- V. Die von der MWST ausgenommenen Umsätze, sofern die Option für deren Besteuerung möglich ist und von der ESTV bewilligt wurde (Z 683 ff.). **27**

Der MWST unterliegen ferner die Einfuhren von Gegenständen (Z 709 ff.). **28**

Die Abgrenzung, ob es sich im Einzelfall um eine Lieferung oder um eine Dienstleistung handelt, ist insbesondere im grenzüberschreitenden Verkehr von Bedeutung (s. Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen). Die Ein- und Ausfuhr von Gegenständen sind bei der zuständigen schweizerischen Zollstelle zur Zollbehandlung anzumelden. Nur aus dem von der Ein- oder Ausfuhrzollstelle ausgestellten oder beglaubigten Dokument lässt sich ein Rechtsanspruch ableiten (Vorsteuerabzug oder steuerbefreite Lieferung infolge Ausfuhr). Demgegenüber ist der Nachweis von Dienstleistungsimporten/-exporten buch- und belegmässig zu erbringen. **29**

## 3. Kapitel

### Lieferungen von Gegenständen

#### I. Allgemeine Umschreibung der Lieferung und des Gegenstandes

1. Eine Lieferung liegt vor, wenn
- 30** a. ein Dritter gegen Entgelt befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen (Z 36 ff.);
  - 31** b. ein Gegenstand abgeliefert wird, an dem für fremde Rechnung Arbeiten besorgt wurden (Z 43 ff.);
  - 32** c. einem Dritten ein Gegenstand entgeltlich zum Gebrauch oder zur Nutzung übergeben oder überlassen wird (Z 49 ff.).
2. Als Gegenstände gelten bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte, Druck, Vakuum, Dampf usw.
- 33** a. Unter den Begriff bewegliche Sachen fällt, was Gegenstand eines Fahrniskaufes nach Artikel 187 OR oder eines Energielieferungsvertrages sein kann.
  - 34**
  - 35** b. Unbewegliche Sachen sind namentlich Liegenschaften, Gebäude und Teile davon.

#### II. Veräußerung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen

- 36** 1. Eine Lieferung liegt vor, wenn einem Abnehmer gegen Entgelt die Fähigkeit verschafft wird, über den Gegenstand wirtschaftlich so zu verfügen, dass er diesen entweder dem eigenen Konsum zuführen (z.B. selbst verbrauchen oder gebrauchen) oder im eigenen Namen weiter in Verkehr bringen kann. Auf die Übertragung des Besitzes oder des Eigentums am Gegenstand kommt es nicht an.

Erläuterung:

- a. Selbst wenn der Vertretene seinem Vermittler einen Gegenstand zum Verkauf (**direkte** Stellvertretung) übergibt, wird dadurch allein keine Verfügungsmacht verschafft (vgl. Z 192 ff.).
- b. Der Vorbehalt des Eigentums (mit Registereintrag) an einer dem Erwerber übertragenen beweglichen Sache (Art. 715 ZGB) verhindert nicht, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht bereits im Zeitpunkt der Ablieferung des Gegenstandes an den Erwerber übergeht.
- c. Bei Reihengeschäften schliessen jeweils mehrere Unternehmer Umsatzgeschäfte über die Lieferung eines Gegenstandes ab, wobei alle diese Geschäfte mit **einer** Warenübergabe erfüllt werden (s. Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen). Dabei wird jeder Zwischenhändler, der im eigenen Namen auftritt, als Lieferant behandelt, obwohl er nicht Besitzer

des Gegenstandes war (wirtschaftliche Verfügungsmacht ohne Besitz-/Eigentumsübertragung).

d. Die Übertragung eines Gegenstandes im Rahmen einer Sicherungsübereignung/Verpfändung stellt als solche **keine** mehrwertsteuerliche Lieferung dar, zumal der Gebrauch der als Sicherheit übergebenen Sachen vorerst lediglich im Rahmen der vertraglichen Abmachungen zwischen Gläubiger und Schuldner erfolgen darf. Erst wenn die Gegenstände verwertet werden sollen, erhält der Gläubiger die „volle“ Verfügungsmacht.<sup>6</sup>

2. Als Lieferungen gelten vor allem der Verkauf von Gegenständen (auch aufgrund von Abzahlungsgeschäften), der Tausch von Gegenständen und die Hingabe von Gegenständen an Zahlungs statt. Es spielt dabei keine Rolle, ob es sich um neue oder um gebrauchte Gegenstände handelt (Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen s. Z 290 ff.; Verkauf von Betriebsmitteln s. Z 294 ff.). **37**
3. Betreffend Veräusserung von unbeweglichen Gegenständen siehe Z 657 ff. **38**
4. Betreffend Ersatzlieferungen, Garantiarbeiten und „Gratis-Service“ siehe Z 289. **39**
5. **Spezialwerkzeuge** (Klischees, Fotolithos und Satz, Stanz- und Ziehwerkzeuge, Lehren, Vorrichtungen, Press- und Spritzformen, Gesenke, Giessereimodelle, Kokillen, Filme für gedruckte Schaltungen usw.), die eine steuerpflichtige Person eigens für die Ausführung eines Fabrikationsauftrages zukauf, anfertigen lässt oder selbst anfertigt, gelten grundsätzlich **als Teil der Lieferung der damit hergestellten Gegenstände**. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Spezialwerkzeuge dem Abnehmer gesondert fakturiert oder in den Preis der Erzeugnisse eingerechnet werden. Ebenso ist es ohne Belang, ob die Spezialwerkzeuge nach Ausführung des Fabrikationsauftrages dem Auftraggeber oder einem von diesem bezeichneten Dritten abgeliefert werden oder nicht. **40**

Werden die mit einem Spezialwerkzeug hergestellten Gegenstände exportiert und ist dafür eine Steuerbefreiung vorgesehen (Z 533 ff.), gilt diese Steuerbefreiung ebenfalls für das Spezialwerkzeug. Dies ungeachtet dessen, ob

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

In diesen Fällen müssen auf der Ausfuhrzollanmeldung 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). Erfolgt die Ausfuhr der herge-

**41****41a**

stellten Gegenstände in mehreren Teilsendungen, sind die Kosten des Spezialwerkzeugs grundsätzlich auf die einzelnen Teilsendungen aufzuteilen. Ist dies nicht möglich (weil z.B. im Zeitpunkt der Ausfuhr einer Teillieferung die Gesamtanzahl der mit dem Spezialwerkzeug herzustellenden Gegenstände noch nicht bekannt ist), dürfen die Kosten des Spezialwerkzeugs gesamthaft auf der Ausfuhrzollanmeldung einer einzigen Teilsendung aufgeführt werden. Um Rückfragen der EZV zu vermeiden, sollte in diesem Fall auf der Ausfuhrzollanmeldung ein Hinweis auf das Spezialwerkzeug und dessen Kosten vorgenommen werden.

- 41b** Eine Steuerbefreiung ist also auch möglich, wenn die im Inland hergestellten Gegenstände nachweislich ausgeführt werden, das Spezialwerkzeug jedoch im Inland verbleibt (auf dem Bezug bzw. bei der Herstellung des Spezialwerkzeugs ist der Vorsteuerabzug zulässig, jedoch ist weder eine Lieferungs- noch eine Eigenverbrauchssteuer geschuldet). Bedingung dafür ist, dass das Spezialwerkzeug beim inländischen Produzenten verbleibt und ausschliesslich für die Anfertigung von Folgeaufträgen des ausländischen Auftraggebers verwendet wird oder die Vernichtung des Spezialwerkzeugs einwandfrei belegt werden kann.
- 41c** Werden die mit einem Spezialwerkzeug hergestellten Gegenstände nicht vollumfänglich ausgeführt, können die Kosten des Spezialwerkzeugs nur in dem Umfang von der MWST befreit werden, in dem nachgewiesenermassen Gegenstände ausgeführt werden (der auf die Ausfuhr fallende Werkzeugkostenanteil ist – wie vorstehend beschrieben – auf der Ausfuhrzollanmeldung für die Gegenstände zu deklarieren). Ist eine solche Aufteilung nicht möglich (z.B. weil es sich um einen laufenden Auftrag handelt und nicht absehbar ist, wie viele Gegenstände noch hergestellt werden und welcher Anteil davon für das Ausland bestimmt sein wird), ist das für das Spezialwerkzeug vereinbarte Entgelt zum Normalsatz steuerbar. Der ausländische Auftraggeber kann die auf ihn überwälzte MWST in der Regel nicht im Vergütungsverfahren geltend machen; gegebenenfalls ist seine Steuerpflicht zu überprüfen.<sup>7</sup>
- 42** Stellt der ausländische, nicht steuerpflichtige Auftraggeber das Spezialwerkzeug dem inländischen, steuerpflichtigen Produzenten für die Herstellung von Gegenständen im Inland – zwecks anschliessendem Export – unentgeltlich zur Verfügung, kann der inländische steuerpflichtige Produzent die MWST auf der Einfuhr aufgrund der Veranlagungsverfügung der EZV als Vorsteuer geltend machen.

Sofern der inländische Produzent das Spezialwerkzeug nicht wieder ausführt, sondern dem ausländischen Auftraggeber (oder in dessen Auftrag einem Dritten) im Inland übergibt beziehungsweise die Ausfuhr nicht genügend dokumentieren kann, hat er den vorgenommenen Vorsteuerabzug nachträglich zu korrigieren. Keine Rückgängigmachung des Vorsteuerabzugs ist vorzunehmen,

wenn der inländische Produzent einwandfrei belegen kann, dass das Spezialwerkzeug unmittelbar nach Erfüllung des Auftrages vernichtet wurde oder für Folgeaufträge verwendet wird.<sup>8</sup>

- III. Ablieferung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, an denen für fremde Rechnung Arbeiten ausgeführt worden sind**
1. Um eine solche Lieferung handelt es sich vorab, wenn Gegenstände aufgrund eines Werkvertrages oder Auftrages neu angefertigt oder vor der Ablieferung noch **irgendwie bearbeitet** werden. **43**
  2. Als Bearbeitung gelten alle Arbeiten an Gegenständen, auch wenn diese dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt werden. Auf das Ausmass der Bearbeitung kommt es nicht an. Es ist auch nicht erforderlich, dass Material verwendet, ersetzt oder hinzugefügt wird. **44**
  3. Beispiele solcher Bearbeitungen von Gegenständen sind Arbeiten wie Ändern, Reparieren, Reinigen, Schneeräumen, Abbrechen von Gebäuden, Einstell-, Inbetriebsetzungs-, Service- und Unterhaltsarbeiten von Anlagen und Steuerungen (auch Arbeiten im Rahmen von Abonnementsverträgen), Installation von Software beim Kunden, Funktionskontrollen, Eichen, Prüfen und Begutachten (s. auch Z 87). **45**
  4. Die Bewirtschaftung des Bodens (z.B. Pflügen, Eggen, Pflege des Rebbergs), Landschaftsgärtnerarbeiten (z.B. Anlegen und Unterhalten von Gärten), Gewinnung von Gegenständen (z.B. Kiesabbau, Holzschlag- und Erntearbeiten) usw. gelten als Bearbeitung von unbeweglichen Gegenständen. Die steuerliche Behandlung der Verrechnungen von Erntearbeiten mit der Lieferung von Urprodukten ist in der Broschüre Urproduktion und nahestehende Bereiche umschrieben. **46**
  5. Für Dritte erbrachte Verpackungsleistungen gelten **nicht** als Bearbeitung der zu verpackenden Gegenstände, sondern als eigenständige Ablieferung der Verpackung. Dies selbst dann, wenn die Verpackungsmaterialien vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt wurden. Zum grenzüberschreitenden Verpackungsverkehr siehe Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen. **47**
  6. Lässt ein Unternehmen die bei ihm bestellte Bearbeitung von Gegenständen ganz oder teilweise durch Dritte (Unterakkordanten) vornehmen, liegen sowohl zwischen diesen Dritten und ihm als auch zwischen ihm und seinem Kunden Lieferungen vor. Dies gilt auch, wenn das Unternehmen als Oberakkordant oder Generalunternehmen tätig ist und es die ihm vom Bauherrn in Auftrag gegebenen Bauarbeiten ganz oder teilweise durch Dritte ausführen lässt (s. Broschüre Baugewerbe). **48**

#### IV. Übergabe/Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung eines Gegenstandes aufgrund eines Miet- oder Leasingvertrages

- 49** 1. Bei **beweglichen Gegenständen** liegen ungeachtet dessen, wie der Vertrag bezeichnet wird und ob das Eigentum bei dessen Ablauf auf den Kunden übergeht oder nicht, Lieferungen vor. Dies gilt auch
- 50**
- a. für die vorübergehende Vermietung der im eigenen Betrieb verwendeten Geräte, Maschinen usw.;
- 51**
- b. für die Vermietung von nicht auf Dauer in Gebäuden eingebauten Vorrichtungen, wie beispielsweise Zeiterfassungs-, Überwachungs- und Lautsprecheranlagen, Handtuchautomaten, Händetrockner, Seifenspender, Desinfektionsanlagen.

#### **51a** Vermietung von Motorfahrzeugen

Ein Motorfahrzeug gilt als **mehrheitlich für die Vermietung** verwendet (reine Gebrauchsüberlassung), wenn es während der Mietdauer auf den Namen des Mieters immatrikuliert wird. Andere Motorfahrzeuge (z.B. Hubstapler, Traktoren, Baumaschinen), die in der Regel nicht immatrikuliert werden oder nicht immatrikuliert werden können, gelten als überwiegend für die Vermietung verwendet, wenn sie zwischen Ankauf und Verkauf insgesamt länger als 30 Tage vermietet werden. Auf den Mieteinnahmen ist in sämtlichen Fällen die Lieferungssteuer geschuldet (s. Broschüre Motorfahrzeuggewerbe).

#### **51b** Abgrenzung Personenbeförderungsleistung (Dienstleistung) und Vermietung/Vercharterung von Beförderungsmitteln (Lieferung) für Luftfahrzeuge siehe Z 51c.

Diese Differenzierung ist deshalb von Bedeutung, weil das zu versteuernde Entgelt bei grenzüberschreitenden Fahrten unterschiedlich definiert wird. Immer um eine **Vermietung** handelt es sich, wenn das Beförderungsmittel (z.B. Bus, Schiff, Flugzeug) **ohne** Bedienungspersonal zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird.

Wird das Beförderungsmittel **mit** Bedienungspersonal (als solches gelten insbesondere Personen, die im Besitz der gesetzlichen Bewilligung sind, das Beförderungsmittel zu lenken und im Arbeits- oder Auftragsverhältnis zum Überlasser des Beförderungsmittels stehen) zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, wie viele Vertragsparteien insgesamt involviert sind.

- Beim Drei-Parteien-Verhältnis sieht die „Abstufung“ wie folgt aus:  
Transportunternehmen/Vercharterer (z.B. Carunternehmen) ↔ kommerzieller Veranstalter/Beförderungsunternehmen (z.B. Reisebüro) ↔ Reisender/Auftraggeber (z.B. Verein, der über das Reisebüro einen Ausflug organisieren lässt).



Aus Sicht des Beförderungsunternehmens liegt nun beispielsweise dort ein **Transportchartervertrag** vor, wo ein Carunternehmen (Vercharterer) einem Reisebüro ein Personentransportmittel **als Ganzes** – sprich mit Bedienungspersonal – zur Verfügung stellt, und das Reisebüro die bezogene Leistung seinerseits als Ganzes oder in einzelnen Teilen an Kunden **weiterverkauft** (einzelne, im Namen und auf Rechnung des Reisebüros abgeschlossene Beförderungsverträge).

- Beim Zwei-Parteien-Verhältnis kann die genaue Bezeichnung der Parteien offen bleiben, zumal sie je nach Sachverhalt variiert. Mögliche Varianten sind die Personenbeförderungsdienstleistung (inkl. Eigencharter) oder gegebenenfalls die Vercharterung (Lieferungstatbestand). Beispiele dazu unter Z 51d.

Auch bei blossen Zwei-Parteien-Verhältnissen ist eine Vercharterung grundsätzlich denkbar, bedingt jedoch, dass die selben Voraussetzungen erfüllt sind, wie sie bei Fällen mit Luftfahrzeugen gelten (s. Z 51c, zweiter Abschnitt). Hingegen gilt als Personenbeförderungsvertrag der sogenannte Eigencharter (own use charter). Siehe Beispiel 3 unter Z 51d.

Zur Abgrenzung Vermietung/Vercharterung und Personenbeförderungsdienstleistung siehe Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine und die Broschüre Transportwesen.

### **Abgrenzung bei Luftfahrzeugen**

Bei Luftfahrzeugen wird für die Annahme einer **Vermietung** vorerst ebenso darauf abgestellt, ob das Luftfahrzeug ohne Bedienungspersonal zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird.

Eine **Vercharterung** liegt vor, wenn das Luftfahrzeug **mit** Bedienungspersonal (analoge Definition wie bei den übrigen Beförderungsmitteln) zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen wird **und** der Besteller das Luftfahrzeug

- entweder in der Eigenschaft als kommerzieller Veranstalter beziehungsweise als Beförderungsunternehmer verwendet, oder
- für Zwecke verwendet, die nicht in erster Linie der Beförderung dienen. Dies ist der Fall, wenn das Luftfahrzeug als Ganzes (oder Teile davon) Vertragsgegenstand ist **und** für spezielle Zwecke (z.B. Ausstellungen, Präsentationen) oder für spezielle professionelle Aufgaben (z.B. Bergung, Brandbekämpfung, Fotoaufnahmen, Vermessungs- und Überwachungsflüge, landwirtschaftliche Zwecke [wie Sprühflüge]) eingesetzt wird.

Besagte Verwendung durch kommerzielle Veranstalter oder Beförderungsunternehmen (Lemma 1 oben) bedingt, dass das Luftfahrzeug als Ganzes oder Teile davon Vertragsgegenstand sind und im Transportcharter (Definition

**51c**

analog Car) oder Mietcharter (Überlassung des Luftfahrzeugs zwischen einzelnen Beförderungsunternehmen) eingesetzt wird.

Dabei gilt als **kommerzieller** Veranstalter, wer die bezogene Leistung den Reisenden weiterverrechnet, selbst dann, wenn dies in Teilen geschieht. Unternehmen, die in der Reisebranche tätig sind, wie auch andere natürliche und juristische Personen, die Leistungen der Tourismusbranche sowie des Transport- und Speditionswesens anbieten, gelten als kommerzielle Veranstalter. Daran ändert sich nichts, wenn die Unternehmenstätigkeit vorwiegend in einem anderen Geschäftsbereich liegt. Es genügt, wenn das Unternehmen nachhaltig in der Reisebranche tätig ist und entsprechend in der Öffentlichkeit auftritt.

Demgegenüber gelten Vereine, Unternehmen sowie Privat-/ Einzelpersonen und Gruppen **nicht als kommerzielle** Veranstalter, sofern sie weder Reisen öffentlich anbieten noch **generell** bereit sind, für aussenstehende Dritte Reisen zu organisieren. Dies gilt selbst dann, wenn sie Kosten, die im Zusammenhang mit einer gelegentlichen Reiseorganisation entstehen, auf ihre Reiseteilnehmer, namentlich Gäste, Vereinsmitglieder oder Angestellte überwälzen.

## 51d

Beispiele zu den Erläuterungen unter Z 51b und 51c

### **Beispiel 1**

*Ein Mietwagenunternehmen vermietet ein Wohnmobil ab Zürich an einen amerikanischen Touristen für eine Europareise.*

*Es handelt sich um die Überlassung eines Beförderungsmittels ohne Bedienungspersonal und somit um eine Vermietung. Lieferungsort ist Zürich. Zum Normalsatz steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

### **Beispiel 2**

*Ein Automobilimporteur bestellt ein Schiff (mit Bedienungspersonal in Kreuzlingen) zum Zweck, das neue Modell der vertretenen Automarke einem ausgewählten Publikum anlässlich einer Ausstellung vorzustellen.*

*Das Schiff wird mit Bedienungspersonal zur Verfügung gestellt. Zwischen dem Transportunternehmen und den Ausstellungsbesuchern werden keine Einzelverträge abgeschlossen (Zwei-Parteien-Verhältnis). Das Schiff wird jedoch für einen speziellen Zweck (Ausstellung) im Rahmen des Gelegenheitsverkehrs eingesetzt. Somit liegt aus steuerlicher Sicht der Schifffahrtsgesellschaft eine Vercharterung vor.*

*Zum Normalsatz steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke im In- oder Ausland liegt.*

**Beispiel 3**

*Eine Hochzeitsgesellschaft / ein Sportverein bestellt einen Reisebus (mit Chauffeur) für den Ausflug ins benachbarte Ausland / den Transport an ein Freundschaftsspiel im Ausland.*

*Der Reisebus wird mit Bedienungspersonal zur Verfügung gestellt. Zwischen dem Transportunternehmen und den einzelnen Hochzeitsgästen/Sportlern werden keine Einzelverträge abgeschlossen (Zwei-Parteien-Verhältnis). Der Reisebus wird für Zwecke verwendet, die nach wie vor in erster Linie der Beförderung dienen. Deshalb liegt ein sogenannter Eigencharter (own use charter) vor, der als Beförderungsdienstleistung qualifiziert wird.*

*Der MWST zum Normalsatz unterliegt bloss das Entgelt für die im Inland zurückgelegte Strecke.*

**Beispiel 4**

*Ein Reiseveranstalter bietet regelmässig Pauschalreisen im Sinne des Pauschalreisegesetzes nach Spanien an. Darin enthalten sind Busfahrt und Unterkunft. Der Transport der Reisenden zum Urlaubsort und zurück wird grundsätzlich mit eigenen Fahrzeugen durchgeführt. Während der Hochsaison müssen aus Kapazitätsgründen zusätzliche Busse mit Bedienungspersonal von Carunternehmern zugemietet werden.*

*Aus mehrwertsteuerlicher Sicht des Carunternehmens, das dem Reiseveranstalter seine Reisebusse zur Verfügung stellt, liegt eine Vercharterung vor (sog. Mietcharter). Steuerbar ist das gesamte Mietentgelt, unabhängig davon, ob die gefahrene Strecke mehrheitlich im Ausland liegt. Aus Sicht des Reiseveranstalters liegt hingegen eine Personenbeförderungsdienstleistung vor (Z 59 ff.).*

**Zusammenfassung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung**

Sowohl bei der Vermietung als auch bei der Vercharterung eines Beförderungsmittels (Lieferung) mit Übergabeort des Beförderungsmittels im Inland unterliegt das gesamte Entgelt der MWST zum Normalsatz. Ob dieses für Fahrten im In- oder Ausland eingesetzt wird, ist – im Gegensatz zu den Personenbeförderungsdienstleistungen (Dienstleistung) – für die steuerliche Behandlung nicht von Bedeutung.

Für Luftfahrzeuge gelten diesbezüglich spezielle Regeln. Näheres dazu in der Broschüre Luftverkehr.

**Geschäfte mit Finanzierungs- oder Leasinggesellschaften****Feste Abtretung der Entgeltforderung an ein Finanzinstitut (Fahrzeuglieferung an einen Kunden)**

Näheres dazu unter Z 267 ff. sowie im Merkblatt Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut.

51e

52

## 52a

**Fahrzeuflieferungen an Leasinggesellschaften**

Bei Lieferungen von Motorfahrzeugen an Leasinggesellschaften ist es üblich, dass ein Teil des Entgelts nicht durch die Leasinggesellschaft selbst, sondern durch den Leasingnehmer beglichen wird. In der Regel vereinnahmt der Motorfahrzeughändler im Namen und für Rechnung der Leasinggesellschaft die erste Leasingrate, die Kautions sowie allfällige Sonderzahlungen und verrechnet diese Zahlungen mit der Forderung gegenüber der Leasinggesellschaft. Sonderzahlungen können in Form von Geld (Anzahlung) oder in Form einer geldwerten Leistung (Autolieferung/Eintausch) erbracht werden.

**Erhalt von Sonderzahlungen in Form von Barvergütungen**

Der Motorfahrzeughändler hat in diesem Fall lediglich die Funktion einer Inkassostelle und darf deshalb auf seiner Quittung für den Leasingnehmer nicht auf die MWST hinweisen.

Diese Zahlungen werden durch die Leasinggesellschaft zum Normalsatz versteuert. Es liegt daher an ihr, dem Leasingnehmer eine MWST-konforme Rechnung auszustellen.

**Beispiel 1**

*Auszug einer Rechnung des Motorfahrzeughändlers A an die Leasinggesellschaft X:*

Preis Neuwagen gemäss Vertrag	Fr.	30'000	
+ 7,6% MWST	Fr.	<u>2'280</u>	
Verkaufspreis inkl. 7,6% MWST	Fr.	32'280	

abzüglich

Sonderzahlung	Fr.	10'000	
Kautions	Fr.	2'330	
1. Leasingrate	Fr.	<u>950</u>	Fr. 13'280
Unser Restguthaben			<u>Fr. 19'000</u>

*Der Motorfahrzeughändler A versteuert 32'280 Franken zum Normalsatz. Die Leasinggesellschaft X kann auf diesem Betrag die Vorsteuer in Abzug bringen.*

## Beispiel 2

Auszug einer Quittung des Motorfahrzeughändlers A für den Leasingnehmer Y:

Wir haben im Namen und für Rechnung der Leasinggesellschaft X von Ihnen erhalten:

Anzahlung gemäss Leasingvertrag Nr. 999

Sonderzahlung	Fr.	10'000
Kaution	Fr.	2'330
1. Leasingrate	Fr.	<u>950</u>
Total	Fr.	<u>13'280</u>

Zwischen dem Motorfahrzeughändler und dem Leasingnehmer findet keine Lieferung statt. Der Motorfahrzeughändler vereinnahmt diese Beträge lediglich im Namen und für Rechnung (als direkter Stellvertreter) der Leasinggesellschaft. Die Belege tragen daher keinen Hinweis auf die MWST.

### Erhalt von Sonderzahlungen in Form von Fahrzeuglieferungen

Sonderzahlungen können vom Leasingnehmer statt in Form von Geld durch Lieferung eines Fahrzeuges an den Motorfahrzeughändler erbracht werden. In Bezug auf das entgegengenommene Fahrzeug besteht eine separate Lieferung vom Leasingnehmer an den Händler. Dieser rechnet den Kaufpreis als Sonderzahlung des Leasingnehmers an sein Guthaben gegenüber der Leasinggesellschaft an.

Die Lieferung des Fahrzeuges stellt der Leasingnehmer dem Händler in Rechnung oder der Händler stellt dem Leasingnehmer eine Gutschrift aus. Ist der Leasingnehmer steuerpflichtig, unterliegt das Entgelt für die Lieferung des Fahrzeuges der MWST zum Normalsatz, ausser es sei ausschliesslich für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit verwendet worden (Z 294 ff.). Will der Händler auf dem zugekauften Fahrzeug allenfalls einen Vorsteuerabzug vornehmen, benötigt er eine Rechnung oder Gutschrift, die sämtliche Angaben gemäss Z 759 ff. enthält.

Die Rechnung für die Lieferung des Leasingfahrzeuges vom Fahrzeughändler an die Leasinggesellschaft entspricht inhaltlich dem Beispiel 1 hiervor. Der Anrechnungswert für das zugekaufte Motorfahrzeug wird nicht als Eintausch, sondern ebenfalls als Sonderzahlung bezeichnet.

### Eintauschgeschäfte mit Leasinggesellschaften

Lieferant des Eintauschfahrzeuges ist in diesem Fall die Leasinggesellschaft (und nicht der Leasingnehmer). Wird der Wert des Eintauschfahrzeuges mit der Lieferung des neuen Fahrzeuges verrechnet, kann die Verrechnung mit der selben Faktura vorgenommen werden.

**Beispiel**

Auszug einer Rechnung des Motorfahrzeughändlers A  
an die Leasinggesellschaft X:

Preis Neuwagen gemäss Vertrag	Fr.	30'000	
+ 7,6% MWST	Fr.	<u>2'280</u>	
Verkaufspreis inkl. 7,6% MWST	Fr.	32'280	

Eintausch:

Occasionswagen (Marke, Typ, Stamm-Nr.)

Preis inkl. 7,6% MWST	Fr.	<u>8'000</u>	
-----------------------	-----	--------------	--

Aufpreis	Fr.	24'280	
----------	-----	--------	--

abzüglich:

Sonderzahlung	Fr.	10'000	
---------------	-----	--------	--

Kaution	Fr.	2'330	
---------	-----	-------	--

1. Leasingrate	Fr.	<u>950</u>	Fr.	<u>13'280</u>
----------------	-----	------------	-----	---------------

Restguthaben			Fr.	<u>11'000</u>
--------------	--	--	-----	---------------

**Schlussabrechnung bei Fahrzeugrückgaben**

Unabhängig vom Grund der Rückgabe – vorzeitige Vertragsauflösung oder Vertragsablauf – wird das Motorfahrzeug im Normalfall dem Motorfahrzeughändler zu Händen der Leasinggesellschaft übergeben. Der Motorfahrzeughändler überprüft den Zustand des Fahrzeuges und füllt ein Übergabeprotokoll aus, aufgrund dessen die Leasinggesellschaft dem Leasingnehmer allenfalls eine Rechnung zur Begleichung von entstandenen Schäden oder gefahrenen Mehrkilometern stellt. Das Fahrzeug wird anschliessend durch die Leasinggesellschaft veräussert. Käufer können Motorfahrzeughändler, der Leasingnehmer oder Dritte sein.

Das vom Motorfahrzeughändler erstellte Übergabeprotokoll gilt nicht als Rechnung des Motorfahrzeughändlers für allfällige Instandstellungskosten. Wird der Rücknahmewert infolge Beschädigung des Fahrzeuges reduziert, sind zwei Vorgehensweisen möglich:

- die Leasinggesellschaft setzt den Rücknahmewert aufgrund des vom Motorfahrzeughändler mitgeteilten Minderwertes herab oder
- die Leasinggesellschaft fakturiert den vollen Rücknahmewert und der Motorfahrzeughändler stellt im Umfang der Instandstellungskosten eine Gegenrechnung. Die vom Motorfahrzeughändler der Leasinggesellschaft in Rechnung gestellten Reparaturkosten sind zum Normalsatz steuerbar.

## Mehr- und Minderpreise bei Leasingende<sup>9</sup>

Insbesondere beim Motorfahrzeugleasing kommt es oft vor, dass allfällige Mehr- und Minderwerte dem Leasingnehmer nicht durch die Leasinggesellschaft belastet beziehungsweise gutgeschrieben werden. Vielmehr übernimmt der Motorfahrzeughändler das Fahrzeug von der Leasinggesellschaft zu einem bestimmten Wert. Der Wert, den die Leasinggesellschaft in Rechnung stellt, ist bei ihr zum Normalsatz steuerbar. Der Motorfahrzeughändler kann auf diesem Wert grundsätzlich den Vorsteuerabzug geltend machen oder diesen Wert bei der Margenbesteuerung berücksichtigen.

Stellt nun der Motorfahrzeughändler dem Leasingnehmer im eigenen Namen Rechnung für einen allfälligen Minderwert, unterliegt dieses Entgelt der MWST zum Normalsatz.

Erstellt der Motorfahrzeughändler dem Leasingnehmer eine Gutschrift für einen allfälligen Mehrwert, handelt es sich um einen Teil des Fahrzeugeinkaufs. Der Betrag, der dem Leasingnehmer bezahlt wird, darf also bei der Margenbesteuerung berücksichtigt werden.

Kommt die Margenbesteuerung zur Anwendung, darf sowohl für die Einkaufsrechnung als auch für die Abrechnung über den Mehrwert kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

### **Beispiele**

*Beim Leasingende ist die Garage A verpflichtet, von der Leasinggesellschaft X das Fahrzeug zum Preis von 10'000 Franken (inkl. 7,6% MWST) zu übernehmen. Da das Fahrzeug in besserem Zustand ist als angenommen (Marktwert von 12'000 Franken), zahlt die Garage A dem Leasingnehmer Y noch 2'000 Franken aus. Später verkauft die Garage A das Fahrzeug für 15'000 Franken margenbesteuert. Massgebend für die Margenbesteuerung ist der Einkaufspreis von 10'000 Franken zuzüglich Mehrwert von 2'000 Franken, somit der Marktwert von 12'000 Franken.*

*Beim Leasingende ist die Garage A verpflichtet, von der Leasinggesellschaft X das Fahrzeug zum Preis von 10'000 Franken (inkl. 7,6% MWST) zu übernehmen. Da das Fahrzeug in schlechterem Zustand ist als angenommen (Marktwert von 9'000 Franken), muss der Leasingnehmer Y der Garage A noch 1'000 Franken nachzahlen. Die Garage A versteuert dieses Entgelt zum Normalsatz. Später verkauft sie das Fahrzeug für 11'000 Franken margenbesteuert. Massgebend für die Margenbesteuerung ist der Einkaufspreis von 10'000 Franken und nicht der Marktwert von 9'000 Franken.*

2. Bei **unbeweglichen Gegenständen** (Gebäude, Teile davon oder Grundstücke) ist immer als Lieferung steuerbar:
- 53** a. Die Vermietung von Messestandflächen und einzelner Räume in Messe- und Kongressgebäuden;
- 54** b. Die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, d.h. von privaten Parkplätzen oder Plätzen in Parkhäusern von Privaten und Gemeinden (Z 671), sofern es sich dabei nicht um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung handelt.  
Die Vermietung von Parkhäusern (oder einzelnen Etagen) ist hingegen von der MWST ausgenommen, sofern der Vermieter nicht auch Betreiber der Parkplätze ist. Es besteht jedoch die Möglichkeit der Option. Der Betreiber seinerseits hat die Vermietung der einzelnen Parkplätze grundsätzlich zu versteuern, ausser es handle sich um eine unselbständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung.  
Näheres dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien;
- 55** c. Die Vermietung und Verpachtung von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören;  
Werden jedoch ganze Gebäude (oder Gebäudeteile) mit solchen Vorrichtungen und Maschinen zur alleinigen Benutzung vermietet/verpachtet, sind die betreffenden Umsätze von der MWST ausgenommen. (Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist die Vermietung von Sportanlagen sowie von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Sportanlage gehören);
- 56** d. Die Vermietung von Schliessfächern (s. Beispiele unter Z 673).
3. In Bezug auf die von der MWST ausgenommenen Vermietungen/Überlassungen zum Gebrauch oder zur Nutzung von unbeweglichen Gegenständen sowie die Option siehe Z 580 ff. und Z 668 -674.



## 4. Kapitel

### Dienstleistungen im Inland

Der Gesetzgeber sieht davon ab, detailliert aufzuzählen oder positiv zu umschreiben, welche Leistungen er unter die steuerbaren Dienstleistungen subsumiert. Ausgangspunkt bildet vielmehr der Grundgedanke, dass prinzipiell alle gegen Entgelt erbrachten Leistungen (Lieferungen **und** Dienstleistungen) steuerbar sind, es sei denn, es greife eine Ausnahmebestimmung nach Z 581 - 682e oder es liege ein Steuerbefreiungstatbestand vor.

57

Ferner handelt es sich beim nachfolgend definierten Dienstleistungsbegriff um einen sogenannten Auffangtatbestand, der jene steuerbaren Leistungen erfasst, die unter keine andere Gesetzesbestimmung (v.a. nicht unter den Begriff der Lieferung) fallen. In diesem Gesamtzusammenhang sind auch Z 512 ff. zu sehen, die – falls die dort umschriebenen Voraussetzungen zutreffen – den Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland besteuern. Als Dienstleistung gilt somit jede im Inland erbrachte Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist.

### Steuerbare Dienstleistungen

Grundsätzlich müssen die steuerpflichtigen Personen alle im Inland gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen versteuern, soweit sie nicht ausdrücklich von der MWST ausgenommen sind (Z 580 ff.). Bei der folgenden, nicht abschliessenden Aufzählung von Leistungen handelt es sich in der Regel um steuerbare Dienstleistungen. Darunter finden sich jedoch auch steuerbare Lieferungen. Näheres zur Abgrenzung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen geht aus dem Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen hervor.

58

#### I. Die Beförderung von Personen und Gegenständen, die Aufbewahrung von Gegenständen sowie alle Leistungen von Spediteuren

(Näheres dazu in den Broschüren Transportwesen, Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs sowie Luftverkehr)

##### 1. Beförderung von Personen und Gegenständen

Der MWST unterliegen alle Beförderungen von Personen und Gegenständen im Inland, die ein Unternehmen gegen Entgelt für einen Dritten ausführt. Unter Beförderung ist die räumliche Fortbewegung von Personen und Gegenständen zu verstehen. Sie wird vom Beförderungsunternehmen (z.B. SBB, die Schweizerische Post, Carunternehmen, Frachtführer) für Rechnung Dritter (Reisende, Auftraggeber, Absender) ausgeführt. Zur Abgrenzung, in welchen Fällen Beförderungsleistungen und wann Vermietungen/Vercharterungen vorliegen, siehe Z 51a sowie Broschüre Luftverkehr, Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine und Broschüre Transportwesen. Die Regelungen zur möglichen Befreiung solcher Dienstleistungen sind in den erwähnten Broschüren enthalten.

59

Die Beförderung der Personen oder der Gegenstände muss eine selbständige Leistung sein, d.h. sie muss den wesentlichen Inhalt des Leistungsaustausches bilden und somit Hauptzweck der Tätigkeit sein. In diesem Falle ist sie auch dann zum Normalsatz steuerbar, wenn reduziert besteuerte Gegenstände befördert werden.

- 60** Sind im Rahmen solcher Aufträge auch andere Leistungen zu erbringen (z.B. Umschlag von Gegenständen vom Schiff auf die Bahn oder von der Bahn ins Flugzeug, Verpacken von Gegenständen oder Ausbessern von Verpackungen, Absacken, Umpacken, Einpacken von Hausrat bei Wohnungsumzügen), sind diese Tätigkeiten untergeordnete Nebenleistungen zur Beförderung und deshalb gleich wie diese zu versteuern.
- 61** Betreffend die Beförderung von Briefpost, die zu den reservierten Diensten im Sinne der Postgesetzgebung zählt, siehe Z 581 ff.

**62** **Beförderung als Nebenleistung**

Ist die Beförderung nur Nebenleistung zu einer Hauptleistung (z.B. Lieferung von Gegenständen), bildet der für die Beförderung berechnete Betrag unabhängig davon, ob er gesondert fakturiert wird oder nicht, Teil des Entgelts für die Hauptleistung. Er ist steuerlich gleich zu behandeln wie die Hauptleistung (Z 240 ff.).

**Beispiele**

- 63** a. *Ein Gemüsehändler stellt seinem Abnehmer die Fracht oder das Porto für eine Gemüselieferung separat in Rechnung. Dieser Betrag ist Teil des Entgelts für die Gemüselieferung und somit zum reduzierten Satz steuerbar.*
- 64** b. *Die Beförderung des Reisegepäcks von Fahrgästen mit Bahn, Postauto, Schiff, Flugzeug usw., die im Personenfahrpreis eingeschlossen ist, gilt – auch im grenzüberschreitenden Verkehr – als untergeordnete Nebenleistung zur Personenbeförderung (siehe auch Broschüre Transportwesen).*

**2. Aufbewahrung von Gegenständen**

- 65** Der MWST unterliegt jede Aufbewahrung von Gegenständen, die ein Unternehmen für einen Dritten gegen Entgelt besorgt. Als Aufbewahrung gilt jede Übernahme zur Lagerung von Gegenständen, sei es für geschäftliche oder private Zwecke (z.B. in Lagerhäusern, Kühlhäusern und -räumen, Silos, Speichern, Werften, auf Lagerplätzen). Siehe zudem auch Z 673.

- 65a** Eine von der MWST ausgenommene Vermietung eines Gebäudes (oder Gebäudeteils) wird in der Praxis angenommen, wenn die betreffenden im Vertrag definierten Flächen **allein durch den Mieter** für eine bestimmte oder unbestimmte Zeit genutzt werden. Das kommt etwa dadurch zum Ausdruck, dass

- bei **Gebäudeteilen/Flächen** eine klare räumliche Trennung zu andern Benutzern erkennbar ist (es findet eine feste Raum- oder Platzzuteilung statt);
- bei **Flächen im Freien** eine durch geeignete Massnahmen (z.B. Bodenmarkierungen) klare Abgrenzung zu anderen Benutzern feststellbar ist;
- der Mieter jederzeit **uneingeschränkten Zutritt** hat.<sup>10</sup>

Wird die Aufbewahrung nicht für sich allein erbracht, sondern im Zusammenhang mit einer Lieferung oder Beförderungsleistung, gilt sie – unter Vorbehalt von Z 67 und 68 – als untergeordnete Nebenleistung. Der dafür verdeckt oder offen berechnete Betrag ist steuerlich gleich zu behandeln wie das Entgelt für die Lieferung oder Beförderung.

66

Die **Aufbewahrungskosten bis zum ersten Bestimmungsort** im Inland gehören zur Bemessungsgrundlage der MWST auf der **Einfuhr**. Daraus folgt, dass derartige, im Zusammenhang mit der Beförderung von Gegenständen zur Einfuhr erbrachte Aufbewahrungsleistungen als Nebenleistungen zur Beförderung gelten und demzufolge von der MWST im Inland befreit sind.

67

Als steuerbare Dienstleistung ist die Aufbewahrung jedoch dann zu behandeln, wenn sie **am ersten Bestimmungsort** im Inland (**oder später**) erfolgt. In diesem Fall gehört sie nicht zur Bemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr.

Wird die Aufbewahrung **im Rahmen eines Vertrages über die Beförderung von Gegenständen ins Ausland** erbracht (z.B. aufgrund eines Speditionsvertrages), gilt sie **als der Beförderung untergeordnete Nebenleistung** und ist demnach von der MWST befreit.

68

### **Beispiel**

*Ein Spediteur erhält den Auftrag, einen Gegenstand von Zürich nach Dakar zu befördern. Weil das für die Spedition vorgesehene Schiff Rotterdam erst zwei Wochen nach Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur verlässt, lagert dieser den Gegenstand für eine Woche in seinem inländischen Zwischenlager ein. Die Gesamtleistung des Spediteurs ist von der MWST befreit.*

*Anders verhält es sich, wenn die Aufbewahrung nicht im Rahmen des selben Vertrages erfolgt wie die Beförderung der Gegenstände ins Ausland.*

Sind im Rahmen von Aufbewahrungsverträgen auch gewisse andere Leistungen zu erbringen (z.B. Umschlagen, Einfrieren, Begasen, Reinigen, Sortieren, Absacken), gelten sie als der Aufbewahrung untergeordnete Nebenleistungen.

69

### 3. Leistungen von Spediteuren und Frachtführern

- 70** Spediteure und Frachtführer, die selbst Beförderungen und Aufbewahrungen von Gegenständen besorgen, sind in der Regel schon aufgrund dieser Dienstleistungen steuerpflichtig. Der MWST unterliegen jedoch auch die übrigen von ihnen erbrachten und mit dem Transport und der Lagerung von Gegenständen zusammenhängenden Leistungen. Dazu zählen beispielsweise die Besorgung von Formalitäten im Bereich des Export-, Import- und Transitverfahrens, die Verpackung, Versicherung und die Zollanmeldung.
- 71** Erbringt ein Spediteur bei der Einfuhr von Gegenständen Speditionsleistungen aufgrund eines mit seinem in- oder ausländischen Kunden abgeschlossenen Speditionsauftrags, sind die dafür berechneten Kosten Teil der Bemessungsgrundlage für die von der EZV erhobene MWST auf der Einfuhr. Dies gilt insbesondere auch für die Kosten bei der Zollanmeldung (Z 725).
- Erteilt ein ausländischer Lieferant oder ein inländischer Importeur einem Frachtführer einen grenzüberschreitenden Frachtauftrag (vom Ausland ins Inland), sind die dafür berechneten Kosten Teil der Bemessungsgrundlage für die von der EZV erhobene MWST auf der Einfuhr. Werden bis zum Ort, an dem dieser Auftrag endet, noch Nebenleistungen erbracht (z.B. Auflad, Umlad, Zollanmeldung), gehören diese Kosten ebenfalls zur Bemessungsgrundlage der MWST auf der Einfuhr (s. auch Z 725).
- 72** Sämtliche Leistungen eines Spediteurs oder Frachtführers, die dieser beim Export von Gegenständen im Rahmen des grenzüberschreitenden Fracht-/Speditionsauftrags erbringt, sind von der MWST befreit. Diese Steuerbefreiung erstreckt sich ebenfalls auf die im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen durch Dritte im Inland erbrachten Beförderungen von Gegenständen, Nebentätigkeiten des Transportgewerbes sowie die Zollanmeldung. Näheres dazu, insbesondere zu den Voraussetzungen und Nachweisen, geht aus der Broschüre Transportwesen hervor.

## II. Das Abtreten oder Einräumen von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten wie Urheber-, Patent-, Lizenz-, Marken-, Muster-, Modell-, Fabrikations-, Verlags-, Film- und Verwertungsrechte; Software-Leistungen; Datenverarbeitungsleistungen; Betrieb von Datenbanken

- 73** 1. Der MWST unterliegt unter anderem die Abtretung immaterieller Werte und Rechte, gleichgültig, ob sie in einer Urkunde verbrieft ist oder nicht. Darunter fällt die Einräumung des Rechts zur Verwertung, Vervielfältigung, Verbreitung oder Benützung (z.B. eines Fabrikationsverfahrens), so bei Fotografen, Filmproduzenten und -verleihern, Erfindern, Besitzern von Rechten an Marken, Mustern, Formeln und Verfahren. Ob der Leistungsempfänger von dem ihm übertragenen Recht oder dem Ergebnis der ihm erbrachten Leistung Gebrauch macht oder nicht, ist nicht von Bedeutung.

Als Dienstleistungen zu versteuern sind alle Leistungen in den Bereichen Software (z.B. Programmierung, Programminstallation über Fernleitung, Programmwartung, Beratung, Analyse, Organisation, Hot-Line-Service), Datenverarbeitung (einschliesslich Benützung eines Rechenzentrums über Fernleitung), Betrieb von Datenbanken und Mailboxen, **sofern kein Gegenstand abgeliefert wird**. Andernfalls (z.B. wenn eine Software beim Auftraggeber vor Ort installiert wird) handelt es sich um steuerbare Lieferungen (s. Z 76).

74

In Bezug auf Journalisten und Schriftsteller siehe Broschüre Kultur.

75

## 2. **Beispiele**

– *Ein Softwarehersteller verkauft Standardsoftware. Übermittelt er die Softwareprodukte seinen Abnehmern (Käufern) über Datenfernleitung, handelt es sich um eine steuerbare Dienstleistung. Erfolgt die Abgabe jedoch in Form eines Gegenstandes (z.B. Magnetplatte, CD-ROM), liegt eine steuerbare Lieferung vor (Z 74).*

76

– *Ein Filmproduzent überträgt einem Verleiher für eine bestimmte Zeit und ein bestimmtes Gebiet die Vorführrechte an einem Unterhaltungsfilm und übergibt ihm das erforderliche Filmmaterial. Die Übergabe des Filmmaterials gilt als untergeordnete Nebenleistung der als Dienstleistung steuerbaren Überlassung der Vorführrechte. Dies gilt auch für das Verhältnis zwischen dem Filmverleiher und den Kinobesitzern (bezüglich Ein- und/oder Ausfuhr von Filmen s. Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen und Broschüre Kultur). Demgegenüber handelt es sich beim Verkauf oder bei der Vermietung von Filmen (z.B. durch Videotheken) um steuerbare Lieferungen (Z 620).*

77

– *Ein Videoproduzent stellt für ein Industrieunternehmen einen Werbefilm her und überträgt ihm das Recht für eine bestimmte Anzahl TV-Spots. Der Gesamtbetrag, den der Videoproduzent dem Auftraggeber für die Herstellung des Videobandes und die übertragenen Rechte in Rechnung stellt, unterliegt der MWST zum Normalsatz.*

78

## III. **Untersuchungen, Versuche, Forschungs- und Entwicklungsarbeiten, die beispielsweise auf die Herstellung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen oder auf die Schaffung immaterieller Güter nach Ziffer II hiervor ausgerichtet sind** (s. auch Broschüre Bildung und Forschung )

Bei Forschung und Entwicklung handelt es sich um **technische** oder **wissenschaftliche** Tätigkeiten. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass Fragen und Vorgänge in ihren Ursachen methodisch, objektiv und sachlich durchleuchtet, Zusammenhänge dargelegt und begründet werden. Es geht in erster Linie um die **gezielte Suche und das Erlangen neuer Erkenntnisse** in einem bestimmten Fachbereich, vielfach bezogen auf ein ganz bestimmtes Objekt (z.B. Produkt,

79

Methode). Die identische Zielsetzung kann mitunter auch koordiniert in mehreren Fachbereichen angestrebt werden (sog. interdisziplinäre Forschung). Als Arten von Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten kommen namentlich Grundlagenforschung, universitäre oder betriebliche Forschung sowie Ressortforschung in Betracht. Darüber hinaus auch die angewandte Forschung, worunter die intellektuell-schöpferische Auswertung von neuen Erkenntnissen obgenannter Art verstanden wird.

Näheres zu den beiden begrifflichen Abgrenzungen „wissenschaftliche Forschungs- und Entwicklungsleistung/Beratungsleistung“ sowie „Forschungsleistung/Analyseleistung“ in der Broschüre Bildung und Forschung.

- 79a** 1. Solche Forschungs- und Entwicklungsleistungen unterliegen als Dienstleistungen unter anderem dann der MWST, wenn der Leistungsempfänger oder sein Auftraggeber die Ergebnisse
- 80** a. mit der Absicht bestellt, einen Gegenstand herzustellen oder von einem Dritten herstellen zu lassen (z.B. Versuche mit Legierungen zwecks Eigenschaftsprüfung für den Flugzeugbau; Forschungs- und Entwicklungsarbeiten für den Maschinenbau), oder
- 81** b. für die Erlangung von Rechten (Patente, Marken, Muster, Modelle, Pläne, Formeln, Verfahren, Programme, Berechnungen usw.) zu verwenden beabsichtigt (z.B. Versuche einer Materialprüfungsanstalt an einer neuen Art von Sicherheitsschloss, für das der Leistungsempfänger ein Patent erlangen will).
- 82** In Bezug auf Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung siehe Z 261.
- 83** Es ist steuerlich nicht von Bedeutung, ob das Ergebnis vom Auftraggeber in der Folge genutzt werden kann oder nicht.
- 84** 2. Die Ergebnisse solcher Tätigkeiten, die dem Leistungsempfänger übergeben werden, können Gegenstände sein (z.B. Prototypen, Musterstücke) oder aus einem Bericht, einem Protokoll, einer Berechnung, einem Plan usw. bestehen. Zur Abgrenzung, ob es sich im Einzelfall um eine Lieferung oder Dienstleistung handelt, und was bei der Ein- und Ausfuhr zu beachten ist, siehe Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen sowie Broschüre Bildung und Forschung.
- 84a** Bei vielen Verträgen im Bereich Beratung/Forschung/Analyse handelt es sich um gemischte Verträge, die sowohl Elemente des einen wie auch der anderen Bereiche aufweisen. Wie eine gemischte Dienstleistung zu beurteilen ist, hängt davon ab, welche Tätigkeit dabei im Vordergrund steht. Ist das von den Vertragsparteien grundsätzlich verfolgte Ziel beispielsweise eine Forschungsleistung, sind allfällige Beratungs- und Analyseelemente der Forschungs-

leistung unterzuordnen. Ist das grundsätzlich verfolgte Ziel hingegen eine Beratungsleistung, sind allfällige Forschungs- und Analyseleistungen dieser Beratungsleistung unterzuordnen. Es geht also nicht darum, selbständige Projekte anteilmässig den verschiedenen Dienstleistungsarten zuzuordnen. Es ist immer das **Gesamtpaket** ausschlaggebend (Z 357).<sup>11</sup>

#### IV. **Architektur- und Ingenieurarbeiten, Leistungen von Geologen, Geometern und Vermessungsbüros**

(siehe auch Broschüre Baugewerbe)

1. Zu versteuern sind unter anderem folgende gegen Entgelt für Dritte ausgeführte Leistungen:
  - Beratungen, Planungen; **85**
  - Begutachtungen: Solche gelten als Dienstleistung, wenn bewegliche oder unbewegliche Gegenstände **bloss bewertet** werden (z.B. Schätzen des Wertes einer Liegenschaft, von Briefmarken oder Schmuckstücken) und keine weiteren Leistungen (z.B. Prüfen der Funktionsfähigkeit eines beweglichen Gegenstandes oder einer Anlage, Behandlung und eigentliche Bearbeitung von Gegenständen) damit verbunden sind. Geht die „Begutachtung“ jedoch darüber hinaus, liegt eine Lieferung vor (Z 45); **86**
  - Ausarbeitung von Projekten, Plänen, Modellen, Kostenvorschlägen, einschliesslich der Übertragung von Urheberrechten an diesen Werken. Dabei spielt es keine Rolle, ob und von wem das Projekt ausgeführt wird. Eine steuerbare Architektur- oder Ingenieurarbeit kann auch in der blossen Übertragung von Urheberrechten an Projekten, Plänen, Modellen usw. bestehen; **87**
  - Sondierungen, Bodenuntersuchungen, Abwasseruntersuchungen, Messungen, Vermessungen, Infrarot- und Messflüge, Photogrammetrie, Nachtragen des eidgenössischen Übersichtsplans, Erstellen von massstäblichen Plänen aufgrund von Fotografien, kartografische Arbeiten usw.; **88**
  - Vergabe von Arbeiten (z.B. Erstellen der Pflichtenhefte und Eingabeformulare, Durchführung des Submissionsverfahrens, Nachrechnen der Offerten, Antragstellung für Vergabe der Arbeiten und Abfassen der Werkverträge) ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Dritten (z.B. Bauherrn); **89**
  - Anfertigung der für die Realisierung von Bauwerken erforderlichen Detail- und Ausführungspläne, ferner statische und hydraulische Berechnungen usw.; **90**
  - Anfertigung der für die Realisierung von Bauwerken erforderlichen Detail- und Ausführungspläne, ferner statische und hydraulische Berechnungen usw.; **91**

- 92 – Oberbauleitung und örtliche Bauleitung;
- 93 – Bauabrechnung und Erstellen von Plänen des ausgeführten Bauwerks.
- 94 2. Die den Bestellern in Rechnung gestellten Beträge für Nebenleistungen (z.B. für Mitarbeit beim Aufstellen des Raumprogrammes, Mitarbeit beim Landerwerb, Bemühungen beim Baubewilligungs- und Einspracheverfahren) sind Teil des steuerbaren Entgelts.
- 95 3. Spezielle Fälle bei Architektur- und Ingenieurarbeiten:
  - a. Der Architekt oder Ingenieur hat das Honorar für seine Arbeit selbst dann zu versteuern, wenn das Projekt nicht ausgeführt wird oder wenn ihm die Architektur- oder Ingenieurarbeiten entzogen wurden.
  - 96 b. Wettbewerbsarbeiten sind zu versteuern, wenn vom Veranstalter dafür ein Entgelt (z.B. in Form von Preisgeldern) bezahlt wird.
- 97 4. Zu versteuern sind auch:
  - Marktpreisschätzungen;
  - 98 – Expertisen über den Wert einer Liegenschaft oder über Mängel an Bauwerken;
  - 99 – Gutachten für ein Gericht oder für eine andere Behörde (z.B. im Zusammenhang mit Expropriationen);
  - 100 – Vermittlerprovisionen, beispielsweise für Materiallieferungen vom Fabrikanten oder Händler direkt an den Bauherrn oder für die Vermittlung eines Grundstücks oder einer Liegenschaft im Rahmen eines Liegenschaftenshandels (mehr dazu in den Broschüren Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien und Baugewerbe).

**V. Beratung, Begutachtung und Vertretung in juristischen, finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belangen; Beurkundung von Rechtsgeschäften einschliesslich jener durch Amtsnotare; Vermögensverwaltung; Buchführung, Bücherrevision und Sekretariatsarbeiten für Dritte**

- 101 **Jede steuerpflichtige Person**, die solche Dienstleistungen für Dritte erbringt, hat das entsprechende Entgelt zu versteuern. Es kommt nicht darauf an, ob es sich beim Leistungserbringer beispielsweise um einen Rechtsanwalt, einen Treuhänder, einen Notar, einen Unternehmensberater, eine Bank oder eine Versicherungsgesellschaft handelt. Bei ausländischen Dienstleistungserbringern hat der inländische Dienstleistungsempfänger Z 512 ff. zu beachten. Näheres zu Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.



Die nachfolgende Aufzählung der steuerbaren Dienstleistungen ist nicht abschliessend.

**a. Beratung, Begutachtung und Vertretung in juristischen, finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Belangen**

(siehe auch Broschüre Rechtsanwälte und Notare und bezüglich der Abgrenzung zwischen Beratungs- und Bildungsleistungen Broschüre Bildung und Forschung)

**Beispiele**

- *Rechtsberatung (in zivilrechtlichen, strafrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, auch in Patent-, Marken-, Muster-, Modell- und Urheberrechtssachen);* **102**
- *Steuerberatung;* **103**
- *Kapitalanlageberatung (z.B. Planung einer Investition);* **104**
- *Vermögensberatung (z.B. Beratung über eine Umdisposition von Vermögensteilen);* **105**
- *Beratung im Zusammenhang mit Anleihsenmissionen;* **106**
- *Unternehmens- und Betriebsberatung (z.B. Beratung über den Einsatz von EDV-Anlagen, über Personalfragen, auf dem Gebiet des Finanz- und Rechnungswesens, in arbeitstechnischen Fragen);* **107**
- *Geschäftsführung für Dritte;* **108**
- *Beratung betreffend Geschäftspolitik (Einkauf, Verkauf, Marketing, Diversifikation z.B. des Verkaufs- oder Fabrikationsprogramms);* **109**
- *Erstellen von Rechtsgutachten aller Art, von Gutachten in finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Angelegenheiten (s. auch Z 87);* **110**
- *Schätzung des Wertes von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen;* **111**
- *Durchführung von Marktanalysen;* **112**
- *Errichtung von Inventaren;* **113**
- *Beratung betreffend Gesellschaftsgründungen, -umwandlungen usw.;* **114**
- *Durchführung von Gesellschaftsgründungen und von Liquidationen, insbesondere von freiwilligen Versteigerungen (Näheres zu Auktionen unter* **115**

*Z 204 ff. und in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen);*

- 116** – *Tätigkeit als Willensvollstrecker, Durchführung von Erbteilungen;*
- 117** – *Vertretung von Parteien in allen gerichtlichen und aussergerichtlichen Angelegenheiten.*
- 118** Die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit gilt als hoheitliche Tätigkeit und ist daher nicht steuerbar. Der MWST unterliegt dagegen das Entgelt aus der Vertretung vor dem Schiedsgericht. In Bezug auf Tätigkeiten im Rahmen oder gestützt auf das Bundesgesetz vom 11.4.1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG, SR 281.1) siehe Merkblatt Betreibungs- und Konkursämter.
- 119** Die Tätigkeit von Verwaltungsräten, Stiftungsräten und ähnlichen Funktionsträgern gilt als unselbständige Erwerbstätigkeit. Daraus folgt, dass das von diesen Funktionsträgern persönlich vereinnahmte Entgelt nicht der MWST unterliegt (immer steuerbar ist jedoch die Tätigkeit als Revisor, s. Z 126). Entsprechend kann auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Wird das Honorar jedoch nicht an den betreffenden Funktionsträger ausgeschüttet, sondern an das Unternehmen, bei dem diese Person angestellt ist, handelt es sich beim Honorar um das Entgelt für eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.
- 120** Sofern das Honorar zwar an den Verwaltungs- oder Stiftungsrat ausgeschüttet wird, dieser jedoch
- einen Teil- oder den Gesamtbetrag an seinen Arbeitgeber (juristische Person, Gemeinwesen oder übrige Einrichtung des öffentlichen Rechts) abgeben muss (möglicherweise durch Lohnabzug) beziehungsweise
  - als Einzelunternehmer oder
  - als Gesellschafter in einer Personengesellschaft tätig ist,
- gilt Folgendes:  
Das Entgelt (Honorar) beziehungsweise der abgegebene Betrag unterliegt beim Arbeitgeber nicht der MWST. Es handelt sich nicht um einen Umsatz im Sinne der MWST. Auf der anderen Seite muss eine entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorgenommen werden (Z 860 ff.).
- 121** **b. Beurkundung von Rechtsgeschäften**  
Steuerbar sind die Aufnahme und die Ausfertigung von Urkunden über Rechtserklärungen und Rechtsgeschäfte sowie über Tatsachen, aus denen Rechte abgeleitet werden (z.B. Beurkundung von Grundstückkaufverträgen, Eheverträgen, letztwilligen Verfügungen, Erbverträgen). Steuerbar sind solche Beurkundungen auch dann, wenn sie von einem Amtsnotar ausgeführt werden.

- c. Vermögensverwaltung** **122**  
 Näheres dazu unter Z 643 ff. Bezüglich Verwaltung von Liegenschaften siehe Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.
- d. Buchführung, Bücherrevision und Sekretariatsarbeiten für Dritte**  
**Beispiele**
- *Eröffnung, Führung und Abschluss von Geschäftsbüchern des kaufmännischen und betrieblichen Rechnungswesens einschliesslich Erstellung von Statistiken, Kostenabrechnungen, Budgets;* **123**
  - *Datenverarbeitungsleistungen (z.B. Fakturierungswesen, Verkaufsstatistik, Lagerbewirtschaftung, Lohnbuchhaltung);* **124**
  - *Erstellen von Abrechnungen aller Art (z.B. AHV, SUVA, MWST), siehe dazu auch Z 427;* **125**
  - *gesetzlich vorgeschriebene oder auf öffentlichem oder privatem Auftrag beruhende Prüfung der Buchführung, der Rechnungsabschlüsse, der Kalkulation und der kaufmännischen Betriebsorganisation von Unternehmen einschliesslich Berichterstattung;* **126**
  - *Empfang, Telefondienst, Korrespondenz.* **127**
- VI. Personalverleih (Zurverfügungstellen von Arbeitskräften)** **128**  
 Als steuerbare Dienstleistung gilt grundsätzlich jedes entgeltliche Verleihen von Arbeitskräften, ungeachtet der Tätigkeiten, die sie ausführen (Ausnahmen s. Z 607 ff.).
- VII. Gastgewerbliche Leistungen durch Abgabe von Ess- und Trinkwaren (Normalsatz) oder Beherbergung (Sondersatz)**  
 (Näheres dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe)
- Die gastgewerblichen Leistungen unterliegen selbst dann der MWST, wenn sie gegenüber ausländischen Gästen erbracht werden. **129**
- Ess- und Trinkwaren **130**  
 Ist eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt, gilt die Abgabe von Ess- und/oder Trinkwaren immer als gastgewerbliche Leistung (Normalsatz):
    - a. Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle;**
    - b. Zubereitung und/oder Servierleistung beim Kunden oder einem anderen von ihm bezeichneten Ort.**
  - Beherbergung (Sondersatz) **131**  
 Siehe dazu Z 152 ff.

## 1. Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle

- 132** Die Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle ist gegeben, wenn besondere Einrichtungen oder Vorrichtungen (z.B. Tische, Stehtische, Stühle, Bänke, Theke) für die Konsumation an Ort und Stelle bestehen.
- 133** Ob diese Einrichtungen dem Leistungserbringer gehören oder von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden und ob die Konsumationsmöglichkeit vom Kunden benützt wird oder nicht, ist nicht von Bedeutung. Ebenfalls unwesentlich ist, ob diese Einrichtungen oder Vorrichtungen ausreichen, um sämtlichen Kunden den Konsum an Ort und Stelle zu ermöglichen.
- Gastgewerbliche Leistungen (auch bei Selbstbedienung) werden beispielsweise erbracht:
- 134** – in Hotels, Gasthöfen, Pensionen, Motels, Restaurants, Tea-Rooms, Ferienheimen, Studentenheimen, Internaten, Tagungszentren usw.;
  - 135** – auf Campingplätzen (s. auch Broschüre Hotel- und Gastgewerbe);
  - 136** – in Eisenbahnen (inkl. Minibar-Service), auf Schiffen, in Flugzeugen und in Cars;
  - 137** – in Kasernen, Cafeterias (auch von Spitälern und Altersheimen), Mensen, Jugendherbergen, Clubhütten;
  - 138** – durch Abgabe von Ess- und Trinkwaren aus Minibars in Hotelzimmern;
  - 139** – in Festwirtschaften (Näheres zu Veranstaltungen von nicht gewinnstrebigen Sportvereinen usw. unter Z 601);
  - 140** – bei Hauslieferungen von Ess- und Trinkwaren, sofern diese beim Kunden oder an einem anderen von ihm bezeichneten Ort zubereitet beziehungsweise serviert werden.
- 141** Einrichtungen und Vorrichtungen, die bloss dem Verkauf von Gegenständen dienen (z.B. Verkaufstheken, Ablagebretter bei Kiosken, Marktständen), gelten nicht als Konsumationsmöglichkeiten. Mehr dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

## 2. Zubereitung und/oder Servierleistung beim Kunden

- 142** Eine gastgewerbliche Leistung liegt nach Z 140 vor, wenn der Leistungserbringer die Ess- oder Trinkwaren beim Kunden – oder an einem anderen von ihm bezeichneten Ort – zubereitet oder serviert.

- a. Zubereitung von Ess- oder Trinkwaren  
Als Zubereitung gilt beispielsweise das Kochen, Kühlen, Erwärmen, Mixen, Rüsten, Mischen (z.B. von Salaten). **143**

Nicht als Zubereitung gilt hingegen das bloße Bewahren der Temperatur konsumbereiter Ess- und Trinkwaren. **144**

- b. Servierleistung  
– Bei Esswaren: **145**

Unter Servierleistung ist beispielsweise das Anrichten von Esswaren auf Tellern, das Bereitstellen von kalten und warmen Buffets, das Eindecken und Abräumen von Tischen und/oder das Bedienen der Gäste zu verstehen.

- Bei Getränken: **146**

Eine Servierleistung ist unter anderem durch den Ausschank von Getränken in Gläsern, Tassen usw. und/oder durch das Bedienen der Gäste gegeben.

Als Servierleistung gilt auch die Leitung oder Beaufsichtigung des Service-Personals sowie die Betreuung und Versorgung von Selbstbedienungsbuffets. **147**

### **Beispiele von Zubereitung oder Servierleistung**

- *Lieferung eines Bauernbuffets durch einen Partyservice oder eines Schinkens durch einen Metzger, wobei den Gästen das Essen vom Leistungserbringer an Ort und Stelle auf die Teller angerichtet und/oder serviert wird;* **148**

- *Kochen durch Störköche.* **149**

Nicht unter diese Regelung fallen und somit zum reduzierten Satz zu versteuern sind

- der Verkauf von Esswaren und alkoholfreien Getränken über den Ladentisch oder an Marktständen usw., sofern keine Konsumationsmöglichkeit (Z 132 ff.) besteht; **150**

- der Verkauf von Esswaren und alkoholfreien Getränken mit Selbstbedienungsautomaten, sofern keine Konsumationsmöglichkeit (Z 132 ff.) besteht (bezüglich Getränke- und Lebensmittelautomaten für die Verpflegung des Personals in nicht gastgewerblichen Betrieben s. Z 316). **151**

### **Pauschalregelung beim Verkauf „über die Gasse“/„Take away“<sup>12</sup>**

Bei Vorhandensein von Konsumationseinrichtungen dürfen gemischte Betriebe und Imbissbars/-stände sowie die Betreiber von Getränke-/Lebensmittel-

**151a**

automaten<sup>13</sup> ihre zum Normalsatz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen mit einer Pauschale abrechnen, sofern sie über nicht mehr als 20 Sitz- oder Stehplätze verfügen. Das Gleiche gilt beim Durchführen von bestimmten Anlässen. Alle übrigen Verkäufe von Ess- und Trinkwaren „über die Gasse“/„Take away“ unterliegen grundsätzlich dem reduzierten Satz.

Diese Pauschalregelung hat den Vorteil, dass die organisatorischen Massnahmen bei Verkäufen „über die Gasse“/„Take away“ nicht getroffen werden müssen.

Die Anwendung der Pauschale ist freiwillig. Wenn sich eine steuerpflichtige Person für diese Vereinfachung entschliesst, ist diese Vorgehensweise während mindestens eines ganzen Geschäfts- oder Kalenderjahres anzuwenden.

– **Gemischte Betriebe**

Als gemischte Betriebe gelten beispielsweise Bäckereien, Metzgereien, Tankstellenshops, Lebensmittelverkaufsstellen in Bädern und auf Campingplätzen sowie Kiosks, bei denen der eigentliche Ladenumsatz im Vergleich zum Take-away-Umsatz (zum unmittelbaren Konsum bestimmte Ess- und Trinkwaren) überwiegt. Das ist dann der Fall, wenn der Ladenumsatz mehr als 50% des Gesamtumsatzes ausmacht.

– **Imbissbars/-stände**

Als Imbissbars/-stände gelten beispielsweise Wurst-, Kebab-, Pizza- oder Poulet-Lokalitäten (inkl. Getränkeverkauf), Imbissbars/-stände in Bädern oder auf Campingplätzen, deren Take-away-Umsatz mehr als 50% des Gesamtumsatzes beträgt.

– **Getränke-/Lebensmittelautomaten**

Die vorliegende Regelung gilt für sämtliche Arten von Getränke- und Lebensmittelautomaten, mit Ausnahme jener in Betrieben des Hotelgewerbes (inkl. Minibars) und in gastgewerblichen Betrieben mit mehr als 20 Sitz- oder Stehplätzen.

– **Anlässe**

Unter dem Begriff „Anlässe“ sind Veranstaltungen aller Art zu verstehen, bei denen sich die Besucherinnen und Besucher während einer kurzen, vorbestimmten Zeit (in der Regel in der Pause) verpflegen können. Dazu gehören beispielsweise Film-, Theater- und Zirkusvorführungen, Konzerte, Shows und Sonderveranstaltungen wie Fussball- oder Eishockeyspiele, mit einem zeitlich festgelegten, programmässigen Ablauf (Beginn, Pausen, Ende).

13 Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

### Anwendung der Pauschalregelung

#### **Gemischte Betriebe**

Die zum Normalsatz steuerbaren Umsätze aus gastgewerblichen Leistungen können mit einer Steh- und/oder Sitzplatzpauschale von **60 Franken**<sup>14</sup> pro Tag (an dem der Betrieb geöffnet hat) und pro Platz ermittelt und versteuert werden.

#### **Imbissbars/-stände, Getränke-/Lebensmittelautomaten und Anlässe**

In einem ersten Schritt werden die zum Normalsatz steuerbaren Umsätze aus dem Verkauf von alkoholischen Getränken, Raucherwaren und Ähnlichem aufgrund einer Zuschlagskalkulation ermittelt und versteuert. Voraussetzung dafür ist die Erfassung des entsprechenden Warenaufwandes auf separaten Konti. Die derart ermittelten Umsätze werden in einem zweiten Schritt vom Gesamtumsatz (für Ess- und Trinkwaren, Raucherwaren usw.) in Abzug gebracht. Vom verbleibenden Umsatz sind bei Imbissbars/-ständen und Getränke-/Lebensmittelautomaten 50% zum Normalsatz und 50% zum reduzierten Satz, bei Anlässen 20% zum Normalsatz und 80% zum reduzierten Satz zu versteuern.

Zusätzliche Informationen zu Getränke- und Lebensmittelautomaten unter Z 316.

### **3. Beherbergung (Sondersatz)**

Als zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistungen, die durch Hotel- und Kurbetriebe sowie durch die Parahotellerie erbracht werden, gelten die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen an Gäste (Zimmer, Appartements, Suiten usw.), die Vermietung von Campingplätzen sowie die Vermietung von Ferienhäusern und -wohnungen, dies unabhängig von der Dauer der Vermietung, solange kein zivilrechtlicher Wohnsitz begründet wird.

152

#### **Beispiele**

– *Beherbergung in Hotels, Ferienhäusern und -wohnungen, Gästezimmern, benützungsbereit aufgestellten Wohnwagen und Zelten;*

153

– *Schlafgelegenheit in Massenlagern;*

154

– *Vermietung von Plätzen zum Aufstellen von Wohnmobilen, Wohnwagen und Zelten auf Campingplätzen mit besonderen Einrichtungen (z.B. Stromanschluss, Toiletten-, Wasch-, Abwasch- und Duschräume);*

155

– *Beherbergung von Schülern in Internaten (s. auch Z 606).*

156

Näheres zur steuerlichen Behandlung von Beherbergungsleistungen, insbesondere zur Frage des anwendbaren Steuersatzes in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

#### 4. Andere Leistungen

157

- a. Nebenleistungen im direkten Zusammenhang mit der Beherbergung  
 Folgende Leistungen gehören ebenfalls zu den zum Sondersatz steuerbaren Beherbergungsleistungen, auch wenn sie separat fakturiert werden: Beleuchtung, Stromlieferung, beispielsweise für Wohnmobile und Wohnwagen, Radio- und TV-Benutzung (ohne Pay-TV), Zugang in das Internet (ohne Benutzungsgebühren), Beheizung, Kalt- und Warmwasser, Bad, Dusche, Reinigen und Aufräumen der Zimmer und Wohnungen, Schuhputzen, Zurverfügungstellen von Bettwäsche, Handtüchern usw., einschließlich Waschen. Benützung der sanitären Anlagen (ohne Waschmaschine) auf Campingplätzen sowie Entsorgung von Abwasser und Kehricht.

Über die erweiterten Nebenleistungen gibt die Broschüre Hotel- und Gastgewerbe Auskunft.

158

- b. Musikvorführungen; Automaten für Musik, Geld- und Geschicklichkeitsspiele (s. auch Broschüre Hotel- und Gastgewerbe)  
 Wird für Musikvorführungen (Konzerte, Diskotheken) ein besonderes Entgelt (z.B. durch Abgabe von Billetten) verlangt, ist dieses Entgelt von der MWST ausgenommen (Z 616 und 621 ff.).

Näheres dazu in der Broschüre Kultur.

159

- c. Sportgeräte; Sport- und andere Einrichtungen  
 Siehe Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

160

- d. Kurtaxe  
 Ist der Gast nach den örtlichen Bestimmungen abgabepflichtig und wird ihm die effektive Taxe vom gastgewerblichen Betrieb gesondert in Rechnung gestellt, gehört der entsprechende Betrag nicht zum Entgelt. In allen anderen Fällen ist die Taxe als Kostenfaktor für die Beherbergungsleistung zu versteuern. Näheres zur Kurtaxe sowie zu anderen Tourismusabgaben in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

161

- e. Gastgewerblicher Betrieb mit Kiosk  
 Betreibt ein gastgewerblicher Betrieb einen organisatorisch abgetrennten Kiosk für den Verkauf über die Gasse, gelten für den Kiosk die Steuersätze für Lieferungen, nämlich der reduzierte Satz für alkoholfreie Getränke, Esswaren sowie gewisse Zeitungen, Zeitschriften und Bücher, der Normalsatz für alle übrigen Gegenstände.

Wann eine organisatorische Trennung vorliegt, geht aus der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe hervor.



- f. Spitäler, Alters-, Wohn- und Pflegeheime

**Weder als Beherbergungs- noch als sonstige gastgewerbliche Leistung gilt** die Beherbergung und Verpflegung von Patienten in Spitälern sowie von Heimbewohnern in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, soweit sie im Pensionspreis enthalten sind (Z 582 und 599).

162

- g. Saalvermietung

Das Entgelt aus der Vermietung von Räumlichkeiten (z.B. Saal, Konferenz-Schulungsräume oder Küche) im Gastgewerbe unterliegt der MWST zum Normalsatz (z.B. Vermietung von Räumen an Veranstalter von Lottos). Als gastgewerbliche Betriebe gelten Unternehmen, deren Hauptzweck in der Erbringung von gastgewerblichen Leistungen besteht oder bei denen mehr als 10% des Gesamtumsatzes aus solchen Leistungen stammt.

163

### VIII. Leistungen der Coiffeure und Kosmetiker

1. **Herren- und Damencoiffeure** müssen alle Einnahmen aus Arbeiten, die der Haar-, Kopf- oder sonst wie der Körperpflege dienen, zum Normalsatz versteuern. Dazu gehört beispielsweise auch das Auflegen von Kompressen, Kopfhautmassage, Manicure; Ein- und Ausfrisieren von Postiches. Ferner sind die Verkäufe von Gegenständen aller Art (z.B. Parfums, Kosmetika) als Lieferungen zu versteuern.

164

2. **Kosmetiker** müssen alle Einnahmen aus Arbeiten, die der Pflege und der Verschönerung des Gesichts und des Körpers dienen, zum Normalsatz versteuern. Dazu gehören beispielsweise Haarentfernung, Schlankheitsbehandlungen, Aufsetzen künstlicher Nägel, kosmetische Massagen, Behandlung von Hautunreinheiten, Aufsetzen künstlicher Wimpern, kosmetische Fusspflege. Ferner sind die Verkäufe von Gegenständen aller Art als Lieferungen zu versteuern.

165

### IX. Leistungen, die der Werbung oder der Bekanntmachung ohne Werbezweck dienen

1. Darunter fallen vorab die Leistungen der Werbeagenturen, Reklameberater und Grafiker. Ferner Leistungen der Werbefilmproduzenten, der Mode-, Industrie- und Werbefotografen, der Archivfotografen (Bilderdienste), Texter, Zeichner, Designer, Annoncenbüros usw. In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass sich unter solchen Leistungen oftmals auch Lieferungen finden. Näheres dazu im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen.

166

Steuerbar sind nicht nur Leistungen, die der Werbung dienen (z.B. Werbung für Geschäftszwecke, für politische, gemeinnützige oder karitative Zwecke), sondern auch blosser Bekanntmachungsleistungen, die keinen Werbecharakter haben (z.B. amtliche Publikationen, Stellenausschreibungen). Die Herausgeber von Zeitungen und die Inseratevermittler müssen somit nicht unterscheiden, welchen Zwecken ein Inserat dient. Alle Einnahmen für Inserate sind zum Normalsatz steuerbar. Dies unabhängig davon, ob sie im Inserate- oder im Textteil erscheinen.

- 167** 2. Für die Steuerbarkeit der Werbe- und Bekanntmachungsleistungen ist es unerheblich, welcher Mittel sich der Leistungserbringer bedient. Es kann sich somit um Leistungen grafischer, zeichnerischer, fotografischer, filmischer oder akustischer Art handeln. Zudem spielt auch die Form, in welcher das Ergebnis der Leistung abgegeben oder verbreitet wird, keine Rolle (z.B. Abgabe auf körperlichen Trägern, Übermittlung über Fernleitung, Telefax, Internet, E-Mail, Ausstrahlung über Radio oder Fernsehen, Verbreitung über Lautsprecher, Leuchtanzeigen).
- 3. Der MWST unterliegen insbesondere:**
- 168** a. Beraten über die Möglichkeiten der Werbung oder Bekanntmachung; Wahl, Ausgestalten und Einsatz der Werbemittel (z.B. über Marketingkonzept, Inseratengestaltung; Farbe und Form von Verpackungen; Form, Grösse, Farbe und Art der Buchstaben für Firmenanschriften).
- 169** b. Planen; Vermitteln der Lieferungen und Dienstleistungen ausdrücklich im Namen und für Rechnung eines Dritten (Z 192 ff.).
- 170** c. Ausarbeiten von Vorschlägen, Entwürfen und Vorlagen aller Art. Die immateriellen Leistungen für Werbe- und Bekanntmachungszwecke (z.B. Herstellung von Skizzen, Entwürfen, Plänen, Modellen, Maquettes, Drehbuchmanuskripten, einschliesslich aller Rechte der Nutzung und Verbreitung) sind in gleicher Weise zu versteuern wie die Lieferungen reproduzierbarer Vorlagen (z.B. Dias, Reinzeichnungen, Fotolithos, Satz).
- 171** Um eine steuerbare Werbeleistung handelt es sich auch dann, wenn ausschliesslich Urheberrechte, beispielsweise an Vorlagen oder Konzepten für die Werbung, übertragen oder auf weitere Verwendungen ausgedehnt werden.
- 172** d. Verbreiten von Anzeigen (Inseraten), Plakataushang, Flaggenwerbung, Informationstafel- und Leuchtwerbung usw. Das für sich allein erbrachte Aufkleben von Plakaten und die Lieferung von Werbemitteln als solche (Leuchtschriften, Plakate, Werbetafeln) stellen hingegen steuerbare Lieferungen dar.
- 173** e. Mitteilen von Adressen über Datenfernleitungen (erfolgt die Ablieferung der Adressen auf Datenträgern aller Art, liegt eine Lieferung vor), Versenden von Werbemitteln und Trägern von Bekanntmachungen, einschliesslich Nebenleistungen (z.B. Beschaffung von Adressmaterial, Adressieren von Briefumschlägen, Versandkarten oder Etiketten, Sortieren und Verpacken des Materials). Siehe jedoch auch Z 47.
- 174** f. Vertragen von Gegenständen aller Art, beispielsweise Drucksachen, Warenmuster, Zeitungen und Zeitschriften, durch Verträgerorganisationen (Z 59 ff.).

	51
g. Werbevorführungen in Kinos, in Unterhaltungsstätten, auf Sportplätzen usw.	<b>175</b>
h. Gestalten und Dekorieren von Schaufenstern, Verkaufs- und Ausstellungsräumen, Messeständen usw. Solche Leistungen gelten als Lieferungen.	<b>176</b>
i. Erteilen der Erlaubnis zur Werbung an beweglichen und unbeweglichen Gegenständen. Das bloss Anbringen von Schriften oder anderen Mitteln der Werbung qualifiziert sich hingegen als Lieferung.	<b>177</b>
k. Leistungen von Stylisten aller Art (einschliesslich Hairstylisten und Visagisten).	<b>178</b>
l. Werbe- und Bekanntmachungsleistungen für Sponsoren (mehr dazu in der Broschüre Bildung und Forschung sowie unter Z 412 ff.).	<b>179</b>
m. Marktforschungen.	<b>180</b>
n. Product Placement. <sup>15</sup>	<b>180a</b>

## **X. Leistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften sowie von Kabelnetzbetreibern**

(Näheres dazu in der Broschüre Telekommunikation)

1. Die Einnahmen der Radio- und Fernsehgesellschaften (einschliesslich des Bundesamtes für Kommunikation/BAKOM) aus Zuhörer- und Zuschauergebühren sind zum reduzierten Satz steuerbar (Z 336). Alle übrigen Einnahmen, insbesondere aus der Verschaffung von Rechten (z.B. Reproduktionsrechte), aus Werbeleistungen (Werbespots, Sponsoring von Sendungen) und aus Lieferungen von Gegenständen (z.B. Ton- und Bildträger), unterliegen der MWST zum Normalsatz. **181**
2. Nicht als Leistungen von Radio- und Fernsehgesellschaften gelten die Leistungen der **Kabelnetzbetreiber**. Deren Leistungen **an die Abonnenten** (verrechnet in einmaligen Anschlussbeiträgen und wiederkehrenden Benutzungsgebühren) gelten grundsätzlich als **Telekommunikationsdienstleistungen** und unterliegen der MWST zum Normalsatz. **182**

Das **für Produzenten** von Radio- und Fernsehsendungen oder für Dritte vorgenommene Umschalten auf zuschauer- oder zuhörerorientierten Werbeblocks qualifiziert sich bei den Kabelnetzbetreibern als Dienstleistung im Bereich der Werbung. Das dafür vereinnahmte Entgelt unterliegt der MWST zum Normalsatz.

## XI. Dienstleistungen von Reisebüros

(siehe Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine und bezüglich des Verkaufs von Flugscheinen zusätzlich Broschüre Luftverkehr)

**183** Reisebüros oder andere Dritte (Unternehmen, Veranstalter) verkaufen ganze Reisearrangements (Pauschalreisen) oder einzelne Komponenten zu einer Reise, sei es nun als Tour-Operator (Organisator von Reisen) oder als Retailer (Wiederverkäufer von Pauschalarrangements).

### 184 1. Verkauf von Inlandreisen

Der Verkauf von Inlandreisen ist zu versteuern.

#### **Beispiel**

*Ein Retailer verkauft Skiferien in Gstaad. Der dem Kunden fakturierte Betrag ist zu versteuern.*

### 185 2. Verkauf von Auslandsreisen

Von der MWST befreit sind im eigenen Namen erbrachte Leistungen von Reisebüros, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von diesen im Ausland erbracht werden.

#### **Beispiel**

*Ein Tour-Operator verkauft Badeferien in Griechenland ab Zürich-Flughafen. Das gesamte Entgelt ist von der MWST befreit.*

### 186 3. Verkauf von Reisen im In- und Ausland

Bei diesen Umsätzen ist nur jener Teil der Leistung des Reisebüros befreit, der auf die Umsätze im Ausland entfällt.

#### **Beispiele**

*Ein Tour-Operator verkauft ein Europaarrangement an ein Reisebüro in Übersee. Steuerbar ist in diesem Fall lediglich das Entgelt für die im Inland erbrachten Leistungen.*

*Ein Tour-Operator verkauft Badeferien in Italien. Das Arrangement enthält die Busfahrt Bern-Rimini-Bern. Das auf die Inlandstrecke entfallende Entgelt ist zu versteuern.*

### 186a 4. Betreuung durch Reiseleiter<sup>16</sup>

Sofern die Reiseleiter-Leistungen im Zusammenhang mit Auslandsreisen durch das Reisebüro mit Sitz im Inland separat offeriert und/oder fakturiert werden, sind diese Leistungen unabhängig von ihrer Höhe zum Normalsatz steuerbar, sofern der Veranstalter Sitz im Inland hat und er nicht über eine Betriebsstätte im entsprechenden ausländischen Zielgebiet verfügt. Werden die Betreuungs-

leistungen von einem Reisebüro mit Sitz im Inland bei Reiseleistungen im Ausland sowohl im Angebot (Ausschreibung, Katalog usw.) als auch auf der Rechnung an den Reisenden verdeckt eingerechnet – namentlich bei Pauschalreisen – und betragen die Reiseleiter-Leistungen nicht mehr als 10% vom Preis für das Gesamtarrangement, sind diese an sich selbständigen Leistungen mit Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht zu versteuern.

## **XII. Recycling/Entsorgung**

Tätigkeiten auf dem Gebiet der Entsorgung sind vielfach im Zusammenhang mit Leistungen von Gemeinwesen von Bedeutung. Solche gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen (z.B. Kehrrichtverbrennung, Abwasserreinigung) werden als beruflich oder gewerblich taxiert und gelten somit als zum Normalsatz **steuerbare** Tätigkeiten. Daneben erbringen jedoch auch private Unternehmen (z.B. Autoverwertungsbetriebe) Entsorgungsleistungen, die der MWST unterliegen.

187

Steuerbar sind zudem die Verkäufe von Entsorgungsmarken und gebührenpflichtigen Kehrachtsäcken (mehr dazu in der Broschüre Gemeinwesen). Werden beim Verkauf von Gegenständen die Kosten für deren spätere Entsorgung mitverrechnet, bildet diese Recyclinggebühr einen Kostenfaktor zur mehrwertsteuerlichen Lieferung. Sie ist zum gleichen Steuersatz steuerbar wie die Lieferung.

## **XIII. Entgeltliches Unterlassen einer Handlung sowie entgeltliches Dulden einer Handlung beziehungsweise eines Zustandes**

188

Solche Leistungen sind steuerbar. Darunter fallen insbesondere die gegen Entgelt eingegangenen Verpflichtungen, keine konkurrierenden Tätigkeiten auszuüben oder bestimmte Handlungen zu unterlassen (z.B. Verzicht auf ein Vorkaufrecht). Bezüglich Schadenersatz siehe Z 403 ff.

## **XIV. Vermittlungsleistungen**

189

Die Vermittlung (= direkte Stellvertretung) von Gegenständen und Dienstleistungen gilt selbst als Dienstleistung. Unter welchen Voraussetzungen von einer Vermittlungsleistung ausgegangen wird, geht aus Z 192 ff. hervor.

Ob eine Person dem Abnehmer gegenüber eine Leistung im eigenen oder fremden Namen erbringt, ist für die Zuordnung des Umsatzes von besonderer Bedeutung. Kommt ein Umsatzgeschäft (Lieferung oder Dienstleistung) nicht direkt zwischen dem Leistungserbringer (Vertretener) und seinem Abnehmer (Dritter) zustande, sondern wirkt ein Vermittler (Vertreter) mit, ist für die Zuordnung des aus dem Grundgeschäft erzielten Umsatzes zu unterscheiden, ob der Vertreter als direkter oder indirekter Stellvertreter auftritt. Bei der direkten Stellvertretung gilt beim Vertreter bloss die ihm verbleibende Provision (Z 192), bei der indirekten Stellvertretung hingegen der aus dem Geschäft mit dem Dritten erzielte Umsatz als Entgelt (Z 190).

## 5. Kapitel

### Gemeinsame Bestimmungen für Lieferungen und Dienstleistungen

#### I. Handeln im eigenen und fremden Namen

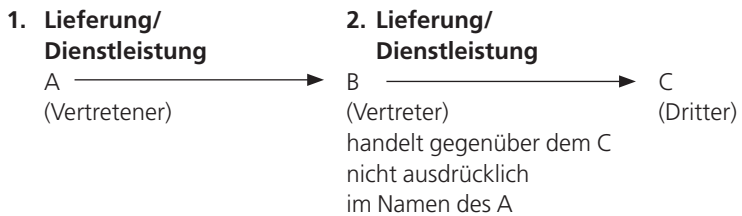
(Näheres dazu in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen)

190

1. Tritt der Vertreter (B), der für Rechnung des Vertretenen (A) eine Lieferung oder eine Dienstleistung an den Dritten (C) ausführt,

- im **eigenen Namen** oder
- **nicht ausdrücklich im Namen des Vertretenen (A)**

auf, handelt es sich um eine indirekte Stellvertretung, d.h. sowohl zwischen A und B als auch zwischen B und C liegt eine Lieferung oder eine Dienstleistung vor.

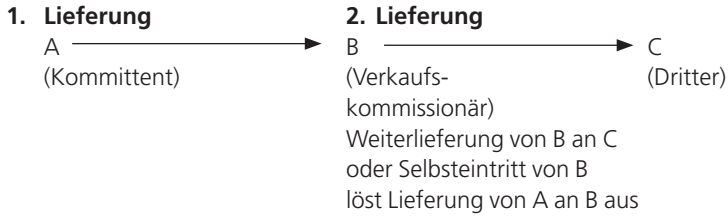


191

2. Ist B als **Verkaufskommissionär** tätig, d.h. im eigenen Namen, jedoch für Rechnung von A, gilt die Lieferung zwischen dem Kommittenten (A) und dem Kommissionär (B) erst in dem Zeitpunkt als erbracht, in welchem der Kommissionär (B) entweder den Gegenstand an einen Dritten (C) weitergeliefert oder den Selbsteintritt (Übernahme auf eigene Rechnung) erklärt hat.

Bei der Lieferung des Kommittenten (A) an den Kommissionär (B) und von diesem an den Dritten (C) handelt es sich um je separate Umsatzgeschäfte. Steuerbarer Umsatz beim Kommittenten ist das Entgelt aus der Lieferung an den Kommissionär. Steuerbarer Umsatz bei diesem ist das Entgelt aus der Lieferung an den Dritten.

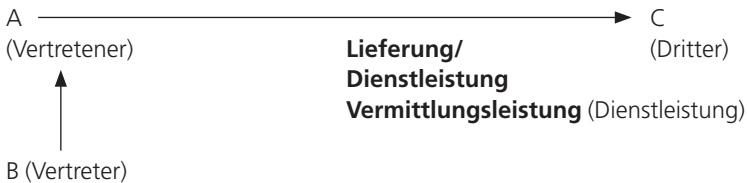
Ebenfalls zwei Lieferungen liegen im Falle einer Einkaufskommission (Art. 425 OR) vor.<sup>17</sup>



3. Tritt B als **blosser Vermittler** von Leistungen auf, entsteht das Austauschverhältnis direkt zwischen dem Vertretenen (A) und dem Dritten (C). Zu versteuern ist beim Vertreter (B) bloss die ihm verbleibende Provision. Voraussetzung für das Vorliegen einer direkten Stellvertretung ist ein **ausdrückliches Handeln** des Vertreters (B) im Namen und für Rechnung des Vertretenen (A).

192

Obwohl Artikel 11 MWSTG ausdrücklich nur von der Vertretung des Leistungserbringers spricht, ist gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung auch die Vertretung des Leistungsempfängers (und nicht nur des Leistungserbringers) möglich.<sup>18</sup>



Ein ausdrückliches Handeln im fremden Namen setzt voraus, dass

- aus der Gesamtheit der relevanten Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass der Vertrag direkt zwischen dem Vertretenen (A) und dem Dritten (C) zustande gekommen und abgewickelt worden ist;
- der Vertreter (B) dem Dritten (C) gegenüber keine Leistungen erbringt oder für die Leistung der einen oder anderen Vertragspartei nicht eintreten muss (der Vertreter trägt kein Delkredererisiko, gewährt keine Garantie usw.);
- der Geschäftsfall korrekt, d.h. insbesondere beim Vertreter (B) bloss die Provision erfolgswirksam verbucht wird;

<sup>17</sup> Praxispräzisierung

<sup>18</sup> Praxispräzisierung

- der Vertretene (A) für den Dritten (C) erkennbar ist und aus der Gesamtheit der Unterlagen eindeutig identifiziert werden kann und
- der Vertreter (B) dem Vertretenen (A) gegenüber abrechnet.

Diese Voraussetzungen müssen gemeinsam erfüllt sein.<sup>19</sup>

**193**

Für den einwandfreien Nachweis des Handelns als direkter Stellvertreter dienen folgende Dokumente:

- a. Einen durch den Vertretenen (A) erteilten, auf blosser Vermittlung lautenden schriftlichen Auftrag. Nach Möglichkeit ist für jeden einzelnen zu vermittelnden Gegenstand ein Vermittlungsauftrag zu erstellen. **Wo dies nicht möglich ist, genügt es, die zu vermittelnden Gegenstände ihrer Gattung nach aufzuführen.**<sup>20</sup>

**Beispiel**

*„Ich erteile Ihnen den Auftrag, meine 15 Oldtimer-Automobile in meinem Namen und für meine Rechnung zu verkaufen.“*

**194**

- b. Schriftliche Beweismittel wie Kaufvertrag, Rechnung beziehungsweise Quittung an den Kunden/Käufer, Lieferschein, Einliefererliste usw., aus denen eindeutig hervorgeht, dass der Vertreter (B) ausdrücklich „im Namen und für Rechnung“ des Vertretenen (A) handelt. Der Vertretene (A) und der Dritte (C) müssen anhand der in diesen Dokumenten erwähnten Angaben (z.B. Name und Adresse) eindeutig identifiziert werden können. Sind der Vertretene (A) und der Dritte (C) steuerpflichtig, sind beide mit den Angaben nach Z 759 beziehungsweise Z 760 zu erwähnen.

**Textbeispiel für den Vertreter (B)**

*„Ich verkaufe Ihnen im Namen und für Rechnung von Herrn Roland Muster, Musterplatz 3, 3280 Murten, den nachstehend aufgeführten Gegenstand.“*

**195**

- c. Eine schriftliche Abrechnung, mit der der Vertreter (B) gegenüber dem Vertretenen (A) über den Verkaufserlös und die ihm zustehende Provision abrechnet und diesem Name und Adresse (Ort) des Dritten (C) bekannt gibt.

Sind diese Bedingungen erfüllt, ist beim Vertreter (B) bloss die Provision steuerbar. Als Provision im Sinne der MWST gilt denn auch nur das dem Vertreter (B) verbleibende Entgelt (vor Abzug allfälliger Kosten) für seine Vermittlungstätigkeit im Rahmen der direkten Stellvertretung.

<sup>19</sup> Praxispräzisierung

<sup>20</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005



4. Liegt ein schriftlicher, auf blosser Vermittlung lautender **Agenturvertrag** vor, kann der Vertreter (B) eine Vermittlung im fremden Namen und für fremde Rechnung auch geltend machen, wenn er
- a. einen Beleg, dass der Vertretene (A) über den vermittelten Gegenstand im eigenen Namen mit dem Dritten (C) abgerechnet hat, und
  - b. eine schriftliche Provisionsabrechnung

**196**

vorlegen kann.

Ist der Vertretene (A) steuerpflichtig und handelt es sich um eine steuerbare Leistung im Inland, muss er den vollen Verkaufserlös, ohne Abzug der Provision, versteuern.

**197**

Ist der Vertreter (B) ebenfalls steuerpflichtig, muss er die Provision, die er vom Vertretenen (A) erhält, als Entgelt für seine Dienstleistung versteuern (Z 189). Er darf die MWST auf der Provision in der Abrechnung mit A (Z 195) offen ausweisen. Der Vertretene (A) ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, ausser sein Umsatz sei beispielsweise von der MWST ausgenommen (Z 580 ff.).

**198**

Die Provision unterliegt beim Vertreter (B) nicht der MWST, wenn

- die Vermittlung selbst von der MWST ausgenommen ist, wie beispielsweise die Vermittlung von Umsätzen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Z 633 ff.) oder von Versicherungsumsätzen durch Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler (Z 628);
- der vermittelte Umsatz von der MWST befreit ist, beispielsweise wenn der Gegenstand nachweislich direkt exportiert wird (Z 530 ff.);
- der vermittelte Umsatz ausschliesslich im Ausland bewirkt wird, beispielsweise wenn die vermittelte Lieferung oder Dienstleistung im Ausland erbracht wird (Z 579).

**199**

Näheres zur Steuerbefreiung von Vermittlungsleistungen unter Z 566.

Wird der vermittelte Umsatz sowohl im In- als auch im Ausland bewirkt, ist nur der Teil der Vermittlung von der MWST befreit, der auf den Umsatz im Ausland entfällt (sofern der Umsatz nicht, wie unter Z 566 ausgeführt, von der MWST befreit ist).

**200**

Das blosser Zuführen von potentiellen Kunden gilt nicht als Vermittlungsleistung, sondern als steuerbare Überlassung von Informationen (Z 647).

**201**

**202**

Den Vermittlungsleistungen nach Z 192 ff. gleichgestellt sind die durch einen Vertreter (B) getätigten Verkäufe von folgenden Dienstleistungen (abschliessende Aufzählung):

- Flugtickets im Linienflugbetrieb, sofern der Vertreter (Vermittler) von der Fluggesellschaft auf Basis einer Umsatzprovision oder fixen Entschädigung entlohnt wird;<sup>21</sup>
- Bahnbillette, Mehrfahrtenkarten und Abonnemente des öffentlichen Verkehrs durch Reisebüros, Kioske und ähnliche Verkaufsstellen;
- Billette und Abonnemente von Berg- und Sportbahnen durch Kur- und Verkehrsvereine, Gastgewerbebetriebe und ähnliche Verkaufsstellen;
- Konzert- und Theaterkarten durch Vorverkaufsstellen wie beispielsweise Musikgeschäfte und Banken;
- Tickets für Sportveranstaltungen durch Vorverkaufsstellen wie beispielsweise Verlage und Banken sowie durch Fanclubs;
- Lotteriescheine jeglicher Art (Lotto, Toto, Lose usw.) durch Restaurants, Kioske und andere Verkaufsstellen, selbst wenn die Provision der AHV unterstellt ist;
- Autobahn- und Velovignetten durch Garagen, Zweiradgeschäfte und weitere Verkaufsstellen.

**203**

Bei vorstehend erwähnten Dienstleistungen gelten die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung als erfüllt, wenn

- der Leistungserbringer (Vertretene) deutlich mit seinem Namen auf dem Ticket, Billett, Los usw. in Erscheinung tritt. Ausgenommen davon sind Autobahn- und Velovignetten. Bei Zusammenschlüssen im öffentlichen Verkehr genügt das Auftreten eines Beteiligten des Verkehrsverbundes;
- der Leistungsempfänger (Dritter) ein Dokument erhält, das direkt zum Bezug der im Voraus definierten Leistung berechtigt. Dies kann in Form einer gültigen Fahrkarte (Einzel- oder Mehrfahrtenkarte), eines gültigen Tickets, eines Eintrittsbillettes usw. geschehen;
- die Abrechnung zwischen dem Beauftragten (Vertreter) und dem Leistungserbringer (Vertretenen) auf Provisionsbasis erfolgt;
- die Vermittlung nur für eine Einzelleistung erfolgt. Wird hingegen eine Leistung im Rahmen einer Leistungskombination (z.B. Pauschalreise nach

dem Bundesgesetz vom 18.6.1993 über Pauschalreisen<sup>22</sup>) vermittelt, handelt es sich immer um einen Eigenumsatz des Beauftragten;

- es sich um eine Vorauszahlung für eine Dienstleistung handelt. Diese Regelung ist somit für Lieferungen nicht anwendbar.

Immer als im eigenen Namen erbracht gelten Verkäufe von Dienstleistungen, bei denen auf dem Bezug allfällige Vorsteuern geltend gemacht wurden.

Unter Beachtung der vorstehend genannten Bedingungen muss der Vertreter (B) lediglich die erhaltene Provision als Entgelt für seine Dienstleistung zum Normalsatz versteuern. Soweit der vermittelte Umsatz im Ausland bewirkt wird, ist die Vermittlungsprovision von der MWST befreit (Z 199). Sofern Autobahnvignetten direkt von der ESA bezogen werden, wird die MWST auf den Provisionen durch die ESA entrichtet.<sup>23</sup>

Weitere Ausführungen zum Verkauf von Flugtickets im Linienflugbetrieb in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

Der Verkauf von Prepaid-Cards (auch Prepaid-Tickets und Calling-Cards) im Engros- und Detailhandel ist wie folgt zu behandeln:<sup>24</sup>

- Die Erlöse aus dem Verkauf und aus dem Aufladen von Prepaid-Cards von Telekommunikationsanbietern mit Sitz im Inland<sup>25</sup> sind bei den Vertretern (B) nicht steuerbar (für die MWST nicht relevanter Umsatz). Die Erlöse werden auf einem Durchlaufkonto verbucht.
- Die Vertreter (B) versteuern die Kommission oder die erzielte Marge (Differenz zwischen dem aufgedruckten Wert und dem Betrag, der dem Vertretenen (A) geschuldet ist) zum Normalsatz. Das Überlassen von Gratiskarten (z.B. anlässlich des Kaufs einer grossen Anzahl Karten) gilt im Ausmass des aufgedruckten Wertes als zusätzliche Kommission oder Marge.

Mehr dazu in der Broschüre Telekommunikation.

Umsätze aus dem Verkauf von Kehrrechtgebührenmarken beziehungsweise gebührenpflichtigen Kehrrechten gelten grundsätzlich als Eigenumsatz der Verkaufsstelle. In Bezug auf die Kehrrechtgebührenmarken liegt jedoch dann eine Vermittlung vor, wenn die nachstehenden Voraussetzungen erfüllt sind:

<sup>22</sup> SR 944.3

<sup>23</sup> Praxispräzisierung

<sup>24</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2009. Bis dahin gelten Verkäufe von Prepaid-Cards immer als Eigengeschäfte des Beauftragten.

<sup>25</sup> Diesen gleich gestellt sind Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland im MWST-Register eingetragen beziehungsweise eintragungspflichtig sind.

- a. Die Gemeinde schliesst mit den Verkaufsstellen einen Vertrag ab, der besagt, dass diese die Kehrrechtgebührenmarken oder Kehrrechsäcke ausdrücklich im Namen und für Rechnung der mit Name und Adresse genannten Gemeinde verkaufen;
- b. Für die Verkäufe verwendet die Verkaufsstelle separate Quittungen (im Doppel), aus denen dieses Stellvertretungsverhältnis hervorgeht („Wir verkaufen Ihnen im Namen und für Rechnung der Gemeinde Y ...“);
- c. Über den Verkaufserlös und die Provision ist schriftlich abzurechnen mit Bezugnahme auf die Quittungen (z.B. Quittungen Nr. 1-50). Die Nennung des Käufers ist nicht notwendig.

Als Variante dazu ist die Einrichtung von separaten Registrierkassen möglich, bei denen der Leistungserbringer als Verkäufer mit Name, Adresse (Ort) und – sofern steuerpflichtig – MWST-Nr. ausgewiesen wird.

Sind die vorstehenden Bedingungen erfüllt, hat der Vertreter (Verkaufsstelle) lediglich die erhaltene Provision zum Normalsatz zu versteuern. Soweit der Umsatz im Ausland bewirkt wird, ist die Vermittlungsprovision von der MWST befreit (Z 199).<sup>26</sup>

## 204

Bei Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen im **Kunst- und Antiquitätenhandel** kann der Anspruch der blossen Vermittlung bereits geltend gemacht werden, wenn der Auktionator

- a. vor Beginn der Auktion über einen schriftlichen Auftrag (Auktions- oder Einlieferervertrag) verfügt, in dem er beauftragt wird, die darin einzeln oder der Gattung nach<sup>27</sup> aufgeführten Gegenstände im Namen und für Rechnung eines Einlieferers zu veräussern;
- b. gegenüber den Kaufinteressenten schriftlich bekannt gibt, dass er die betreffenden Gegenstände im fremden Namen und für fremde Rechnung anbietet.

Zwecks Vereinfachung kann der Auktionator im Auktionskatalog auch erklären, sämtliche Auktionsgegenstände im Namen und für Rechnung von Einlieferern zu veräussern, selbst wenn nicht für sämtliche Objekte Auktionsverträge vorliegen. Andernfalls hat er die Lieferungen als Eigenumsatz zu versteuern.

## 205

Diese Auktionsregelung findet ausschliesslich für Lieferungen von Gegenständen im Rahmen von Auktionen des Kunst- und Antiquitätenhandels Anwendung. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn anlässlich der Auktion überwiegend (Anzahl der Lose) Kunstwerke und Antiquitäten versteigert werden.

<sup>26</sup> Praxispräzisierung

<sup>27</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

Als **Kunstwerke** gelten vom Künstler individuell geschaffene Werke, wie beispielsweise Bilder, Gemälde, Plastiken, Statuen, Tapisseries. Nicht als Kunstwerke gelten Erzeugnisse der angewandten Kunst (Kunsthandwerk) wie Erzeugnisse der Juwelier- und der Goldschmiedekunst, Werke der Baukunst (architektonische Leistungen) wie Konstruktionspläne usw. sowie technische Zeichnungen und andere Pläne und Zeichnungen zu Gewerbe-, Handels-, topografischen oder ähnlichen Zwecken.

Als **Antiquitäten** gelten andere Gegenstände als Kunstgegenstände, namentlich Gegenstände des Kunsthandwerks (Möbel, Keramik aller Art, Glas, Schmuck usw.), jedoch auch Spielzeuge, Uhren, Münzen, Waffen, Weine, Briefmarken, Autos usw., sofern sie mehr als 100 Jahre alt sind.

Die Auktionsregelung darf somit für Auktionen von Briefmarken, Münzen, Spielzeugen, Uhren, Waffen, Oldtimer-Automobilen usw. angewandt werden, sofern diese Gegenstände mehr als 100 Jahre alt sind.

Sind die erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt oder handelt es sich bei den veräußerten Gegenständen um Eigenware des Auktionators, hat er den ganzen Verkaufserlös zu versteuern.

Mehr dazu in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

## II. Das Entgelt als Berechnungsgrundlage

### 1. Gesetzliche Umschreibung

Die MWST wird vom **Entgelt** berechnet. Zum Entgelt gehört alles, was der Abnehmer oder an seiner Stelle ein Dritter als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers der Spende als Gegenleistung zugeordnet werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Zu versteuern ist das volle Entgelt auch dann, wenn beispielsweise bei der seinerzeitigen Beschaffung des Gegenstandes nicht der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden konnte oder wenn die Vorsteuerbelastung auf einer Vorstufe entstanden ist (z.B. beim Bezug bei einer nichtsteuerpflichtigen Person).

Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Marktwert). Werden Leistungen zwischen nahestehenden Personen (z.B. Unternehmen eines Konzerns, s. Z 430 ff.) erbracht, müssen diese Leistungen fakturiert und gegebenenfalls versteuert werden. Sofern ein Drittvergleich nicht möglich ist, weil keine ähnlichen Leistungen an Dritte erbracht werden, muss die steuerpflichtige Person den entsprechenden Wert (Preis wie für unabhängige Dritte, d.h. Material-, Personal-, Gemeinkosten- und Gewinnzu-

schlag) mit geeigneten Unterlagen dokumentieren (z.B. Kalkulationen, Kostenrechnung).

**207** Im Falle von Leistungen an das Personal siehe Z 432 ff.

## **2. Entgelte in Fremdwährungen**

**208** Entgelte in fremder Währung sind zur Berechnung der MWST im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung in Schweizerfranken umzurechnen. In diesem Zusammenhang wird auch auf das Merkblatt Mehrwertsteuer und Fremdwährungen (z.B. Euro) hingewiesen.

**209** Die Umrechnung hat aufgrund der von der ESTV im Voraus veröffentlichten Monatsmittelkurse<sup>28</sup> für den Monat zu erfolgen, in welchem die Steuerforderung für die Leistung entsteht. Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten gilt der Monatsmittelkurs des Monats der Rechnungsstellung, bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten gilt der Monatsmittelkurs des Monats der Vereinnahmung des Entgelts.

Die Umrechnung kann auch nach dem am Tage der Rechnungsstellung<sup>29</sup> beziehungsweise Vereinnahmung<sup>30</sup> im Inland geltenden Devisen-Tageskurs (Verkauf)<sup>31</sup> vorgenommen werden.

Der Devisen-Tageskurs (Verkauf) gilt auch für Fremdwährungen, für welche die ESTV keine Monatsmittelkurse bekannt gibt.

**210** Die Umrechnung zum Monatsmittel- beziehungsweise Tageskurs wird sowohl für die Berechnung der Umsatzsteuer als auch für den Vorsteuerabzug (Z 839 ff.) nach derselben Methode vorgenommen. Das gewählte Vorgehen (Monatsmittel- oder Tageskurs) gilt für mindestens ein Jahr. Ein Wechsel ist auf Beginn des neuen Kalender- oder Geschäftsjahres möglich.

Zwischen Leistungserbringer und -empfänger abgesprochene oder andere Umrechnungskurse dürfen nicht angewandt werden.

Bei Fakturen in fremder Währung zwischen Gesellschaften desselben Konzerns (Konzernverhältnis) darf die MWST mit dem Konzernkurs berechnet werden. Die Umrechnung zum Konzernkurs ist während eines Jahres beizubehalten.

<sup>28</sup> Die ESTV gibt jeweils am 25. (bzw. am ersten Werktag nach dem 25.) die Monatsmittelkurse bekannt, die im folgenden Monat angewendet werden. Diese Monatsmittelkurse können auf der Homepage der ESTV abgerufen werden.

<sup>29</sup> Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten; Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG.

<sup>30</sup> Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten; Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG.

<sup>31</sup> Die massgebenden Tageskurse können auf der Homepage der ESTV abgerufen werden.

Eine Einschränkung besteht jedoch bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen an Konzerngesellschaften insofern, als diese die bezogenen Leistungen ausschliesslich für von der MWST ausgenommene Zwecke oder sowohl für steuerbare als auch von der MWST ausgenommene Zwecke verwenden (gemischte Verwendung). In solchen Fällen hat der Leistungsempfänger nebst der Korrektur der Vorsteuer nach Massgabe der Verwendung für steuerbare beziehungsweise von der MWST ausgenommene Zwecke die solcherart geschuldete MWST gemäss den von der ESTV publizierten Kursen zu berechnen.

Die Anwendung von Konzernkursen ist bei der Inlandsteuer möglich, nicht jedoch bei der MWST auf der Einfuhr.<sup>32</sup>

### 3. Geldwerte Leistungen

Die Gegenleistung des Abnehmers oder Bezügers braucht jedoch nicht in einer Geldzahlung zu bestehen. Auch jede **andere geldwerte Leistung** ist Entgelt (z.B. Hingabe von Gegenständen, Abtretung einer Forderung, Verrechnung mit einer Gegenforderung, Tilgung einer Schuld des Lieferers gegenüber einem Dritten, Tilgung der Lieferungsschuld durch Begründung einer neuen, beispielsweise einer Darlehensschuld [Novation], Erbringen von Dienstleistungen, Übergabe von Wertschriften, Checks, Wechseln, Anweisungen, WIR-Geld).

211

### 4. Massgebendes Entgelt, wenn der Abnehmer seine Gegenleistung ganz oder teilweise anders als durch eine Geldzahlung erbringt

#### a. Bei der Entgegennahme von Wechseln, Checks oder Anweisungen (einschliesslich REKA-Checks, Traveller-Checks usw.):

212

Der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag ohne Abzug des Diskonts und der Wechselspesen oder anderer Einlösungsspesen oder -gebühren (Z 395).

#### b. Bei der Entgegennahme von WIR-Geld:

213

Der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag. Die bei der Veräusserung gegen Währungsgeld oder bei der Verwendung zum Wareneinkauf erlittenen Einbussen gelten nicht als Entgeltminderungen.

#### c. Beim Kredit- und Kundenkartensystem:

214

Beim Kreditkartensystem der dem Abnehmer berechnete Preis. Die Kommission, welche die Kreditkartenorganisation (z.B. American Express, Diner's Club, Eurocard/Mastercard, Visa, ferner Karten von Mineralölgesellschaften, die auch zum Bezug von Benzin bei selbständigen Dritten – Tankstellen – berechtigten) für sich beansprucht, gilt nicht als Entgeltminderung (Z 394).

Beim Kundenkartensystem der Betrag, den der Kunde dem Leistungserbringer nach Abzug eines allfällig nachträglich gewährten Rabatts bezahlt.

Zum steuerbaren Entgelt beim Inkassoauftrag siehe Z 266 und zur festen Abtretung von Entgeltsforderungen Z 267 ff.

- 215**      **d. Bei der Entgegennahme von Wertschriften:**  
Der dadurch ausgeglichene Rechnungsbetrag, ohne Rücksicht auf den Nominal- oder Kurswert und allfällige spätere Gewinne oder Verluste bei der Veräusserung.
- 216**      **e. Beim Tausch von Gegenständen:**  
Der Wert jedes Gegenstandes gilt als Entgelt für den anderen Gegenstand.
- 217**      **Beispiel**  
*A liefert B ein neues Auto im Wert von 50'000 Franken im Tausch gegen ein neues Motorboot mit dem selben Wert. Sowohl A als auch B führen eine Lieferung aus. Beide müssen den Wert des gelieferten Gegenstandes (Auto bzw. Motorboot), d.h. 50'000 Franken versteuern.*
- 218**      Der steuerlich massgebende Wert bestimmt sich nach dem Preis, der bei Barzahlung gefordert würde. Über Tauschgeschäfte sind immer Belege zu erstellen, aus denen die Werte der getauschten Gegenstände und, sofern ein steuerpflichtiger Tauschpartner dies verlangt, auch die übrigen Angaben gemäss Z 759 ff. (s. auch Z 790 - 792) ersichtlich sind. Ferner sind Tauschgeschäfte immer ordnungsgemäss zu verbuchen (Z 936).
- 219**      **f. Bei der Entgegennahme von Gegenständen an Zahlungs statt (Eintauschgeschäfte):**  
Der Betrag, der durch die Entgegennahme ausgeglichen wird. Dieser Teil des Gesamtentgelts bestimmt sich nach dem Betrag, der in der Rechnung und im Liefervertrag (sofern dieser schriftlich abgefasst wird) für den an Zahlungs statt entgegengenommenen Gegenstand angerechnet wird. Dieser Betrag ist selbst dann für die Steuerberechnung massgebend, wenn der eingetauschte Gegenstand später zu einem niedrigeren Preis oder gar nicht verkauft wird.
- 220**      **Die genaue Bezeichnung des Eintauschobjektes und des angerechneten Betrages im Vertrag und in der Rechnung ist daher unerlässlich. Dies auch bei Anwendung der Margenbesteuerung (Z 290 ff.).**
- 221**      Wird hingegen nur der in Geld zu leistende Betrag (Aufpreis) ausgewiesen, gilt der Katalogpreis (bzw. Listen- oder offizieller Verkaufspreis) als steuerbares Entgelt. Ein Vorsteuerabzug für den eingetauschten Gegenstand ist in diesem Fall ausgeschlossen. Dies selbst dann, wenn der Gegenstand von einer steuerpflichtigen Person an Zahlungs statt gegeben wird.



Bezüglich Margenbesteuerung siehe Z 290 ff. sowie die Broschüren Motorfahrzeuggewerbe und Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

Werden in der Rechnung der Preis des gelieferten Gegenstandes und der Anrechnungswert des entgegengenommenen Gegenstandes niedriger eingesetzt als im Liefervertrag (der Aufpreis bleibt gleich), ist für die Steuerberechnung auf den Liefervertrag abzustellen. **222**

Wird im Vertrag zwar nur der Aufpreis genannt, in der Rechnung jedoch der Lieferpreis des neuen Gegenstandes (z.B. Katalogpreis abzüglich Rabatt oder Nettopreis) und der Anrechnungswert für das Eintauschobjekt ausgewiesen, wobei der Aufpreis gleich bleibt, kann auf die Rechnung abgestellt werden. **223**

Der bei Eintauschgeschäften gewährte Rabatt darf nicht höher sein als der Rabatt, der bei einem Barverkauf eines gleichen Gegenstandes ohne Eintausch einem unabhängigen Dritten gewährt würde. **224**

Entsprechende Rechnungsbeispiele finden sich unter Z 788 ff., Anweisungen über die ordnungsgemässe Verbuchung unter Z 936.

**g. Bei der Austauschreparatur:** **225**

Der vom Abnehmer zu zahlende Betrag (Z 286 - 288).

**5. Zum Entgelt gehören:**

**a. Kosten allgemeiner Natur**, die dem Leistungserbringer infolge der **226**

Leistung entstanden sind und die er seinem Abnehmer – im Preis eingeschlossen oder gesondert – in Rechnung stellt, wie beispielsweise für

– die Beschaffung der Gegenstände (z.B. Bezugsfrachten, Zölle, Konzessions- bzw. Monopolgebühren, Mineralölsteuer auf Erdöl, Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoff, Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOC; s. auch Z 237], Tabaksteuer, Automobilsteuer); **227**

– Auslagen im Zusammenhang mit Reisen, Verpflegung, Unterkunft usw., selbst wenn diese im Ausland angefallen sind; **228**

– die Einlagerung der Gegenstände; **229**

– den Transport der Gegenstände zum Abnehmer (einschliesslich LSVA) und deren Versicherung (auch Porti für Beförderungen, die bei der Post nach Z 581 von der MWST ausgenommen sind); **230**

- 231** – Verpackung;
- 232** – Kleinmengen oder Fakturierung.

**Ferner zählen zum Entgelt:**

- 233** – Provisionen aller Art (z.B. Vermittler- und Delkredereprovisionen), die der Leistungserbringer einem Dritten (z.B. einer Auslieferungsstelle) ausrichtet und als Kostenfaktor auf seinen Kunden überwälzt;
- 234** – Kreditkartenkommissionen;
- 235** – Vergütungen an Abnehmerorganisationen (z.B. Zentralregulierungsstellen, s. Z 273) und von diesen vorgenommene Preisabzüge für Dienstleistungen im Bereich der Werbung und der Administration. Dies unabhängig davon, ob der Leistungserbringer das Entgelt von seinem Kunden direkt oder von der Abnehmerorganisation erhält;
- 236** – Urheberrechtsgebühren auf bespielten und unbespielten Ton- und Tonbildträgern;
- 237** – Öffentlich-rechtliche Gebühren und Abgaben, zu deren Entrichtung der Leistungserbringer verpflichtet ist (z.B. Gebühren für Typenprüfung, die der Importeur von Motorfahrzeugen selbst entrichten muss), nicht jedoch die auf der Leistung geschuldete MWST (Z 249). Ausnahme siehe Z 256. Die vom Lieferanten der EZV abzuführende Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen (VOC) gehört ebenfalls zum steuerbaren Entgelt (Z 227). Wird die VOC jedoch vom Lieferanten nicht fakturiert, weil der Abnehmer über eine Bewilligung zum Bezug von vorläufig abgabebefreiter VOC (Verpflichtungsverfahren) verfügt, zählt die VOC nicht zum steuerbaren Entgelt.  
  
Über die steuerliche Behandlung der VOC bei der Einfuhr gibt die EZV weitere Auskünfte. Informationen dazu sind auch auf der Homepage der EZV abrufbar ([www.zoll.admin.ch](http://www.zoll.admin.ch));
- 238** – Kosten für Entsorgung oder Deponie von Gegenständen (bezüglich Entsorgungsmarken, gebührenpflichtigen Kehrtrichtsäcken und Kehrtrichtmarken s. Z 187 und 203);
- 239** – Mahngebühren.

- b. Kosten, die insbesondere bei Lieferungen bearbeiteter Gegenstände entstehen** und die der Leistungserbringer seinem Abnehmer – im Preis eingeschlossen oder gesondert – in Rechnung stellt, wie beispielsweise
- Transportkosten aller Art, beispielsweise von Personen und Gegenständen, zum und vom Ort der Bearbeitung; **241**
  - Kosten der Miete oder Amortisation von Maschinen und anderen Einrichtungen für die Ausführung der Arbeit; **242**
  - Werkzeugkosten (s. auch Z 40 ff.); **243**
  - Reise- und Verpflegungsspesen der eigenen Arbeitskräfte und alle übrigen Entschädigungen an diese, selbst bei direkter Auszahlung durch den Besteller der Arbeit; **244**
  - Auslagen für Arbeitskräfte, die dem Leistungserbringer von Dritten zur Verfügung gestellt werden; **245**
  - Kosten der Prüfung eines Gegenstandes, an dem Reparaturen oder Unterhaltsarbeiten auszuführen sind; **246**
  - Honorare, die der Leistungserbringer Dritten (Architekten, Ingenieuren, Grafikern, Reklameberatern usw.) für Projekte, Pläne, Entwürfe, Berechnungen, Entwicklungsarbeiten, Expertisen usw. vergüten muss. **247**
- c. Preiszuschläge** **248**  
 Vereinbarte Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und sonstige vereinbarte Zuschläge (z.B. für Information, Eintragung des Eigentumsvorbehalts), die dem Kunden in Rechnung gestellt werden. Nicht zum Entgelt gehören hingegen Verzugszinsen gemäss Artikel 104 OR (Z 255).
- 6. Vom Entgelt darf abgezogen werden:**
- a.** Die auf der Leistung geschuldete **MWST**. **249**
  - b.** Beim Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen der **Ankaufspreis, sofern auf diesem keine Vorsteuer abgezogen werden durfte oder der mögliche Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht wurde** (Margenbesteuerung s. Z 290 ff.). **250**
  - c.** Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten **Rabatte, Skonti, Mängelrüge, Verluste**. Zudem die den Abnehmern nachträglich gewährten **Umsatzboni** und andere **Rabattvergütungen** (Z 803 - 806, Z 930 - 934; bezüglich fest abgetretener Forderungen Z 267 ff.). **251**

- 252** Bei Verlusten darf der Abzug in jener Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher der Leistungserbringer die Forderung als uneinbringlich ausbucht.
- 253** **d. Vergütungen** infolge **Rückgängigmachung der Leistung**. Eine solche kann namentlich bei Rücknahme der gelieferten Gegenstände infolge Nichtigkeit des Vertrages angenommen werden (Art. 20 OR), ferner infolge Aufhebung des Vertrages wegen Willensmängeln (Art. 21, 23 ff., 28, 29 ff. OR) oder Sachgewährleistung beim Kauf- (Art. 208 OR) beziehungsweise Werkvertrag (Art. 368 OR). Die Rückgängigmachung kann sich auch bloss auf einen Teil der Leistung beziehen.
- 254** Bei der Rückgabe von Gegenständen **innert 30 Tagen** seit der Lieferung wird immer eine Rückgängigmachung angenommen, sofern der volle Preis angerechnet wird. Wird diese Frist überschritten und besteht kein Rücknahmegrund nach Z 253, liegt ein Rückkauf vor.
- 7. Nicht zum Entgelt zählen (nicht abschliessende Aufzählung):**
- 255** **a. Verzugszinsen**, die der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer infolge verspäteter, nach dem vertraglichen Termin erfolgter Zahlung gemäss Artikel 104 OR schuldet, sowie Betreibungskosten.
- 256** **b. Öffentlich-rechtliche Abgaben, die der Leistungserbringer im fremden Namen und für fremde Rechnung vereinnahmt.**  
Voraussetzung ist, dass nicht der Leistungserbringer, sondern der Leistungsempfänger der Schuldner der öffentlich-rechtlichen Abgabe ist. Diese muss dem Empfänger zudem gesondert in Rechnung gestellt werden. Mehr dazu in der Broschüre Rechtsanwälte und Notare sowie in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.
- 257** **Beispiele**  
*Gebühren des Strassenverkehrsamtes für die periodische amtliche Prüfung von Fahrzeugen sowie Gebühren für den Fahrzeugausweis, Bewilligungs- und Baupolizeigebühren, Handänderungssteuern, Erbschaftssteuern, Kurtaxen, Visumgebühren.*  
  
Nicht als solche Abgaben gelten Porti (Z 230).
- 258** **c. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand**, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Näheres dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.
- 259** Nicht um Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand handelt es sich bei Erstattungen, Beiträgen und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, sofern deren

Ausfuhr belegt wird (Z 530 ff.). Werden solche Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen ins Ausland im Rahmen von Reihengeschäften nicht dem eigentlichen Exporteur, sondern dessen Lieferanten ausgerichtet, sind die Ausführungen im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen zu berücksichtigen.

- d.** Vom Leistungserbringer zurückzuerstattende **Beträge, die ihm als Sicherheit dienen** (z.B. Depot; Kautions bei Mietgeschäften) sowie Pfandgelder auf Gebinden (Depot), die dem Empfänger gesondert in Rechnung gestellt werden (Z 355).

260
- e. Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung**, namentlich an Hochschulen und ähnlichen Forschungsinstitutionen, sofern dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht. Die Nennung des Beitragszahlers in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Beiträge von der öffentlichen Hand oder von der Privatwirtschaft ausgerichtet werden. Mehr dazu in der Broschüre Bildung und Forschung sowie unter Z 79 ff.

261
- f.** Im Preis für Entsorgungs- und Versorgungsleistungen eingeschlossene **kantonale Abgaben an Wasser-, Abwasser- und Abfallfonds**, soweit diese Fonds daraus an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke Beiträge ausrichten (mehr dazu in der Broschüre Gemeinwesen).

262
- g. Schadenersatz** (mehr dazu unter Z 403 ff. sowie im Merkblatt Schadenersatzleistungen).

263
- h.** Sogenannte **„no show“-Zahlungen** (mehr dazu in den Broschüren Hotel- und Gastgewerbe sowie Bildung und Forschung).

264
- i. Spenden** (Geld- oder Naturalleistungen) ohne Gegenleistung seitens des Empfängers (Z 412 ff.).

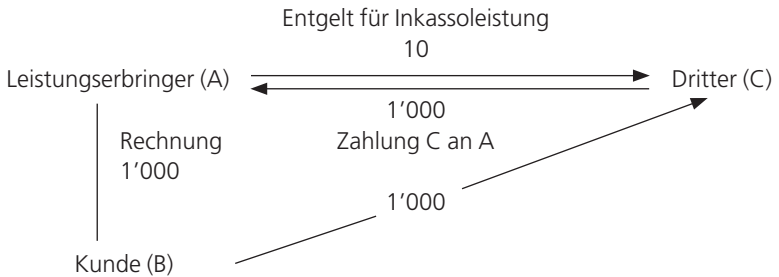
265
- 8. Entgelt beim Inkassoauftrag**

Beauftragt der Leistungserbringer (A) einen Dritten (C), beispielsweise eine Bank oder ein Inkassobüro mit dem Inkasso seiner Forderung und **muss C über jede einzelne Zahlung des Kunden (B) mit dem Leistungserbringer (A) abrechnen**, liegt eine blosser Inkassoleistung vor.

266

Der Dritte (C) nimmt das Inkasso gegenüber dem Schuldner (B) in direkter Stellvertretung des Leistungserbringers, Gläubigers (A) vor.<sup>33</sup> C übernimmt dabei kein Delkredererisiko. Der Leistungserbringer (A) muss den Betrag versteuern, den der Kunde (B) dem Dritten (C) zahlt (einschliesslich allfälliger Teil-

zahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte). Das Entgelt für die Inkassoleistung wird in der Regel mit der vom Dritten (C) für den Leistungserbringer (A) einkassierten Forderung verrechnet. Der Dritte (C) muss das Entgelt für seine Inkassoleistung versteuern und der Leistungserbringer (A) ist hierfür grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt.



steuerbar sind: 1'000 Franken bei A mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bei B.

steuerbar sind: 10 Franken bei C mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bei A.

## 9. Entgelt bei fester Abtretung der Entgeltsforderung

267

- a. Um eine feste Abtretung der Entgeltsforderung an einen Dritten (C), beispielsweise an eine Bank, an ein Finanzinstitut oder an ein Factoring-Unternehmen handelt es sich, wenn der Leistungserbringer (A)
- die Entgeltsforderung schriftlich an den Dritten (C) mit einer Einzel- oder Globalzession zediert (Art. 164 ff. OR);
  - C unabhängig vom Zahlungseingang ein Abtretungsentgelt leistet und
  - nicht über jede einzelne Zahlung des Kunden (B) abrechnet, diese also für eigene Rechnung vereinnahmt.

Ob und in welchem Umfang der Dritte (C) das Delkrederisiko übernimmt, ist nicht von Bedeutung (Z 269). Ebenfalls unbedeutend ist, ob C den Leistungserbringer (A) – beispielsweise zwecks Information über die Kreditwürdigkeit des Kunden (B) – über den späteren Zahlungseingang orientiert oder nicht.

268

- b. Bei einer solchen Abtretung gilt als Entgelt der volle Betrag, den der Kunde (B) gemäss vertraglicher Vereinbarung mit dem Leistungserbringer (A) dem Dritten (C) zahlen muss (also einschliesslich allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte). Dieser Betrag ist in der Rechnung des Leistungserbringers (A) anzugeben, und zwar auf Verlangen mit offenem Ausweis der MWST (Z 754 ff.), sofern der Kunde (B) seinerseits steuerpflichtig und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Z 816 ff.).

Über den Zeitpunkt der Versteuerung des Umsatzes beim Leistungserbringer (A) und den Vorsteuerabzug beim Kunden (B) im Falle von fest abgetretenen Forderungen mit wiederkehrenden Zahlungen orientiert Z 801.

Stellt der Leistungserbringer (A) dem Kunden (B) keine Rechnung aus und erfolgt die Fakturierung durch den Dritten (C) im eigenen Namen, kann der Kunde (B) keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

Zediert der Dritte (C) eine Forderung infolge nachweislicher Zahlungsunfähigkeit des Kunden (B) ganz oder teilweise an den Leistungserbringer (A) zurück, liegt eine Rückgängigmachung der Abtretung vor. Der Leistungserbringer (A) darf den Betrag, den der Kunde (B) nicht bezahlt hat, in seiner MWST-Abrechnung als Entgeltsminderung abziehen (Z 251). Der steuerpflichtige Kunde (B) setzt den Vorsteuerabzug entsprechend herab (Z 854). Die Umtriebskosten, die der Dritte (C) dem Leistungserbringer (A) allenfalls berechnet, gelten bei A nicht als Entgeltsminderung.

269

**Skontoabzüge**, die der Kunde (B) bei fest abgetretenen Forderungen vornimmt, kann der Leistungserbringer (A) als Entgeltsminderung behandeln, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

270

- Der Vertrag mit dem Dritten (C) sieht eine Rückbelastung der vorgenommenen Skontoabzüge vor;
- Die Skontoabzüge werden vom Dritten (C) dem Leistungserbringer (A) schriftlich gemeldet.<sup>34</sup>

Nimmt der Kunde (B) bei der Zahlung an den Dritten (C) einen Abzug infolge Mängelrüge vor und zediert der Dritte (C) den entsprechenden Betrag an den Leistungserbringer (A) zurück, darf A in der MWST-Abrechnung nur dann einen Abzug wegen Entgeltsminderung vornehmen, wenn er dem Kunden (B) eine auf dessen Namen lautende Gutschrift zustellt (Z 804). Das Gleiche gilt, wenn der Leistungserbringer (A) dem Kunden (B) einen nachträglichen Umsatzbonus gewährt. Ungeachtet dessen, ob der steuerpflichtige Kunde (B) eine solche Gutschrift erhält oder nicht, muss er den Vorsteuerabzug in seiner MWST-Abrechnung entsprechend berichtigen (Z 854 und 855).

Über die steuerliche Behandlung und die Verbuchung von Teilzahlungsverkäufen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut orientiert die Broschüre Motorfahrzeuggewerbe und das Merkblatt Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut.

- 271** c. Beim Dritten (C) liegt bezüglich der ihm abgetretenen Forderungen ein Umsatz im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs, d.h. ein nach Z 639 von der MWST ausgenommenes Geschäft mit Geldforderungen vor.

Auf den diesbezüglichen Aufwendungen (z.B. Büroeinrichtungen, EDV-Anlage, Material) hat C keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug (Z 843).

Als Umsatz gilt bei C nicht der Betrag, der ihm bei diesem Geschäft verbleibt („Kommission“/Marge), sondern das volle vom Kunden (B) zu bezahlende Entgelt.

Allfällige in der Marge enthaltene Kosten von Werbeleistungen, die eventuell auch dem Leistungserbringer (A) oder dem Kunden (B) zugute kommen, gelten als Kostenfaktor für den von der MWST ausgenommenen Umsatz und berechtigen daher ebenfalls nicht zum Vorsteuerabzug.

- 272** Von der MWST ausgenommen sind beim Dritten (C) ferner allfällige dem Leistungserbringer (A) im Zusammenhang mit der Rückzession von Forderungen fakturierte Umtriebskosten (Z 269).

- 273** Vorstehende Ausführungen gelten grundsätzlich auch, wenn es sich bei C beispielsweise um eine **Zentralregulierungsstelle** einer Lieferanten- oder Abnehmerorganisation handelt.

Ist C steuerpflichtig, gilt zudem Folgendes:

- 274** Hat C mit A eine schriftliche Vereinbarung über die für dessen Rechnung zu erbringenden, genau zu bezeichnenden Werbeleistungen abgeschlossen und wird das von A dafür zu zahlende Entgelt im Vertrag sowie in der Rechnung von C oder in der Gutschrift von A separat ausgewiesen, liegt bei C in Bezug auf die Werbung eine selbständige Leistung an A vor. C versteuert dieses Entgelt zum Normalsatz. A hat Anspruch auf den Vorsteuerabzug.

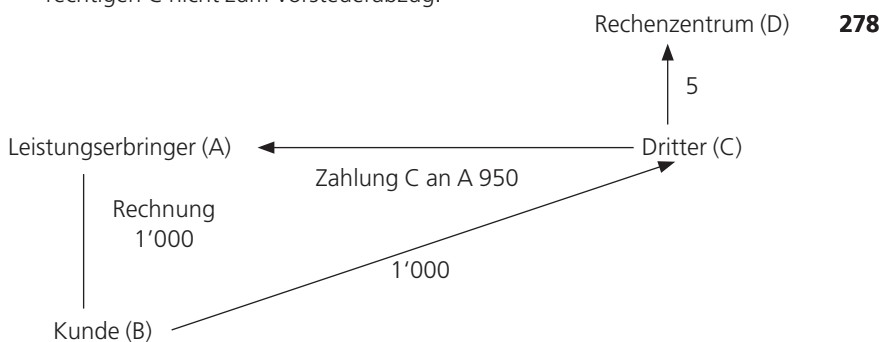
- 275** Erteilt A für Umsatzboni aus Lieferungen an B (Z 270) nicht diesem, sondern C Gutschrift, darf A keine Entgeltsminderung für seine Lieferungen an B geltend machen. Der betreffende Betrag gilt bei A als Minderung des ihm von C überwiesenen, von der MWST ausgenommenen Abtretungsentgelts (Z 271). Gibt C solche Boni ganz oder teilweise an B weiter, muss B den ihm gutgeschriebenen Betrag als Entgelt für eine Dienstleistung an C (Teilnahme am Zentralregulierungssystem) zum Normalsatz versteuern. Dies ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug bei C.

- 276** Führt A sowohl Lieferungen an B als auch an C aus, muss er für Boni an diese beiden Abnehmer getrennt Gutschrift erteilen. Die Boni für Lieferungen an C gelten bei A als Entgeltsminderung, mit entsprechender Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei C. Bezüglich Boni für Lieferungen an B



siehe Z 275. Dies gilt sinngemäss auch für Boni, die C seinerseits für seine im eigenen Namen ausgeführten Lieferungen an B ausrichtet.

- d.** Lässt der Dritte (C) die Datenverarbeitung (z.B. Fakturierung, Buchführung) und allfällige weitere Leistungen (z.B. Beratung, Auskunftsdienst) von einem von ihm beauftragten Rechenzentrum (D) ausführen, ohne D die Forderung seinerseits fest abzutreten, oder stellt D Einrichtungen und Personal gegen Entgelt dem C zur Verfügung, liegt bei D eine zum Normalsatz steuerbare Leistung an C vor (Z 74 und 101 ff.). Steuerbares Entgelt ist der Betrag, den D von C erhält. Diese Aufwendungen berechtigen C nicht zum Vorsteuerabzug. **277**



steuerbar sind: 1'000 Franken bei A mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bei B.  
steuerbar sind: 5 Franken bei D ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug bei C.  
von der MWST ausgenommen sind: 1'000 Franken bei C.

## 10. Sale-and-lease-back-Geschäfte

Beim sogenannten Sale-and-lease-back-Geschäft lässt sich die steuerpflichtige Person einen für den eigenen Bedarf bezogenen oder selbst hergestellten Gegenstand von einem Finanzinstitut finanzieren. Sie überträgt das Eigentum am Gegenstand dem Finanzinstitut und schliesst einen Leasingvertrag ab. Das Finanzinstitut ist Leasinggeber und die steuerpflichtige Person Leasingnehmerin. Es muss vertraglich vereinbart sein, dass das Eigentum am Gegenstand nach Ablauf der unkündbaren Leasingdauer und Bezahlung aller Raten oder bei vorzeitiger Vertragsauflösung gegen einen zum voraus festgesetzten Restbetrag wieder an die steuerpflichtige Person (Leasingnehmerin) zurückfällt. **278a**

Bei diesem Vorgehen gelten „der Verkauf“ („sale“) von der Leasingnehmerin (steuerpflichtige Person) an den Leasinggeber (Finanzinstitut) und „das Vermieten“ („lease back“) vom Leasinggeber an die Leasingnehmerin nicht als Lieferungen, sondern als eine von der MWST ausgenommene Fremdfinanzierung mit Sicherungsübereignung (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug).

## 11. Entgelt bei Zahlungen Dritter

- 279** a. **Zum Entgelt gehört** grundsätzlich auch, was ein Dritter an Stelle des Abnehmers dem Leistungserbringer zur Tilgung seiner Preisforderung zahlt (z.B. wenn der Abnehmer einen seiner Schuldner anweist, statt an ihn an seinen Leistungserbringer zu zahlen, oder wenn sich ein Dritter bereit erklärt oder sich dazu verpflichtet, die Entgeltsforderung des Leistungserbringers ganz oder teilweise zu tilgen).

Zudem gehören auch Zahlungen Dritter zum Entgelt, welche die steuerpflichtige Person erhält, um ihre Kunden generell zu tieferen Preisen beliefern zu können (s. auch Z 284). Dies trifft zu, wenn solche Zahlungen im Zusammenhang mit bestimmten Leistungen (z.B. für die Verbilligung von Käse im Detailhandel durch eine privatrechtliche Organisation; s. auch Z 410) stehen und nicht eine Spende (Z 412 ff.) darstellen.

Solche Zahlungen berechtigen die Dritten nicht zum Vorsteuerabzug.

- 280** b. **Nicht zum Entgelt gehören** folgende Zahlungen Dritter an den Leistungserbringer:

- 281** – Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden. Näheres dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie unter Z 407 ff., Ausnahmen unter Z 259;
- 282** – Spenden (Geld- oder Naturalleistungen) ohne Gegenleistung seitens des Empfängers (Z 412 ff.).

**283** **Solche Zahlungen Dritter führen jedoch zu einer entsprechenden Vorsteuerabzugskürzung (Z 850 und 851).**

- 284** c. **Zahlungen vom direkten Lieferanten (A)** (z.B. Hersteller oder Importeur), welche die steuerpflichtige Person (B) erhält, damit sie ihre Kunden zu tieferen Preisen beliefern kann, stellen eine Einkaufsvergünstigung dar. Zur steuerlichen Behandlung solcher Zahlungen, Umsatzboni und anderen Rabattvergütungen bei A siehe Z 251 beziehungsweise bei B Z 854 ff.

- 285** Im Rahmen von verkaufsfördernden Massnahmen erhaltene **Zahlungen von Dritten** (z.B. Hersteller oder Importeur) für erbrachte Dienstleistungen bei Werbekampagnen (z.B. Inserate, Kostenanteil am Messestand) sind immer zum Normalsatz steuerbar. Nicht von Bedeutung ist, ob die steuerpflichtige Person dadurch ihre Kunden auch zu tieferen Preisen beliefern kann oder nicht. Näheres dazu in der Broschüre Detailhandel. Betreffend Vorsteuerabzug bei den Dritten siehe Z 816 ff.

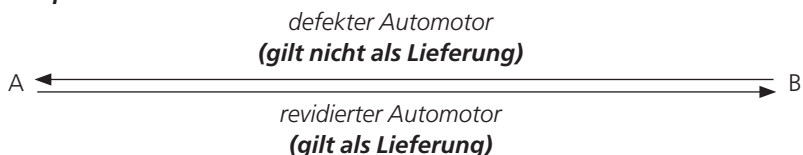
Weitere Einzelheiten, insbesondere auch von Kundenbindungsprogrammen wie Rabattmarken in der Broschüre Detailhandel.

## 12. Entgelt bei Austauschreparaturen

Um eine Austauschreparatur handelt es sich, wenn der Besteller einen Altstoff oder einen defekten oder abgenutzten Gegenstand für die Reparatur oder für die Umarbeitung übergibt und ihm – beispielsweise aus zeitlichen Gründen – anstelle des aus diesem Stoff herzustellenden oder des zu reparierenden Gegenstandes ein gleichartiger revidierter Gegenstand geliefert oder eingebaut wird. Sofern in einem solchen Fall bloss der Lohn für die Bearbeitung berechnet wird, liegt nur eine Lieferung an den Besteller und nicht auch – in Bezug auf den übergebenen Gegenstand – eine solche des Bestellers vor. In diesem Falle muss nur das vereinnahmte Entgelt und nicht auch der Wert des übergebenen Gegenstandes versteuert werden. Voraussetzung für das Vorliegen einer Austauschreparatur ist, dass das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohnes berechnet wird, unabhängig vom Marktpreis des vom Besteller übergebenen und des vom Lieferanten verkauften Gegenstandes.

286

### **Beispiel**



287

A erhält von B einen defekten Automotor zur Reparatur. Statt ihn zu reparieren, liefert A einen bereits revidierten gleichartigen Motor (Austauschmotor), während der defekte Motor in sein Eigentum übergeht. Wenn A nur seinen Werklohn (tatsächliche Reparaturkosten oder Pauschalbetrag) fakturiert, liegt bei ihm keine Entgegennahme eines Gegenstandes an Zahlungs statt im Sinne von Z 219 ff. vor. Er hat daher nur den in Rechnung gestellten Betrag zu versteuern.

Weitere Anwendungsfälle von Austauschreparaturen:

288

### **Übergabe von B an A**

- defekte Module beispielsweise für elektronische Geräte
- defekte oder leere Feuerlöcher
- leere Tonerkartuschen oder Kassetten

### **Lieferung von A an B**

reparierte Module  
revidierte Feuerlöcher  
neu aufgefüllte Farbbandkassetten  
oder Kartuschen

## 13. Ersatzlieferungen, Garantiarbeiten, „Gratis-Service“

Liegt nach Gesetz, beispielsweise infolge Mängeln (Art. 206 oder 368 OR) oder aus Vertrag eine Verpflichtung vor, dem Abnehmer den gelieferten Gegenstand ohne zusätzliches Entgelt auf eigene Kosten zu ersetzen oder

289

instand zu stellen, wird mit dieser Ersatzleistung oder Garantiarbeit eine entgeltliche Lieferung ausgeführt, für die jedoch keine zusätzliche MWST geschuldet ist (die MWST auf dieser Lieferung ist mit der Versteuerung des Entgelts für die ursprüngliche Lieferung entrichtet worden). Das Gleiche gilt beim sogenannten „Gratis-Service“ (z.B. an Automobilen), der im Kaufvertrag vereinbart wurde.

Vorsteuern, die bei Garantiarbeiten auf den verwendeten Ersatzteilen oder auf den durch steuerpflichtige Dritte ausgeführten Arbeiten anfallen, dürfen in Abzug gebracht werden (vorbehältlich Z 759 ff.).

Erhält der Garantieverpflichtete für die Erfüllung von Garantieleistungen hingegen von einem Dritten, beispielsweise vom Lieferanten, eine Vergütung, wird eine Lieferung an diesen ausgeführt und das dafür vereinnahmte Entgelt unterliegt der MWST.

Generalimporteure müssen die ihnen vom ausländischen Hersteller ausgerichteten Vergütungen für Garantie- und Kulanzarbeiten nicht versteuern, weil diese nicht Entgelt für eine Leistung, sondern lediglich Kostenersatz (mit Schadenersatzcharakter) darstellen. Diese Praxis beschränkt sich auf **Generalimporteure** und kommt bei direkt importierenden Händlern nicht zur Anwendung.<sup>35</sup>

#### 14. Entgelt beim Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen

(Näheres dazu in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen sowie in der Broschüre Motorfahrzeuggewerbe)

- 290** Steuerpflichtige Personen, die einen gebrauchten, individualisierbaren, beweglichen Gegenstand (gleichgestellt sind Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten) für den Wiederverkauf bezogen haben, können für die Berechnung der MWST auf dem Verkauf den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern sie auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durften oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht haben. Wurde der Gegenstand aus dem Ausland eingeführt, ist nicht der Ankaufspreis, sondern der Wert, auf dem die MWST auf der Einfuhr erhoben worden ist, zuzüglich dieser MWST auf der Einfuhr vom Verkaufspreis abzuziehen.
- 291** Als Wiederverkäufer gilt, wer auf eigene Rechnung oder aufgrund eines Kommissionsvertrages auf fremde Rechnung handelt.
- 292** Nähere Informationen, beispielsweise für welche Gegenstände im Einzelnen die Margenbesteuerung Anwendung findet, wie vorzugehen ist, wenn die betreffenden Gegenstände zu einem Gesamtpreis erworben werden und welche

Vereinfachungen vorgesehen sind (Vereinfachungen für steuerpflichtige Personen, deren steuerbarer Umsatz 500'000 Franken nicht übersteigt und die hauptsächlich Umsätze tätigen, wofür die Margenbesteuerung zulässig ist), gehen aus den Broschüren Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen sowie Motorfahrzeuggewerbe hervor.

Bei Anwendung der Margenbesteuerung sind hinsichtlich der Buchführung und Rechnungsstellung die in den vorstehend genannten Broschüren wiedergegebenen Bestimmungen zu beachten. **Insbesondere darf in Verträgen, Rechnungen, Quittungen, Gutschriften usw. nicht auf die MWST hingewiesen werden.**

293

### 15. Entgelt bei der Veräusserung selbst gebrauchter Anlagegüter und Betriebsmittel

Beim Verkauf von gebrauchten Anlagegütern und Betriebsmitteln, die zum **vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug** berechtigten, ist wie folgt zu unterscheiden:

294

Werden **unbewegliche Gegenstände** veräussert, d.h. Gebäude, Gebäudeteile und Grundstücke einschliesslich Zugehör nach Artikel 644 ZGB, ist die Eigenverbrauchssteuer geschuldet (s. Z 428 ff. und Broschüre Eigenverbrauch). Diese ist nach Z 478 vom Zeitwert (ohne Wert des Bodens), höchstens jedoch vom Wert der Aufwendungen zu berechnen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete. In der Urkunde darf nicht auf die MWST hingewiesen werden.

295

Näheres zur Option bei der Veräusserung von Liegenschaften unter Z 683 ff. und in den Broschüren Baugewerbe sowie Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

Mehr zur Veräusserung von Liegenschaften mit Meldeverfahren in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien und im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.

Für **bewegliche Gegenstände** ist der gesamte Verkaufserlös zu versteuern. Die MWST darf in der Rechnung offen ausgewiesen werden. Die Margenbesteuerung kann nicht angewandt werden, da die Gegenstände nicht für den Wiederverkauf bezogen wurden.

296

#### **Ausnahme:**

Weder eine Lieferungs- noch eine Eigenverbrauchssteuer ist hingegen für die Verkäufe von Anlagegütern und Betriebsmitteln geschuldet, wenn diese ausschliesslich zur Erzielung von der MWST ausgenommener Umsätze (Z 580 ff.) verwendet wurden und auf deren Bezug deshalb kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

297

## 16. Zur Bemessungsgrundlage bei gastgewerblichen Umsätzen

298

Bedienungsgelder (Trinkgelder), die offen oder im Preis eingeschlossen fakturiert werden, sind Teil des Entgelts. Nicht zu versteuern sind hingegen Bedienungsgelder, welche die Gäste dem Personal zusätzlich und freiwillig zahlen und die vom Personal nicht dem Arbeitgeber abgeliefert werden müssen.

299

Bei Arrangements, die durch im eigenen Namen handelnde Reisebüros, Verkehrsvereine usw. verkauft werden, muss der Gastwirt nur jenen Betrag versteuern, den er vom Reisebüro, Verkehrsverein nach Abzug der Provision für die gastgewerbliche Leistung erhält. Werden solche Arrangements hingegen von in seinem Namen handelnden Dritten (z.B. Reisebüros, Verkehrsvereine) vermittelt, muss er das volle vom Kunden zu zahlende Entgelt versteuern, d.h. ohne Abzug der dem Vermittler zustehenden Provision (Z 233).

## 17. Berechnungsgrundlage für die MWST auf der Verpflegung des Personals, des Betriebsinhabers (Eigentümer oder Pächter) und der Familienangehörigen in gastgewerblichen Betrieben

300

- a. Für das Personal inklusive die mitarbeitenden Familienmitglieder des Inhabers eines Einzelunternehmens:  
Die steuerpflichtige Person schuldet die MWST auf dem vom Personal tatsächlich bezahlten beziehungsweise mit dem Arbeitslohn verrechneten Entgelt zum Normalsatz, mindestens jedoch den Steuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre (s. Z 432 sowie Broschüre Hotel- und Gastgewerbe).

Im Falle eines bezahlten Werts ist die Höhe des tatsächlichen Lohnabzuges massgebend und nicht der auf dem Lohnausweis ausgewiesene Betrag.<sup>36</sup>

Handelt es sich um Teilhaber von Personengesellschaften sowie um Inhaber von juristischen Personen (massgeblich am Unternehmen beteiligtes Personal nach Z 433), ist die MWST vom Preis wie für einen unabhängigen Dritten zum Normalsatz zu berechnen. Wird die für die Verpflegung zu leistende Entschädigung mit dem Arbeitslohn verrechnet, ist auf das im Arbeitsvertrag vereinbarte Entgelt abzustellen. Fehlt eine derartige Vereinbarung oder ist das geforderte oder vereinbarte Entgelt niedriger als der Preis wie für unabhängige Dritte, ist Letzterer als Basis für die Besteuerung zu nehmen.

301

- b. Für den Inhaber eines Einzelunternehmens und seine im Betrieb nicht mitarbeitenden Familienmitglieder:  
Es ist die Eigenverbrauchssteuer auf dem Bezugspreis der für die Verpflegung verwendeten Gegenstände und der konsumierten Getränke und Tabakwaren zu entrichten. Dies je nach Gegenstand zum reduzierten Satz oder zum Normalsatz. Die Eigenverbrauchssteuer ist auf dem kauf-

männisch kalkulierten Mietwert der bei der Zubereitung dieser Ess- und Trinkwaren eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel zum Normalsatz geschuldet.

Um diese Berechnungen zu vereinfachen, können anstelle der effektiven Ermittlung **Pauschalen** angewandt werden. Näheres dazu im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.

302

## 18. Leistungen an Betriebsangehörige

### **Verkäufe an Betriebsangehörige (Personal ohne massgebliche Beteiligung am Unternehmen, d.h. nicht mehr als 20% Stimmenanteil)**

303

Die MWST ist grundsätzlich vom Gesamtentgelt zu berechnen. Die nachfolgenden massgeblichen Mindestbemessungsgrundlagen sind anzuwenden, sofern der bezahlte Betrag niedriger ausfällt.

#### **a. Bei zugekauften Gegenständen:**

- Neue bewegliche Gegenstände: Einstandspreis (einschliesslich Fracht bis zum Geschäftsdomizil, Zoll und andere Bezugskosten). Siehe auch Z 473 ff.;
- In Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände: Zeitwert dieser Gegenstände. Siehe auch Z 476 ff.

304

305

#### **Beispiel**

*Die Geschäftsleitung einer grösseren Schreinerei bietet den Mitarbeitern die Möglichkeit an, über die Firma Einkäufe von Produkten wie beispielsweise Kaffeemaschinen zu tätigen, mit denen sie sonst keinen Handel betreibt. Auf diese Weise kann das Personal vom Firmenrabatt profitieren.*

306

*Mindestbemessungsgrundlage: Einstandspreis*

#### **b. Bei selbst hergestellten Gegenständen:**

- Neue bewegliche Gegenstände: Einkaufspreis der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur. Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur mit einem Zuschlag von 10% berechnet werden. Mehr dazu unter Z 473 ff. und in der Broschüre Eigenverbrauch;
- in Gebrauch genommene bewegliche Gegenstände: Zeitwert der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur. Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur

307

308

mit einem Zuschlag von 10% berechnet werden. Mehr dazu unter Z 476 ff. und in der Broschüre Eigenverbrauch.

309

**Beispiel**

*Die Mitarbeitenden einer Uhrenfabrik können Uhren, welche die Uhrenfabrik in ihrem Sortiment führt, zu Vorzugskonditionen beziehen.*

*Mindestbemessungsgrundlage: Einstandspreis der Bestandteile plus 10% für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur.*

310

**c. Bei unbeweglichen (neuen und in Gebrauch genommenen) Gegenständen siehe Z 478.**

311

**d. Bei Dienstleistungen, die von Dritten bezogen wurden:**

Wert der (noch) nicht genutzten Dienstleistungen (s. Broschüre Nutzungsänderungen). So gilt beispielsweise bei Dienstleistungen, die durch die steuerpflichtige Person nicht genutzt wurden, der Einkaufspreis als Bemessungsgrundlage.

312

Liegt der von den Betriebsangehörigen bezahlte Betrag über den vorstehend genannten Werten, gilt als Bemessungsgrundlage der vereinnahmte Betrag (100%).

Bei Verkäufen an jenes Personal, welches massgeblich am Unternehmen beteiligt ist (d.h. mit einem Stimmenanteil von mehr als 20%), gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Z 433).

## 19. Verpflegung des Personals in nicht gastgewerblichen Betrieben

### a. Personalrestaurant

313

#### – Selbst betriebenes Personalrestaurant

Die Einnahmen aus dem Personalrestaurant sind laufend zum Normalsatz zu versteuern. Die steuerpflichtige Person schuldet jedoch mindestens den Steuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre (Z 428 ff.).

#### **Berechnung des Steuerbetrages, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre:**

- Warenaufwand für Ess- und Trinkwaren (exkl. MWST);
- Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur;<sup>37</sup>
- MWST zum Normalsatz vom Total dieser Beträge.

<sup>37</sup> Der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur kann annäherungsweise mit 30% des Warenaufwandes für Ess- und Trinkwaren berechnet werden. Werden die Mahlzeiten zubereitet angeliefert und hat die steuerpflichtige Person zudem keine Küche, beläuft sich der annäherungsweise Zuschlag auf 15%. Ist hingegen eine Küche vorhanden, ist der Mietwert mit 30% zu berechnen.



Diese Berechnung ist jährlich einmal vorzunehmen. Beträgt die vorstehend berechnete MWST mehr als jene auf den tatsächlich erzielten Einnahmen, ist die Differenz in der nächstfolgenden MWST-Abrechnung zu deklarieren und zum Normalsatz zu versteuern.

Die auf den vorstehenden Aufwendungen lastende MWST kann vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Rechnungen der Leistungserbringer alle unter Z 759 ff. aufgeführten Angaben enthalten.

### **Sonderfall:**

Werden im Personalrestaurant auch **Gäste** bedient, die einen höheren Preis als das Personal bezahlen müssen, sind diese Einnahmen gesondert festzuhalten und vollumfänglich zu versteuern. Der auf diesen Umsatzanteil entfallende Aufwand (kann z.B. mit einer Rückrechnung aufgrund des erzielten Umsatzes ermittelt werden) sowie der entsprechende Umsatzanteil können bei vorstehender Kontrollrechnung für das Personal ausgeklammert werden.

#### – **Von einem Dritten betriebenes Personalrestaurant**

**314**

In der Regel wird dem Personalrestaurantbetreiber die **Infrastruktur** „gratis“ zur Verfügung gestellt. Dabei handelt es sich um eine entgeltliche, **von der MWST ausgenommene Raumvermietung** (ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug). Der Vermieter (Auftraggeber) hat allerdings die Möglichkeit der Option (Z 683 ff.).

Der **Personalrestaurantbetreiber** hat die folgenden Einnahmen zum Normalsatz zu versteuern:

- Einnahmen Personalrestaurant;
- Zuschüsse des Auftraggebers an das Defizit;
- Mietwert für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur inklusive Nebenkosten, sofern hierfür nicht Rechnung gestellt wird.<sup>38</sup>

Der Personalrestaurantbetreiber kann die Vorsteuer auf der Infrastrukturmiete geltend machen, sofern der Vermieter (Auftraggeber) für die Vermietung optiert hat und in der Rechnung alle unter Z 759 ff. aufgeführten Angaben enthalten sind.

Berechnet der Personalrestaurantbetreiber dem Auftraggeber für den Betrieb des Personalrestaurants (sei dies in Form von Zuschüssen oder

**314a**

<sup>38</sup> Der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur kann annäherungsweise mit 30% des Warenaufwandes für Ess- und Trinkwaren berechnet werden. Werden die Mahlzeiten zubereitet angeliefert und hat die steuerpflichtige Person zudem keine Küche, beläuft sich der annäherungsweise Zuschlag auf 15%. Ist hingegen eine Küche vorhanden, ist der Mietwert mit 30% zu berechnen.

Betriebsbeiträgen) ein Entgelt, besteht beim Auftraggeber dafür kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

315

### b. Verpflegung am Familientisch

Näheres zur annäherungsweise Ermittlung der MWST auf den Naturalbezügen im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.

Steuerpflichtige Personen, welche die im genannten Merkblatt beschriebenen Vereinfachungen nicht anwenden wollen, haben die Versteuerung effektiv vorzunehmen. In diesem Fall sind geeignete, leicht überprüfbare Aufzeichnungen zu führen.

### c. Getränke-/Lebensmittelautomaten

#### – Selbst betriebene Automaten

316

Die Einnahmen aus den Automaten sind bei Automaten mit Konsumationsmöglichkeit zum Normalsatz, bei solchen ohne Konsumationsmöglichkeit zum reduzierten Satz steuerbar. Die steuerpflichtige Person schuldet jedoch mindestens den Steuerbetrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre (Z 428 ff.).

Die Betreiber von Getränke-/Lebensmittelautomaten können bei Vorhandensein von Konsumationseinrichtungen ihre zum Normalsatz steuerbaren gastgewerblichen Leistungen mit einer Pauschale abrechnen, sofern sie **über nicht mehr als 20 Sitz- oder Stehplätze** verfügen (Z 151). Diese Regelung gilt für sämtliche Arten von Getränke- und Lebensmittelautomaten, mit Ausnahme jener in Betrieben des Hotelgewerbes (inkl. Minibar) sowie in Betrieben des Gastgewerbes, in Cafeterias, in Pausen- oder Aufenthaltsräumen von Dienstleistungs- und Fabrikationsbetrieben mit mehr als 20 Sitz- oder Stehplätzen.

Die Pauschale wird wie folgt angewandt:

In einem ersten Schritt werden die zum Normalsatz steuerbaren, mit den Getränke-/Lebensmittelautomaten erzielten Umsätze aus dem Verkauf von alkoholischen Getränken, Raucherwaren und anderen immer zum Normalsatz steuerbaren Gegenständen aufgrund einer Zuschlagskalkulation ermittelt und versteuert. Voraussetzung dafür ist die Erfassung des entsprechenden Warenaufwandes auf separaten Konti. Die derart ermittelten Umsätze werden in einem zweiten Schritt vom gesamten Automatenumsatz in Abzug gebracht. Vom verbleibenden Umsatz sind 50% zum Normalsatz und 50% zum reduzierten Satz zu versteuern.<sup>39</sup>

### Berechnung des Steuerbetrages, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre:

317

- Warenaufwand für Kaffee, Tee, Suppe, Becher, Plastiklöffel usw. (exkl. MWST);
- Infrastrukturmietwert und die allgemeinen Unkosten (Standplatz, Automat, Strom, Wasser, Unterhalt/Reparatur des Automaten usw.);<sup>40</sup>
- besteht eine Konsumationsmöglichkeit, ist vom Total dieser Beträge auch im Falle des Eigenverbrauchs der Normalsatz anzuwenden. Ist keine Konsumationsmöglichkeit vorhanden, gilt der reduzierte Satz.

Diese Berechnung ist jährlich einmal vorzunehmen. Beträgt die vorstehend berechnete MWST mehr als jene auf den tatsächlich erzielten Einnahmen, ist die Differenz in der nächstfolgenden MWST-Abrechnung zu deklarieren und zum massgebenden Steuersatz zu versteuern.

Die auf den vorstehenden Aufwendungen lastende MWST kann vollumfänglich als Vorsteuer geltend gemacht werden, sofern die Rechnungen der Leistungserbringer alle unter Z 759 ff. aufgeführten Angaben enthalten.

#### Sonderfall:

318

Kann das Personal die Ess- und Trinkwaren aus dem Automaten **kostenlos** entnehmen, hat es auf diese Leistung jedoch **keinen Rechtsanspruch** (z.B. Pausenverpflegung wird auf Zusehen hin durch den Arbeitgeber übernommen; Z 432) und besteht **keine Konsumationsmöglichkeit**, braucht die steuerpflichtige Person die Versteuerung nicht aufgrund der vorstehenden Ausführungen vorzunehmen. In diesem Fall genügt es, auf sämtlichen Aufwendungen (Warenaufwand, Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Automaten und den Räumlichkeiten, Wasser, Strom) von einem Vorsteuerabzug abzusehen.

#### – Von einem Dritten betriebene Automaten

319

In der Regel wird dem Automatenbetreiber die Infrastruktur (Standplatz, allenfalls Konsumationseinrichtung, Wasser, Strom usw.) „gratis“ zur Verfügung gestellt. Bei der Zurverfügungstellung des Standplatzes mit oder ohne Konsumationseinrichtung handelt es sich um die **Einräumung eines Rechts**, die **zum Normalsatz** steuerbar ist (Berechnungsgrundlage: Mietwert). Beim Wasser, Strom usw. liegen **Nebenleistungen** zur Einräumung des Rechts vor, die ebenfalls **zum**

<sup>40</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008; der Zuschlag für den Infrastrukturmietwert und die allgemeinen Unkosten kann annäherungsweise mit 75% des Warenaufwandes berechnet werden.

**Normalsatz** abzurechnen sind. Auf den Aufwendungen besteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug. Falls der Standplatzbesitzer auf eine Fakturierung der Infrastrukturkosten verzichtet, kommt Z 321a zur Anwendung.

**320** Berechnet der Automatenbetreiber dem Standplatzbesitzer für den Betrieb des Automaten (sei dies in Form von Zuschüssen oder Betriebsbeiträgen) ein Entgelt, besteht dafür beim Standplatzbesitzer kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

**321** Der **Automatenbetreiber** hat die folgenden Einnahmen bei Automaten mit Konsumationsmöglichkeit zum Normalsatz, bei solchen ohne Konsumationsmöglichkeit zum reduzierten Satz zu versteuern (betreffend Steuersatzaufteilung s. Z 316):

- Automateinnahmen;
- allfällige Zuschüsse;
- Mietwert für den Standplatz inklusive Wasser, Strom usw. (Z 319), sofern hierfür nicht Rechnung gestellt wird.<sup>41</sup>

Der Automatenbetreiber kann auf der Infrastrukturmiete die Vorsteuer geltend machen, sofern die Rechnung alle unter Z 759 ff. aufgeführten Angaben enthält.

**321a**

Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung können die Automatenbetreiber für den Bereich des Private Vendings (Verpflegungsautomaten in Unternehmen, Spitälern usw.)<sup>42</sup> **pauschal 40 Franken MWST pro Jahr** und Verpflegungsautomat abrechnen. In diesem Fall unterbleibt die Rechnungsstellung des Unternehmens an den Automatenbetreiber nach Z 319.

Die Automatenbetreiber des privaten Vendings ihrerseits können den Unternehmen die 40 Franken pro Automat und Jahr in Rechnung stellen. Die Unternehmen dürfen hierfür jedoch den Vorsteuerabzug nicht vornehmen, da es sich bei den 40 Franken um die MWST auf den zusätzlichen, den Konsumenten nicht weiterverrechneten Kosten handelt (Preisauflüllung).<sup>43</sup>

**322**

#### d. Gratisbewirtung von Kunden

Werden Kunden (oder potentielle Kunden) im Personalrestaurant oder ab Lebensmittelautomaten kostenlos bewirtet, sind die entsprechenden

41 Praxisänderung per 1. Januar 2008; werden die Infrastrukturkosten gemäss Z 319 nicht oder nicht zu marktgerechten Preisen in Rechnung gestellt, kann der Mietwert annäherungsweise mit **10% der Einnahmen** (Automateneinnahmen und allfällige Zuschüsse) berechnet werden.

42 Nicht davon betroffen sind die Verpflegungsautomaten des Public Vendings, d.h. die Verpflegungsautomaten auf den Bahnhöfen, bei Tankstellen usw.

43 Praxisänderung per 1. Januar 2008

Aufwendungen dem Spesenaufwand zu belasten und dem Aufwand für das Personalrestaurant beziehungsweise den Getränkeautomaten gutzuschreiben.

Die Vorsteuer auf diesem Aufwand kann im Rahmen von Z 816 ff. abgezogen werden. Die Vorsteuerabzugskürzung von 50% auf dem Aufwand für Ess- und Trinkwaren ist vorzunehmen.

Zur Bewirtung bestimmter Personengruppen (Maisonbuchungen) in anderen gastgewerblichen Betrieben siehe Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

## **20. Trinkgelder beim Coiffeur, im Restaurant usw. 323**

Das vom Kunden zu zahlende, im Behandlungs- beziehungsweise Konsumationspreis eingeschlossene oder separat fakturierte Trinkgeld ist, auch bei direkter Zahlung an das Personal, Teil des steuerbaren Entgelts. Nicht zu versteuern sind hingegen Bedienungsgelder, welche die Kunden dem Personal zusätzlich und freiwillig zahlen und die vom Personal nicht dem Arbeitgeber abgeliefert werden müssen.

## **21. Honorare und Ähnliches 324**

Honorare, auch für abgelehnte Entwürfe, Konzepte usw. sind steuerbar.

Einnahmen für Wettbewerbsarbeiten (z.B. in Form von Preisgeldern) sind zu versteuern (Z 96). Preisgelder hingegen, die eine Auszeichnung darstellen (z.B. für das Lebenswerk eines Architekten), sind in der Regel mangels eines Leistungsaustausches nicht der MWST unterstellt. 325

## **22. Kurtaxe 326**

Nicht besteuert werden alle öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben, die Kur- und Verkehrsvereine sowie Tourismusorganisationen in dieser Funktion erhalten und nach den gesetzlichen Bestimmungen zweckgebunden verwenden (Z 160).

### **III. Steuersätze**

#### **1. Steuersätze**

Die MWST beträgt:

##### **a. Reduzierter Satz**

bei den Lieferungen folgender Gegenstände:

– Wasser in Leitungen;<sup>44</sup> 327

– Ess- und Trinkwaren, ausgenommen alkoholische Getränke (siehe Merkblatt Ess- und Trinkwaren; Futtermittel); der reduzierte Satz gilt nicht für Ess- und Trinkwaren, die im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen abgegeben werden. Als gastgewerbliche Leistung gilt die 328

<sup>44</sup> Die Entsorgung von Abwasser stellt eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung dar (Z 347).

Abgabe von Ess- und Trinkwaren, wenn die steuerpflichtige Person sie beim Kunden zubereitet beziehungsweise serviert oder wenn sie für deren Konsum an Ort und Stelle besondere Vorrichtungen bereithält (Z 142 ff.). Sind die Ess- und Trinkwaren zum Mitnehmen oder zur Auslieferung bestimmt und sind hierfür geeignete organisatorische Massnahmen getroffen worden, findet der reduzierte Satz Anwendung (Näheres dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe);

- 329** – Vieh (d.h. Pferde, Esel, Maultiere, Rindvieh, Schafe, Ziegen und Schweine) und Geflügel (d.h. Hühner, Enten, Gänse, Trut- und Perlhühner); Fische zu Speisezwecken (Z 339 und 348);
- 330** – Getreide;
- 331** – Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen, Stecklinge, Pfropfreiser sowie Schnittblumen und Zweige, auch zu Arrangements, Strässen, Kränzen usw. veredelt. Gesonderte Rechnungsstellung vorausgesetzt, unterliegt die Lieferung dieser Gegenstände auch dann dem reduzierten Satz, wenn sie in Kombination mit einer zum Normalsatz steuerbaren Leistung erbracht wird;

**Beispiel**

*Ein Gartenbaubetrieb erstellt eine neue Gartenanlage (Planierung, Ansaat, Bepflanzung usw.).*

*Die Lieferung der Pflanzen und des Saatgutes ist bei gesonderter Fakturierung zum reduzierten Satz, die übrigen Leistungen (einschliesslich Pflanzlohn) zum Normalsatz steuerbar. Erfolgt keine gesonderte Fakturierung, ist das gesamte Entgelt zum Normalsatz steuerbar. Näheres dazu in der Broschüre Gärtner und Floristen;*

- 332** – Futtermittel (siehe Merkblatt Ess- und Trinkwaren; Futtermittel), Silage-säuren, Streuemittel für Tiere (auch für Haustiere), Düngstoffe;
- 333** – Pflanzenschutzstoffe, Mulch und anderes pflanzliches Abdeckmaterial;
- 334** – Medikamente; als solche gelten:
- a. verwendungsfertige Arzneimittel und Tierarzneimittel-Vormischungen, die in die Abgabekategorien A - D eingeteilt sind;<sup>45</sup>
  - b. verwendungsfertige Arzneimittel im Sinne von Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe b und c des Bundesgesetzes vom 15. 12. 2000 über Arzneimittel und Medizinprodukte (HMG, SR 812.21);<sup>46</sup>

<sup>45</sup> *Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Januar 2002*

<sup>46</sup> *Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Januar 2002*

c. verwendungsfertige homöopathische und anthroposophische Arzneimittel, soweit sie der Heilmittelgesetzgebung entsprechen;<sup>47</sup>

d. Magistralrezepturen klassischer oder komplementärmedizinischer Art im engeren Sinn, die zur Verhütung, Erkennung (in vivo) oder Behandlung der Krankheiten von Mensch und Tier verwendet werden;

e. Blutprodukte (Blutderivate und Blutkomponenten), die aus menschlichem oder tierischem Vollblut gewonnen werden und für die unmittelbare Anwendung am Menschen oder Tier bestimmt sind (Z 592 ff.);

f. Diagnostica (Reagenzien), die für die Erkennung krankhafter oder störender Erscheinungen unmittelbar an Mensch oder Tier innerlich oder äusserlich appliziert (in vivo) werden;

g. radioaktive Isotope, die für medizinische Zwecke bestimmt sind;  
Einzelheiten dazu im Merkblatt Medikamente.

– Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten (Näheres dazu in der Broschüre Druckerzeugnisse); **335**

– auf dem Entgelt für die Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter (Z 181). Der reduzierte Satz gilt auch für die vom Bundesamt für Kommunikation (BAKOM) vereinnahmten Konzessionsgelder; **336**

– auf dem Entgelt für bestimmte kulturelle Dienstleistungen und sportliche Anlässe (Z 616 - 625), sofern für deren Versteuerung optiert wird (Näheres dazu in den Broschüren Kultur und Sport); **337**

– auf den Leistungen im Bereich der Landwirtschaft, die in einer mit der Urproduktion in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Bearbeitung des Bodens oder von mit dem Boden verbundenen Erzeugnissen der Urproduktion bestehen. **338**

### **Beispiele**

- *Feldarbeiten (z.B. Säen, Pflügen, Eggen, Düngen, Spritzen von Obstbäumen, Reben oder Gemüse);*
- *Erntearbeiten (z.B. Heu, Getreide, Gemüse, Trauben);*

**339**

*Der reduzierte Satz gilt beispielsweise auch für*

- *Trocknen von Gras, Getreide usw. sowie Pressen von Strohballen aufgrund eines besonderen Auftrages;*
- *Heilbehandlung von Vieh, Geflügel und Speisefischen (Z 329).*

Weitere, auf einzelne Branchen bezogene Informationen zur Abgrenzung von zum reduzierten Satz und Normalsatz steuerbaren Leistungen können den jeweiligen Broschüren entnommen werden, beispielsweise aus den Broschüren Detailhandel und Gärtner und Floristen.

340

#### **b. Sondersatz bei Beherbergungsleistungen (Übernachtung mit Frühstück)**

Details dazu, insbesondere in welchen Fällen der Sondersatz für Beherbergungsleistungen zur Anwendung kommt, geht aus der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe hervor.

341

#### **c. Normalsatz bei allen übrigen Lieferungen und Dienstleistungen**

342

Folglich sind auch für fremde Rechnung ausgeführte Arbeiten im Bereich der Forstwirtschaft und der Gärtnerei zum Normalsatz steuerbar, wie beispielsweise

343

- Holzschlag- und Pflegearbeiten im Wald;

344

- Häckseln von Gartenabfällen für die Komposterzeugung;

345

- Landschaftsgärtner- und Gartenbauarbeiten, beispielsweise Anlegen und Unterhalten von Gärten, Sportplätzen, Wegen; Baumschnitt; Lieferungen von Pflanzen und deren Einbringen in den Boden oder in fest montierte Behälter. Sofern die Pflanzen gesondert fakturiert werden, kommt für diese der reduzierte Satz zur Anwendung (Z 331);

beispielsweise auch

346

- Analysen von Ess- und Trinkwaren, Medikamenten;

347

- Abwasserentsorgung/-reinigung;

348

- die Heilbehandlung von Tieren, die nicht unter Z 329 aufgeführt sind (z.B. Wild, Hunde, Katzen, Meerschweinchen, Ziervögel und -fische);

349

- die Pflege aller Tiere.

## **2. Aufteilung des Entgelts auf die Steuersätze**

350

### **a. Nebenkosten**

Die dem Leistungsempfänger im Zusammenhang mit einer Leistung zusätzlich in Rechnung gestellten Kosten (z.B. für Verpackung und Kleinmengen; s. auch Z 226 ff.) unterliegen dem selben Steuersatz wie das Entgelt für die Leistung selbst. Einzelheiten über das Vorgehen bei Rechnungen,



die Leistungen beinhalten, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, siehe Z 781 und 782.

### b. Umschliessungen/Verpackung

Die Abgabe von Umschliessungen gilt immer 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.

351

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 mit Wurst), gilt Z 359 ff. sinngemäss.

Wenn der Lieferant die Umschliessung zurücknimmt und dem Abnehmer eine entsprechende Gutschrift erteilt, liegt eine Entgeltsminderung vor (Z 930).

352

#### Besonderes:

- Werden bei einem Ladengeschäft gegen Abgabe eines Kassenzettels oder Kassacoupons sowohl zum reduzierten als auch zum Normalsatz besteuerte Gegenstände verkauft und wird für die an der Kasse aufliegenden Umschliessungen (z.B. Tragtaschen) ein zusätzliches Entgelt berechnet, ist dieses zum Normalsatz steuerbar.
- Bei Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen können die gesondert fakturierten Umschliessungs- und sonstigen Nebenkosten nach dem wertmässigen Anteil der gelieferten Gegenstände aufgeteilt werden (Z 781 und 782 sowie Z 956 - 958).

353

354

### c. Gebinde mit Pfand<sup>48</sup>

Nicht zum Entgelt gehören Pfandgelder auf Gebinden (Z 260). Voraussetzung dafür ist, dass die Abgabe des Gebindes gesondert fakturiert wird. Als Gebinde gelten Umschliessungen (z.B. Flaschen, Harassen, Paloxen, Gasflaschen, Europaletten), die üblicherweise mehrmals verwendet werden und für die bei der Abgabe in der Regel ein Depot (Pfand) verlangt wird, das bei ihrer Rückgabe **durch den Dritten** rückvergütet wird. Ob das Pfandgeld lediglich periodisch aufgrund einer Gebindekontrolle abgerechnet wird, ist demnach nicht von Bedeutung.

355

Gleichartige Gebinde, die nicht mit einem Pfandgeld im Sinne der vorerwähnten Ausführungen belastet werden, gelten als Umschliessungen nach Z 351. Der Verkauf von Gebinden ausserhalb des Rückgabeverkehrs unterliegt der MWST zum Normalsatz.

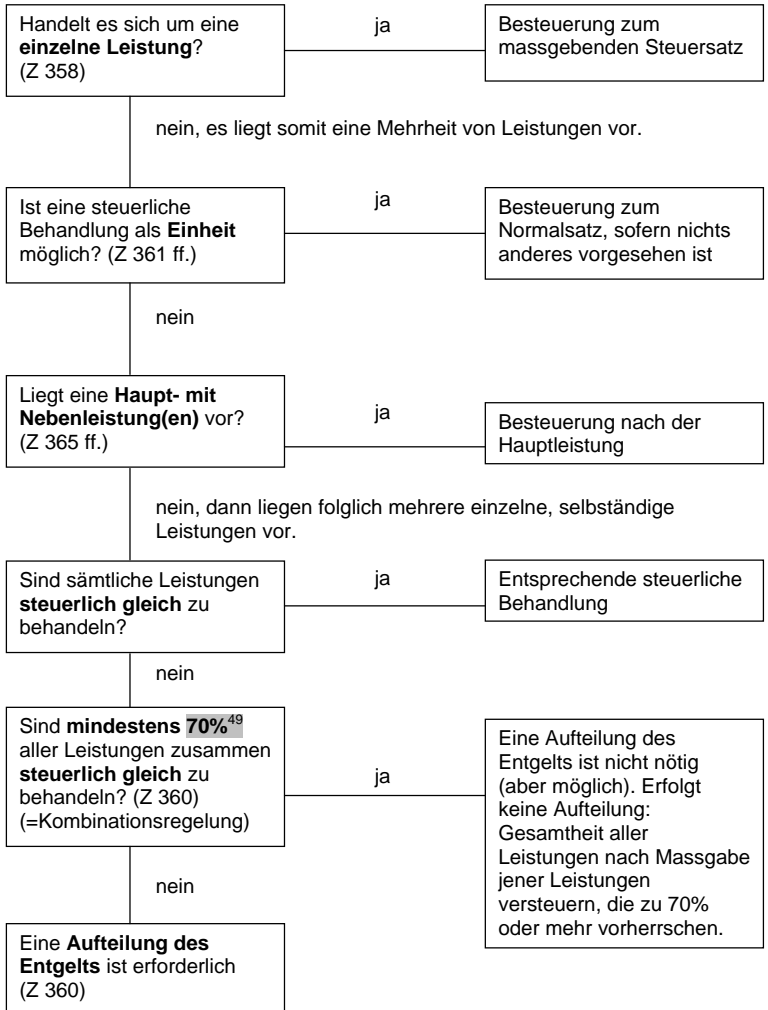
356

Beim Kauf von neuen Gebinden besteht grundsätzlich Anspruch auf vollen Vorsteuerabzug (Z 816 ff.).

357

#### d. Einheit und Mehrheit von Leistungen

Die steuerliche Behandlung beim Vorliegen einer Einheit oder einer Mehrheit von Leistungen richtet sich wie folgt:



49 Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

## Die einzelne Leistung

Die einzelne steuerbare Leistung unterliegt der MWST entweder zum Normalsatz, zum reduzierten Satz oder zum Sondersatz (Z 327 ff.).

358

## Mehrheit von Leistungen

Mehrere zivilrechtlich selbständige Leistungen werden auch umsatzsteuerrechtlich als Mehrheit von selbständigen Leistungen betrachtet, d.h. sie haben je ein eigenes steuerrechtliches Schicksal, sofern die enge wirtschaftliche Zusammengehörigkeit fehlt.

359

### Beispiele

- *Mit dem Kauf eines Getränkepulvers erhält der Käufer eine Tasse.*
- *Schokoladenherzen sind in ein Milchkännchen verpackt.*

Kombinationen oder Zusammenstellungen von steuerbaren Gegenständen und Dienstleistungen (Leistungspakete), in denen mehrere selbständige Sachen zu einem einheitlichen Ganzen vereinigt sind, gelten aufgrund der Ausführungen als separate Leistungen. Die einzelnen Leistungen werden separat fakturiert und sind, entsprechend ihrer Natur, zum Normalsatz oder zum reduzierten Satz steuerbar. Im Sinne einer Vereinfachung ist eine separate Fakturierung nicht erforderlich und das Gesamtentgelt kann steuerlich wie die vorherrschenden Leistungen behandelt werden, wenn diese aufgrund interner Kalkulationen **wertmässig mindestens 70%**<sup>50</sup> des Gesamtentgelts ausmachen. Die Aufteilung auf die verschiedenen Steuersätze ist mit geeigneten Unterlagen (Kalkulationen) zu belegen.

360

Diese Vereinfachung gilt jedoch nicht für Kombinationen von steuerbaren mit steuerlich bereits privilegierten Beherbergungsleistungen (Z 131) oder mit von der MWST ausgenommenen Leistungen (Z 580 ff.).

Für Lieferungen von Blumen- und Pflanzenarrangements besteht eine spezielle Regelung. Mehr dazu in der Broschüre Gärtner und Floristen.<sup>51</sup>

Über die steuerliche Behandlung von Pauschalreisen orientiert die Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

## Einheit der Leistung

Für sich betrachtet selbständige zivilrechtliche Vorgänge können umsatzsteuerrechtlich als einheitlicher Vorgang behandelt werden, sofern sie

361

- wirtschaftlich eine Einheit darstellen und
- als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind.

<sup>50</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

<sup>51</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation einer Gesamtleistung erfolgt nach jener Leistung, die wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Dem allgemeinen Charakter der MWST als Verbrauchssteuer folgend, hat die Beurteilung primär aus Sicht des Verbrauchers nach allgemeiner Verkaufsauffassung zu erfolgen.<sup>52</sup>

**362** Bei Gegenständen trifft diese Definition auf Bestandteile (Art. 642 ff. ZGB) zu. Bestandteil einer Sache ist alles, was nach der am Ort üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Der Bestandteil ist keine eigene Sache (nur Sachteil) und es ist kein gesondertes dingliches Recht an ihm möglich.

**363** Dies gilt sinngemäss auch für Dienstleistungen. Wenn ein Gesamtgefüge und damit ein Gesamtcharakter der Leistung vorliegt, der zerstört oder verändert würde, wenn die einzelnen Leistungen ausgetauscht und durch andere ersetzt würden, liegt eine Einheit vor.

#### **Beispiele**

- *Im Rahmen eines Service an einem Motorfahrzeug geht die regelmässig damit verbundene Lieferung von Öl auf.*
- *Bei der Abgabe eines Mineralwassers im Restaurant wird nicht zwischen Lieferung (des Mineralwassers) und Dienstleistung (Service) unterschieden. Vielmehr geht die Abgabe des Mineralwassers in der gastgewerblichen Dienstleistung auf. Das Gesamtentgelt ist zum Normal-satz steuerbar.*
- *Leistungen im Bereich des Aircraft Managements gelten als unteilbares Dienstleistungspaket und somit als Gesamtleistung. Als Aircraft Management gelten Leistungen im Zusammenhang mit der Verwaltung, Organisation und dem Einsatz des Flugzeugs für den Eigentümer sowie für dem Eigentümer nahestehende Dritte. Zum Dienstleistungspaket gehören die mit eigenen Mitteln erbrachten oder bei Dritten bezogenen Leistungen, soweit das Aircraft Management Unternehmen im eigenen Namen handelt.*

**364** **Keine für sich allein ausreichenden Indizien für die Einheit einer Leistung sind:**

- wenn nur ein Vertrag oder eine Rechnung vorliegt (z.B. eine Bestellung eines Buches und einer CD im Versandhandel);
- wenn ein Gesamtentgelt zu entrichten ist;

- sogenannte aufgedrängte Leistungen (z.B. der Landkauf ist nur möglich, wenn damit eine Architekturverpflichtung eingegangen wird).

### Haupt- und Nebenleistungen

**Hauptleistungen** sind das, was der Leistungserbringer seinen Kunden anbietet und weswegen der Empfänger in der Regel auch den Vertrag eingeht. Im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind Hauptleistungen gegenüber den anderen Leistungen von **übergeordneter** Bedeutung.

365

**Nebenleistungen** teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung. Eine Nebenleistung liegt vor, wenn der Umsatz im Verhältnis zum auslösenden Umsatz nebensächlich ist, mit ihm in engem Zusammenhang steht und in seinem Gefolge üblicherweise vorkommt. Nebenleistungen sind im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung gegenüber der Hauptleistung von **untergeordneter** Bedeutung. Dies ist in der Regel dann der Fall, wenn die Leistung

366

- im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist;
- mit der Hauptleistung eng zusammenhängt;
- die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet;
- üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt.

### Beispiele für Haupt- und Nebenleistungen

- *Abgabe eines Trinkhalms (Nebenleistung) zusammen mit dem Fruchtsaft (Hauptleistung);*
- *Tropfenzähler (Nebenleistung) und Medikament (Hauptleistung);*
- *Fakturierung der Nebenkosten wie Strom, Wasser, Versicherungen, Kehrlicht, Hauswart (Nebenleistungen) im Zusammenhang mit der Wohnungsmiete (Hauptleistung).*

## IV. Begriff Inland; wo gelten Leistungen als erbracht?

1. Als **Inland** gilt das Gebiet der Schweiz,<sup>53</sup> ausländische Gebiete gemäss staatsvertraglichen Vereinbarungen (deutsche Gemeinde Büsingen, Fürstentum Liechtenstein sowie Teile des Flughafens Basel-Mülhausen/Euroairport<sup>54</sup>) sowie das Gebiet der bündnerischen Talschaften Samnaun und Sempuoir, soweit es sich um Dienstleistungen sowie um Leistungen des Hotel- und Gastgewerbes handelt. In Bezug auf Lieferungen von Gegenständen gelten Samnaun und

367

53 Zollfreilager gelten noch während zwei Jahren nach Einführung des neuen ZG als Ausland. Sie werden erst ab 1. Mai 2009 zum Inland zählen. Offene Zolllager gelten als Inland.

54 Das gesamte Areal dieses Flughafens befindet sich auf **französischem Staatsgebiet**. Der schweizerische Sektor wird jedoch – aufgrund eines Staatsvertrages und eines Notenaustausches mit Frankreich – wie Inland behandelt (davon ausgenommen sind baugewerbliche Umsätze, die immer als in Frankreich erbracht gelten). Insbesondere ist ein direkter Zugang aus der Schweiz über eine Zollfreistrasse gewährleistet. Unter gewissen Voraussetzungen können inländische Unternehmen, die vom Flughafenunternehmen die französische MWST überwälzt bekommen, diese von der ESTV zurückfordern. Nähere Informationen dazu auf dem Formular Nr. 1150.

Sampuoir folglich als Ausland. Für die Enklave Campione d'Italia besteht zurzeit kein Staatsvertrag.

Informationen dazu, wie Leistungen in, nach und von Campione d'Italia steuerlich zu behandeln sind, ergeben sich aus dem Merkblatt Steuerliche Behandlung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen.

2. Eine **Lieferung im Inland** (Z 367) liegt vor, wenn
- 368** a. sich der bewegliche oder unbewegliche Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung im Inland befindet;
- 369** b. die Beförderung eines beweglichen Gegenstandes zum Abnehmer (oder in dessen Auftrag zu einem Dritten) im Inland beginnt. **Eine Lieferung im Inland liegt somit auch vor, wenn Gegenstände durch den Lieferanten oder durch einen Dritten (z.B. Spediteur) direkt aus dem In- ins Ausland transportiert werden** (Steuerbefreiung beim Export s. Z 530 ff.).
- 370** Alle übrigen Lieferungen gelten als im Ausland erbracht.
3. Informationen zur Frage, wo Dienstleistungen als erbracht gelten, finden sich im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen. Z 57 ff. gibt Auskunft darüber, welche Leistungen überhaupt als Dienstleistungen zu qualifizieren sind.

- In folgenden Fällen gelten **Dienstleistungen als im Inland (Z 367) erbracht**:
- 371** a. **Grundsatz (Erbringerortsprinzip)**

Als Ort der Dienstleistung gilt jener Ort, an dem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, von wo aus er die Dienstleistung erbringt. Fehlt ein solcher Sitz oder eine Betriebsstätte, gilt als Ort der Dienstleistung sein Wohnort oder der Ort, von dem aus er tätig wird. Unter diese Regel fallen alle Dienstleistungen, die nicht ausdrücklich in den Z 372 - 387 aufgeführt sind. Zum Begriff Betriebsstätte siehe Z 8.

**Beispiele**

- *Gastgewerbliche Leistungen;*
- *Entsorgungsleistungen;*
- *Leistungen der Heilbehandlung und der Körperpflege;*
- *Vermittlungsleistungen (s. auch Z 372).*

- 372** b. **Sonderfälle**
- Dienstleistungen im engen Zusammenhang mit Immobilien gelten als an dem Ort erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist (Ort der gelegenen Sache).** Dies gilt ungeachtet dessen, ob an einen Leistungsempfänger mit Sitz im In- oder Ausland Rechnung gestellt wird. Dazu zählen abschliessend die Verwaltung oder Schätzung des

Grundstücks, Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Bestellung von dinglichen Rechten am Grundstück sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen wie Architektur- oder Ingenieurarbeiten inklusive Preisgelder aus Architekturwettbewerben für konkrete Bauprojekte (Z 96 und 325). Preisgelder für Architekturwettbewerbe ohne konkrete Bauprojekte werden nach dem Erbringerortsprinzip behandelt (Z 371).<sup>55</sup>

Echte **Vermittlungen von Liegenschaften** (direkte Stellvertretung nach Z 192 ff.) stehen im Zusammenhang mit dem Erwerb, so dass derartige Vermittlungen nach Massgabe des Ortes der gelegenen Sache zu beurteilen sind. Demnach richtet sich die Steuerbarkeit der Vermittlungsleistung danach, wo das Grundstück gelegen ist. Bei im Inland gelegenen Immobilien ist die MWST zum Normalsatz geschuldet, während bei im Ausland gelegenen Immobilien auf der Vermittlungsleistung keine MWST anfällt. Liegt hingegen keine direkte Stellvertretung im Sinne von Z 192 ff. vor, handelt es sich beim Entgelt für die „Vermittlungsleistung“ (d.h. für das sog. Suchen) um eine „finder's fee“, deren Steuerbarkeit sich nach Z 379 und 383 richtet.<sup>56</sup>

- **Bei Architektur-, Ingenieur- und ähnlichen Leistungen, die sich nicht auf ein Grundstück beziehen:** siehe Z 371 und 378 ff.

373
- **Bei der Beförderung von Personen und Gegenständen** (siehe auch Broschüre Transportwesen): Die Beförderung von Personen und Gegenständen gilt als in dem Land erbracht, in welchem die zurückgelegte Strecke liegt (**Ort der Tätigkeit**). Befinden sich Abgangs- und Ankunftsort (Aufgabe- und Bestimmungsort) im Inland, gilt die Beförderung auch dann vollumfänglich als im Inland geleistet, wenn die Beförderungsstrecke kurz über ausländisches Gebiet führt (z.B. Eisenbahnstrecke Zürich - Schaffhausen via Jestetten über deutsches Gebiet).

Andererseits können kurze inländische Strecken als ausländische gelten, beispielsweise im Eisenbahnverkehr die Strecke von der Grenze bis zum ersten schweizerischen Bahnhof (z.B. Iselle - Brig, St. Louis - Basel SBB).

Über die Steuerbefreiung von grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen orientieren die Z 59 ff. und 571 ff.

374
- Selbständig erbrachte **Nebentätigkeiten des Transportgewerbes**, wie beispielsweise Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagern gelten als am Ort erbracht, wo die Dienst leistende Person jeweils tatsächlich tätig wird (**Ort der Tätigkeit**, siehe jedoch auch Z 47).

375
- **Nebentätigkeiten des Transportgewerbes**, wie beispielsweise Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagern gelten als am Ort erbracht, wo die Dienst leistende Person jeweils tatsächlich tätig wird (**Ort der Tätigkeit**, siehe jedoch auch Z 47).

376

55 Praxispräzisierung

56 Praxispräzisierung

- 377** – Künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Dienstleistungen, einschliesslich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter, gelten als am Ort erbracht, wo die Dienst leistende Person jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (**Ort der Tätigkeit**).
- 378** – Dienstleistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe gelten als am Ort erbracht, für den die Dienstleistungen bestimmt sind (**Bestimmungsortsprinzip**). Mehr dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.
- 379** – Die nachstehend aufgeführten Dienstleistungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Fehlt ein solcher Sitz oder eine Betriebsstätte, gilt als Ort der Dienstleistung sein Wohnort oder der Ort, von dem aus der Leistungsempfänger tätig wird (**Empfängerortsprinzip**). Zum Begriff Betriebsstätte siehe Z 8.
- 380** *Abtretung und Einräumung von Immaterialgüter- und ähnlichen Rechten (z.B. Urheber-, Patent-, Lizenz-, Marken-, Muster-, Modell-, Fabrikations-, Verlags-, Film- und Verwertungsrechte sowie Durchführungsrechte bei Sportanlässen<sup>57</sup>);*
- 381** *Leistungen auf dem Gebiet der Werbung;*
- 382** *Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Inkassobüros, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Notaren (vorbehalten bleibt Z 372), Buchprüfern, Dolmetschern und Übersetzern, Managementdienstleistungen (Näheres dazu im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen) sowie sonstige ähnliche Leistungen (z.B. Sekretariatsarbeiten wie Bestellaufnahme, Telefondienst, Korrespondenz, Protokollführung, Kundenakquisition, Organisation von Anlässen<sup>58</sup>);*
- 383** *die Datenverarbeitung, die Überlassung von Informationen und ähnliche Dienstleistungen, beispielsweise Bekanntgabe der Namen und Adressen möglicher Kunden, wobei dafür ein Entgelt (Retrozession bzw. „finder's fee“) bezahlt wird (Vermittlungsleistungen im Sinne von Z 192 ff. sind steuerlich hingegen nach Z 371 zu behandeln), oder das*

57 Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005 (seither unterliegt die Einräumung eines solchen Durchführungsrechts der MWST zum Normalsatz; siehe Z 624a).

58 Praxisänderung per 1. Januar 2008. Betreffend Dienstleistungen eines Organisations bei direkter Stellvertretung siehe Broschüre Bildung und Forschung.



*Überlassen von Ergebnissen im Bereich der Marktforschung. Ebenfalls als Überlassung von Informationen gilt das Anbieten von abrufbaren Informationen via Internet (Downloads), SMS, kostenpflichtigen Rufnummern oder sonstigen elektronischen Medien;*

*Analyseleistungen<sup>59</sup> sowie die blosse Bewertung oder Begutachtung eines Gegenstandes mit Abgabe eines schriftlichen Berichts über das Ergebnis gelten ebenso als Überlassung von Informationen nach Z 383 (z.B. Schätzen des Wertes von Briefmarken, Schmuckstücken oder Oldtimer-Fahrzeugen, Analysieren von Gegenständen durch Laboratorien, Begutachten von Unfallfahrzeugen durch Sachverständige);<sup>60</sup>*

**383a**

*Telekommunikationsdienstleistungen, namentlich die technische Ermöglichung des Zugangs auf Kommunikationsnetze und der Übermittlung von Daten auf elektronischem Weg (s. Broschüre Telekommunikation);*

**384**

*der Personalverleih, unabhängig des Einsatzortes;*

**385**

*Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschliesslich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schliessfächern;*

**386**

*der gänzliche oder teilweise Verzicht, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben oder ein unter Z 380 - 386 genanntes Recht wahrzunehmen;*

**387**

*die Verwaltung und das Betreiben von Luftfahrzeugen (Aircraft Management) und vergleichbare Leistungen namentlich bei Schiffen, Eisenbahnen und Containern sowie bei Teilen von solchen Leistungen (siehe auch Z 363).<sup>61</sup>*

**387a**

4. Ist buch- und belegmässig dokumentiert, dass der Ort der vorgenannten Dienstleistungen im Ausland liegt (d.h. Vertragspartner und Rechnungsempfänger haben ihren Sitz im Ausland), unterliegen solche Umsätze nicht der MWST.

**388**

Als Nachweis können folgende Dokumente dienen:

- a. Fakturakopien, Zahlungsbelege und
- b. schriftliche Vollmachten (Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare usw.), Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden.

<sup>59</sup> Zum Begriff der Analyseleistung siehe Broschüre Bildung und Forschung

<sup>60</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

<sup>61</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Juli 2006 (Art. 1a MWSTGV)

Aus den Fakturakopien und/oder Verträgen oder Aufträgen muss Folgendes einwandfrei hervorgehen:

**Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden (Klienten), ferner detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen.**

Bezüglich Banken, Vermögensverwaltern, Finanzgesellschaften usw. siehe Broschüre Finanzbereich und Broschüre Rechtsanwälte und Notare.

- 389** Die ESTV kann zusätzliche Belege, beispielsweise eine amtliche Bestätigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat.
- 390** 5. Informationen zur Frage, wo der Eigenverbrauch als erbracht gilt, finden sich unter Z 499 ff.

#### V. **Zeitpunkt der Versteuerung**

- 391** 1. Bei **Abrechnung nach vereinbarten Entgelten** versteuert die steuerpflichtige Person ihre Lieferungen und Dienstleistungen in jener Abrechnungsperiode, in der sie hierfür Rechnung oder Teilrechnung stellt. Die Rechnung muss innerhalb von drei Monaten nach Erbringung der Lieferung (Kommissionsgeschäft s. Z 191) oder Dienstleistung gestellt werden.
- 392** Erhält eine steuerpflichtige Person Vorauszahlungen oder (Teil-)Zahlungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung (Z 391), versteuert sie diese in jener Abrechnungsperiode, in der sie das Entgelt vereinnahmt (s. auch Z 962).
- Näheres zu Vorauszahlungen bei Rechtsanwälten und Notaren in der Broschüre Rechtsanwälte und Notare.
- 393** 2. Bei **Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten** versteuert die steuerpflichtige Person ihre Lieferungen und Dienstleistungen in jener Abrechnungsperiode, in der sie das Entgelt vereinnahmt (dies gilt auch für Vorauszahlungen). Siehe auch Z 964.
- 394** Bezahlt der Abnehmer mit **Kreditkarte** (z.B. American Express, Diner's Club, Mastercard, Visa), kann der steuerpflichtige Leistungserbringer seine Lieferung oder Dienstleistung in jener Abrechnungsperiode versteuern, in welcher ihm die Kreditkartenorganisation seine Leistung vergütet (s. auch Z 214).
- 395** Bezahlt der Abnehmer mit **Check** (z.B. REKA-Check, Traveller-Check), schuldet der steuerpflichtige Leistungserbringer die MWST in jener Abrechnungsperiode, in welcher er den Check annimmt.

3. Bei **Gutscheinen** ist – unabhängig von der Abrechnungsart – das Entgelt im Zeitpunkt der Einlösung zum massgebenden Steuersatz zu versteuern. Als Entgelt gilt der Gegenwert des verkauften Gegenstandes oder der erbrachten Dienstleistung (Näheres dazu in der Broschüre Detailhandel).

396

## VI. Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens

Wird im Rahmen einer Reorganisation (Gründung, Liquidation, Fusion, Umstrukturierung) ein Gesamt- oder Teilvermögen von einer steuerpflichtigen Person an eine andere steuerpflichtige Person entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, kommt das Meldeverfahren zur Anwendung. Die Übertragung des Vermögens ist der ESTV innert 30 Tagen schriftlich zu melden.

397

Eine Übertragung im Sinne von Artikel 47 Absatz 3 MWSTG liegt vor, wenn ein Gesamt- oder Teilvermögen veräussert wird. Dabei kann es sich um Gegenstände oder um immaterielle Werte und Rechte (z.B. Patente, Lizenzen) handeln. Da es sich beim Meldeverfahren um eine Form der Steuerentrichtung handelt, gelten für die in diesem Verfahren durchgeführte Transaktion – unter Vorbehalt von Z 464 – grundsätzlich dieselben Bestimmungen wie für die übrigen Umsätze. So liegt beispielsweise auch dann eine Übertragung vor, wenn mehrere Vermögenswerte im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens veräussert werden.

Die Meldung an die ESTV erfolgt innerhalb von 30 Tagen nach der Übertragung des Vermögens mit dem Formular Nr. 764. Dieses Formular ist von beiden an der Übertragung beteiligten Parteien zu unterzeichnen. Die ESTV anerkennt dabei als Datum der Vermögensübertragung bei juristischen Personen in der Regel das Eintragungsdatum im Handelsregister, bei Personengesellschaften sowie Einzelunternehmen das entsprechende Vertragsdatum. Stellt die ESTV fest, dass eine Vermögensübertragung trotz Erfüllung der diesbezüglichen Voraussetzungen nicht gemeldet wurde, wird das Meldeverfahren – auch nach Ablauf der 30-tägigen Meldefrist – nachträglich durchgeführt.

398

Da der Übertragende der ESTV keine MWST entrichten muss, darf er in den Übertragungsbelegen (Verträgen, Rechnungen usw.) **nicht auf die MWST hinweisen.**

Überträgt eine steuerpflichtige Person ein Gesamt- oder ein Teilvermögen, für das sie ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt war, einer nichtsteuerpflichtigen Person, muss sie den vereinbarten Übertragungswert als Umsatz deklarieren und versteuern.

399

Verwendet die übernehmende Person die Gegenstände nicht im selben Umfang für steuerbare Zwecke, kann sie sich – bei entsprechendem Nachweis – auf die Nutzungsverhältnisse der übertragenden Person berufen. Vorbehalten bleibt die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäss Z 464.

Handelt es sich beim Empfänger des Gesamt- oder Teilvermögens um eine (der übertragenden Person) nahestehende Person, gilt als Übertragungswert der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

- 400** Wird eine Übertragung von Aktiven und Passiven nach den Bestimmungen des Fusionsgesetzes (FusG) abgewickelt, kommt immer das Meldeverfahren zur Anwendung, sofern der getätigte Umsatz steuerbar ist und alle Beteiligten steuerpflichtig sind.

Nimmt eine Gesellschaft eine im FusG vorgesehene **Umwandlung ihrer Rechtsform** vor (Art. 54, 97 und 99 FusG), führt diese – mit Ausnahme der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine juristische Person oder umgekehrt – nicht zu einem Wechsel des Rechts- und Steuersubjekts. Das Meldeverfahren kommt deshalb nicht zur Anwendung und die Gesellschaft behält ihre MWST-Nr., Abrechnungsart (vereinbart/vereinnahmt), Abrechnungsmethode (effektiv oder mit Saldo- bzw. Pauschalsteuersatz) sowie allfällige Optionen und weitere bewilligte Vereinfachungen (z.B. Verlagerungsverfahren, vereinfachte Einfuhr) bei. Übersteigt der Jahresumsatz als Folge der Umwandlung der Gesellschaft drei Millionen Franken im Jahr, führt dies bei steuerpflichtigen Personen, die bisher nach der Saldo-steuersatzmethode abgerechnet haben, zu einem Wechsel zur effektiven Abrechnungsmethode.

Damit im MWST-Register die entsprechende Firmen- beziehungsweise Namensänderung vorgenommen werden kann, ist die Umwandlung mit Änderung der Rechtsform innert 30 Tagen nach der Eintragung im Handelsregister der ESTV zu melden (bitte Handelsregisterauszug beilegen).

Bezüglich Übergangsfristen bei der Rechnungsstellung siehe Z 765.<sup>62</sup>

- 401** Näheres zum Meldeverfahren, insbesondere zu der Übertragung von Immobilien, im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren. Steuerpflichtige Personen, die mit der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen und an einer Übertragung mit Meldeverfahren beteiligt sind, beachten bitte zudem die Broschüre Saldo-steuersätze beziehungsweise Gemeinwesen.

## VII. Verschiedenes

- 402** Im Folgenden wird näher auf die steuerliche Behandlung einiger Sonderfälle eingegangen, namentlich auf den Schadenersatz, auf Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auf Sponsoring und Spenden sowie auf Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen.

<sup>62</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2004

## 1. Echter Schadenersatz

Eine Geldleistung aus Schadenersatz steht nicht im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch. Ein echter Schadenersatz liegt vor, wenn dem Geschädigten **gegen seinen Willen** ein Schaden zugefügt wurde. Die Geldleistung wird erbracht, weil der Haftpflichtige nach Gesetz oder Vertrag verpflichtet ist, den Schaden zu ersetzen, den er oder eine Person, für die er verantwortlich ist, verursacht hat. Der Schädiger leistet, weil er den Schaden verursacht und nicht, weil er eine Lieferung oder Dienstleistung vom Geschädigten erhalten hat. Die Schadenersatzzahlung stellt somit nicht Entgelt nach Z 206 ff. dar und ist vom Empfänger nicht zu versteuern. Näheres dazu im Merkblatt Schadenersatzleistungen.

403

Echte Schadenersatzleistungen haben beim steuerpflichtigen Empfänger grundsätzlich keine Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug. Er ist – obwohl es sich beim echten Schadenersatz nicht um Umsatz handelt – berechtigt, den Vorsteuerabzug vorzunehmen (s. auch Z 406). Deshalb erstatten Versicherungsgesellschaften bei Schadenfällen von steuerpflichtigen Personen in der Regel keine Mehrwertsteuerbetreffnisse.

404

Behebt der Geschädigte den Schaden selbst und stellt er dem Schädiger dafür Rechnung, muss er die entsprechenden Einnahmen nicht versteuern (echter Schadenersatz).<sup>63</sup> Das Gleiche gilt, wenn er den Schaden nicht behebt und dafür vom Schädiger eine Vergütung für den Minderwert erhält. Für die zur Reparatur benötigten Leistungen hat der Geschädigte Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern der beschädigte Gegenstand für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wird.

405

Wenn die steuerpflichtige Person nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (Z 860 ff.), gilt dies auch bei Schadenfällen. Es handelt sich um eine zivilrechtliche Frage, in welchem Umfang eine Versicherungsgesellschaft in solchen Fällen die MWST erstatten muss und ob sie diese auch erstattet, wenn die steuerpflichtige Person mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnet. Im Streitfall ist nicht die ESTV, sondern das entsprechende Zivilgericht zuständig.

406

Näheres dazu im Merkblatt Schadenersatzleistungen.

## 2. Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand

Erfolgen Zahlungen als Gegenleistung von konkreten Lieferungen und/oder Dienstleistungen aufgrund öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Verträge (Kauf-, Miet-, Werkvertrag oder Auftrag), ist das Entgelt grundsätzlich steuerbar. **Subventionen** und andere **Beiträge der öffentlichen Hand, selbst wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet**

407

<sup>63</sup> Aus der Rechnung muss ersichtlich sein, dass es sich um eine Schadenersatzleistung handelt. Ein Hinweis auf die MWST ist nicht zulässig.

**werden** (die Subvention bzw. der Beitrag wird von einer förderungswürdigen, im öffentlichen Interesse liegenden Auflage abhängig gemacht), sind nicht Teil des Entgelts (Z 258). Sie führen jedoch beim Subventions-/Beitragsempfänger zu einer Vorsteuerabzugskürzung (Z 850).

### **Beispiele**

- *Direktzahlungen des Bundes an Landwirte;*
- *Beiträge der öffentlichen Hand an Transportunternehmen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs im Zusammenhang mit dem Regionalverkehr;*
- *Ein Gemeinwesen überlässt die gemeindeeigene Mehrzweckhalle einem Sportverein. Der Sportverein führt die Mehrzweckhalle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. In der gegenseitigen Leistungsvereinbarung wird festgehalten, dass die Gemeinde dem Sportverein einen jährlichen fixen Beitrag an die Kosten bezahlt. Der Sportverein hat die Auflage, die Mehrzweckhalle im bisherigen Sinn weiterzuführen, d.h. die Halle allen Interessierten der Gemeinde für Anlässe zur Verfügung zu stellen und die Benützungsgebühren im bisherigen Rahmen zu belassen.*

**408**

Kein Leistungsaustausch liegt vor, wenn der Beitragszahler vom Beitragsempfänger keine bestimmte Gegenleistung fordert, sondern die Beiträge lediglich zum Zwecke ausrichtet, den Beitragsempfänger zu einem bestimmten Verhalten zu veranlassen, das den wirtschafts-, wissenschafts- und sozialpolitischen oder ähnlichen Zielen des Beitragszahlers dient. **Abgesehen von dieser Verhaltensbindung sind Subventionen jedoch „unentgeltlich“, d.h. es gibt keine wirtschaftlich gleichwertige Gegenleistung.**<sup>64</sup> Die Beitragsgewährung kann im Rahmen von Leistungsaufträgen mit Auflagen und Zielen verbunden sein und für den Beitragsempfänger die Verpflichtung enthalten, über seine Tätigkeit Rechenschaft abzulegen.

**409**

Kein Leistungsaustausch liegt namentlich vor, wenn:

- der Beitragszahler eine Tätigkeit des Beitragsempfängers bloss unterstützt, fördert oder zu ihrer Erhaltung beiträgt;
- der Beitragszahler mit seiner Leistung bloss die Milderung oder den Ausgleich von finanziellen Lasten bezweckt, die sich aus der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ergeben;
- im Bereich von Forschungsbeiträgen dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht (Z 261).

Ebenfalls Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand und nicht steuerbares Entgelt stellen Zuschüsse der öffentlichen Hand an den Leistungserbringer dar, der dadurch die Leistung verbilligt erbringen kann. Das Entgelt des Leistungsempfängers hingegen ist zu versteuern. Solche Verbilligungsbeiträge der öffentlichen Hand führen zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung (sog. Dreiparteienverhältnis, nicht steuerbare Preisauflage der öffentlichen Hand).

410

### **Beispiel**

*Beiträge, die im Rahmen der Absatzförderung von Lebensmitteln wie beispielsweise Fleisch oder Butter den Verwertern pro verkauftes Kilo Fleisch oder Butter von der öffentlichen Hand mit der Auflage ausbezahlt werden, dass mindestens dieselben Reduktionen den Käufern gewährt werden.*

Mehr dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.

Nicht um Subventionen und Beiträge der öffentlichen Hand handelt es sich bei Erstattungen, Beiträgen und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Ausfuhr belegt wird (Z 530 ff.).

411

### **Hinweis:**

Werden solche Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen ins Ausland im Rahmen von Reihengeschäften nicht dem eigentlichen Exporteur, sondern dessen Lieferanten ausgerichtet, sind die Ausführungen im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen zu beachten.

Ebenfalls nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen Ausnahmen und Erleichterungen bei den direkten Steuern.<sup>65</sup>

411a

## **3. Sponsoring und Spenden**

**Sponsoring** und **Spenden** dienen in der Regel der Unterstützung von Einrichtungen (z.B. Vereine, Verbände) oder Personen für ihre Tätigkeiten oder Anlässe im Bereich des Sports, der Kultur, der Gemeinnützigkeit usw. Sie können in Form von Geld oder Naturalleistungen erfolgen. Die steuerliche Behandlung des Sponsorings und der Spenden hängt davon ab, ob der Empfänger für die Unterstützung eine Gegenleistung erbringt oder nicht. Ein Sponsoringtatbestand liegt vor, wenn vom Empfänger einer Zuwendung (Geld oder geldwerte Leistung wie z.B. Naturalien, Einsatz von Personal) als Gegenleistung eine Werbe- oder sonstige imagefördernde Bekanntmachungsleistung zu Gunsten des Sponsors erbracht wird (s. auch Z 412a ff.). Bei Spenden ohne Gegenleistung liegt dagegen keine Werbe- oder sonstige Bekanntmachungsleistung vor.

412

**412a****Gemeinnützige Organisationen**

Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen, die von der öffentlichen Hand (Bund, Kantone, Gemeinden, Gemeindeverbund) betrieben werden, gelten als gemeinnützige Organisationen/Institutionen.

Gemeinnützige Organisationen, die Beiträge erhalten, erbringen keine Gegenleistung, wenn sie in Publikationen ihrer Wahl den Namen oder die Firma des Beitragszahlers in neutraler Form einmalig oder mehrmalig nennen und/oder das Logo und/oder die Originalbezeichnung von dessen Firma verwenden.

Wer Beiträge von gemeinnützigen Organisationen empfängt, erbringt keine Gegenleistung, wenn er oder sie deren Namen in Publikationen ihrer Wahl einmalig oder mehrmalig nennt. Enthält der Name der Organisation zugleich die Firma eines Unternehmens, so stellt auch die Publikation dieses Namens in neutraler Form und/oder die Verwendung des Logos und/oder der Originalbezeichnung der Firma keine Gegenleistung dar.

Die genannten Grundsätze gelten auch bei einer Unterstützung in Form einer geldwerten Leistung wie beispielsweise bei der Zuwendung von Naturalien.

**412b**

Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen gelten ebenfalls als gemeinnützig, sofern folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Es handelt sich um eine juristische Person, die auf die Verteilung des Reingewinnes an die Mitglieder, Gesellschafter und Organe verzichtet; ist die juristische Person eine Erwerbsgesellschaft, muss dieser Verzicht in den Statuten ausdrücklich festgehalten sein;
- Ihre Mittel sind unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken gewidmet; der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden;
- Sie übt eine Tätigkeit aus, die im Interesse der Allgemeinheit liegt;
- Sie übt diese Tätigkeiten uneigennützig aus.

Die vier genannten Voraussetzungen entsprechen der Rechtslage bei der direkten Bundessteuer. Aus Praktikabilitätsgründen kann daher auf eine Bestätigung der kantonalen Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer abgestellt werden, wonach die Organisation infolge Gemeinnützigkeit vollumfänglich von der direkten Bundessteuer befreit ist.<sup>66</sup>



Erhaltene Spenden (auch Sponsoringzahlungen im Sinne von Z 412a ff.) führen bei der steuerpflichtigen Person zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung. **413**

Näheres dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen, in der Broschüre Sport und in der Broschüre Bildung und Forschung.

#### **a. Unterstützung in Form von Geldzahlungen**

Besteht die Leistung des Geldgebers in einer Zahlung und erbringt der Empfänger des Geldes dafür keine Gegenleistung, liegt eine Spende vor (Z 413). Bezüglich Spenden und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand siehe Z 407 ff. **414**

Erbringt der Empfänger jedoch eine steuerbare Gegenleistung (insbesondere Werbeleistungen wie Inserate, Plakat- und Bandenwerbung, Tenuereklame), kann dies seine subjektive Steuerpflicht auslösen. **415**

Eine Gegenleistung liegt beispielsweise vor, wenn der Sponsor vom Empfänger in einer Publikation (z.B. Clubzeitschrift, Programm, Sonderdruck) oder auch in anderer Form (z.B. Lautsprecherdurchsagen, Vor- und Nachspann von Filmen, Plakate, Dia- und andere Projektionen, Nennungen auf Donatorentafeln) unter Hinweis auf seine berufliche, gewerbliche, unternehmerische oder andere Tätigkeit namentlich genannt wird (steuerbare Werbeleistung).

Wenn der Empfänger steuerpflichtig ist und für die Unterstützung eine steuerbare Gegenleistung erbringt, ist das Entgelt zu versteuern. Auf der steuerbaren Gegenleistung hat der Sponsor Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern ein Beleg erstellt wird, der die notwendigen Angaben gemäss Z 759 ff. enthält und die Leistung für eine steuerbare Geschäftstätigkeit bestimmt ist.

Keine Werbeleistung und somit kein Sponsoring liegt vor:

- bei einer einmaligen oder mehrmaligen Nennung von Geldgebern im offiziellen Berichtsteil eines Jahres- und/oder Rechenschaftsberichts. Als Rechenschaftsbericht gilt der Bericht über die Verwendung der zur Verfügung gestellten Geldbeträge und/oder Sachmittel. Enthält jedoch ein solcher Bericht Inserate, unterliegen die entsprechenden Entgelte der MWST; **416**

- bei der Nennung folgender Geldgeber in anderen Publikationen:

- selbständig tätige Privatpersonen ohne Berufs- oder Tätigkeitsbezeichnung; **417**
- unselbständig erwerbende Personen;<sup>67</sup> oder bei

- 418** – Spenden von gemeinnützigen Institutionen, die von den direkten Bundessteuern befreit sind. Der Spendenempfänger muss belegen können, dass der Spender von den direkten Bundessteuern befreit ist (z.B. mit einer Kopie der Steuerbefreiung). Darunter fallen beispielsweise gemeinnützige Fördervereine von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, gemeinnützige Fördervereine im Bereich der Kultur beziehungsweise Kulturförderungstiftungen (für Theater, Museen, zoologische Gärten usw.), gemeinnützige Fördervereine für Kinderheime, Kinderkrippen, Sonderschulen und Privatschulen, gemeinnützige Fördervereine für den nicht gewinnstrebigem Sport, gemeinnützige Fördervereine für Privatspitäler;
- 419** – Beiträgen der öffentlichen Hand und juristischen Personen, Körperschaften und Institutionen des öffentlichen Rechts, wenn es sich um ein Gemeinwesen als Ganzes (Kanton, Stadt, Gemeinde, Kirche) oder um einzelne nicht gewerblich tätige Dienststellen (Polizei, Militär usw.) handelt.
- 420** In allen anderen Fällen von Verdankungen liegt grundsätzlich eine steuerbare Werbeleistung vor (Ausnahmen Z 261).

#### **b. Unterstützung in Form von Naturalleistungen**

- 421** Erbringt der Sponsor oder Spender seine Leistung in Form von Naturalien, ist auch hier zu prüfen, ob seitens des Empfängers eine Gegenleistung (insbesondere eine Werbeleistung, z.B. durch Inserate, Plakat- und Bandenwerbung, Tenuerklame) vorliegt. Näheres dazu unter Z 414 ff.
- 422** Steht der Abgabe der Naturalien eine **Werbeleistung** des Empfängers gegenüber, fakturiert und versteuert der Sponsor jener Preis, wie er einem **unabhängigen Dritten** der gleichen Abnehmerkategorie für die Lieferung der Naturalien in Rechnung gestellt würde. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob für die Naturalien noch eine zusätzliche Geldzahlung erfolgt oder nicht.
- 423** Steht der Abgabe der Naturalien, die gratis oder zu einem ermässigten Preis abgegeben werden, **keine Werbeleistung** gegenüber, bemisst sich die MWST vom Entgelt, mindestens jedoch vom Betrag, der im Falle des Eigenverbrauchs geschuldet wäre (Z 474 und 477).
- Erfolgt die Abgabe gegen ein Entgelt, das **über** dem Bezugspreis (Z 474 und 477) liegt, ist die MWST auf diesem **Entgelt** geschuldet.
- 424** Auf der Abgabe von Geschenken im Wert bis 300 Franken pro Empfänger und Jahr ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet (Z 443).

Auch anders als durch Geldzahlung ausgeglichene Gegenleistungen werden in der Buchhaltung sowohl im Aufwand als auch im Ertrag verbucht (Z 936). Auf der steuerbaren Gegenleistung des Empfängers der Naturalien hat der Sponsor im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit Anspruch auf den Vorsteuerabzug. Voraussetzung dafür ist, dass ein Beleg vorliegt, der die unter Z 759 ff. genannten Angaben enthält.

425

### c. Abgabe von Gegenständen zum Gebrauch

Erfolgt die Unterstützung von Einrichtungen (z.B. Vereine, Verbände) und Personen im Bereich des Sports, der Kultur, der Gemeinnützigkeit usw. durch Abgabe von Gegenständen zum unentgeltlichen Gebrauch, versteuert der Sponsor/Spender die Miete, die er einem unabhängigen Dritten in Rechnung stellen würde.

426

Die MWST ist selbst dann von der Miete, die einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde, zu entrichten, wenn der Vertragspartner für die Benutzung des ihm zur Verfügung gestellten Gegenstandes einen Kostenbeitrag leisten muss.

Im Falle einer Gegenleistung (Z 414 ff.) werden die gegenseitigen Leistungen in der Buchhaltung sowohl im Aufwand als auch im Ertrag verbucht. Auf der steuerbaren Gegenleistung des Empfängers der zum Gebrauch überlassenen Gegenstände hat der Sponsor im Rahmen seiner steuerbaren Tätigkeit Anspruch auf den Vorsteuerabzug. Voraussetzung dafür ist, dass ein Beleg vorliegt, der die unter Z 759 ff. genannten Angaben enthält.

## 4. Rückvergütungen oder Entschädigungen an Arbeitgeber kraft spezieller gesetzlicher Bestimmungen

Nicht als steuerbarer Umsatz betrachtet werden die kraft spezialgesetzlicher Bestimmungen an Arbeitgeber ausgerichteten Rückvergütungen oder Entschädigungen für deren Umtriebe, die ihnen aus der Stellung als Arbeitgeber entstanden sind.

427

Darunter fallen:

- Rückvergütungen der SUVA oder einer privatrechtlichen Versicherungsanstalt für Taggeldauszahlungen aus dem Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG);
- durch die Steuerverwaltung den Arbeitgebern ausgerichtete Bezugsprovisionen für das Inkasso der Quellensteuer;
- Vergütungen der Arbeitgeber-Beiträge AHV/IV/EO/ALV aufgrund der Erwerbsersatzordnung (EO).

Solche Einnahmen führen in der Verwaltungspraxis nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.

## 6. Kapitel Eigenverbrauch

(Näheres dazu in den Broschüren Eigenverbrauch und Nutzungsänderungen)

### I. **Gegenstand der Besteuerung als Eigenverbrauch**

**428**

Der Steuertatbestand des Eigenverbrauchs soll verhindern, dass steuerpflichtige Personen, die Gegenstände – und in gewissen Fällen auch Dienstleistungen (Z 467 ff.) – für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck verwenden, gegenüber nicht steuerpflichtigen Personen steuerlich besser gestellt werden. Dabei wird zwischen vier Hauptfällen von Eigenverbrauch unterschieden (Z 434 ff., 452 ff., 464 ff. und 467 ff.).

Bei den unter Z 435 - 466 aufgeführten Beispielen wird am Schluss jeweils auf jene Z verwiesen, die aufzeigen, wie die Eigenverbrauchssteuer zu berechnen ist.

**429**

### **Abgrenzungskriterien für entgeltliche Leistungen/ Eigenverbrauchstatbestände**

Eine **entgeltliche** Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) setzt eine Gegenleistung voraus (sog. Leistungsaustausch).

Bei solchen Leistungen wird die MWST vom Entgelt berechnet (Z 206 ff.). Fehlt es hingegen an einer Gegenleistung und somit an einem Leistungsaustausch, können Eigenverbrauchstatbestände vorliegen (Z 434 ff.), welche die Eigenverbrauchssteuer auslösen.

Abgrenzungsprobleme entstehen insbesondere bei **Leistungen an nahestehende Personen**. Dabei sind unter anderem die folgenden Kriterien zu berücksichtigen:

**430**

### **Kreis der nahestehenden Personen**

Als nahestehend gelten Personen, die am Unternehmen beteiligt sind (z.B. Aktionäre, Gesellschafter einer GmbH, Genossenschafter, Teilhaber von Personengesellschaften), sowie liierte Unternehmen (z.B. aufgrund enger Verbindung wie Konzernzugehörigkeit oder aufgrund vertraglicher, wirtschaftlicher oder personeller Beziehungen).

Wird die Leistung an eine nahestehende Person erbracht und muss diese nicht den vollen Preis bezahlen, der im normalen Geschäftsverkehr unter gleichen Bedingungen von einem unbeteiligten Dritten verlangt würde, gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Gleich verhält es sich, wenn nahestehenden Personen direkt oder indirekt eine Leistung „gratis“ erbracht wird, die einem unabhängigen Dritten nicht zugebilligt worden wäre (Z 206 ff.).

Fehlt es an einer Gegenleistung und somit an einem Leistungsaustausch, können Eigenverbrauchstatbestände vorliegen, welche die Eigenverbrauchssteuer auslösen (Z 434 ff.).

Bei den **nicht im Betrieb mitarbeitenden Freunden, Bekannten, Familienangehörigen und anderen Verwandten der an der Firma beteiligten Personen oder des angestellten Personals** handelt es sich grundsätzlich ebenfalls um nahestehende Personen. Bei Leistungen an diesen Personenkreis ist jedoch Folgendes zu beachten:

431

- Bei **einmaligen** Leistungen (z.B. Jubiläum, spezielles Ereignis, Vergünstigungen bei sporadischen Leistungen) beschränkt sich die ESTV in ihrer Verwaltungspraxis auf die Besteuerung des Eigenverbrauchswertes. Liegt der für die Leistung bezahlte Preis über dem Eigenverbrauchswert, ist der tatsächlich bezahlte Preis zu versteuern.
- Bei **wiederkehrenden** Vergünstigungen (z.B. genereller Sonderrabatt auf dem Bezug von Gegenständen, Vergünstigung auf einem Abonnement für eine Zeitschrift oder Abonnement für Beförderungsleistungen) liegt grundsätzlich eine entgeltliche Leistung vor. In diesem Fall ist derjenige Preis zu versteuern, wie er einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

**Vereinsmitglieder und Genossenschafter**, die jährlich einen statutarischen Beitrag leisten, gelten in der Regel für die Belange der MWST nicht als nahestehende Personen. Voraussetzung dafür ist, dass die ihnen gewährten Vergünstigungen durch die jährlichen Mitgliederbeiträge (einschliesslich Nachschüsse) finanziert werden.

Das Personal (aktive, ehemalige und pensionierte Mitarbeiter) gehört ebenfalls zum Kreis der nahestehenden Personen. Leistungen an solche Empfänger erfahren jedoch folgende Sonderbehandlung (bezüglich Leistungen an jenes Personal, welches massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, s. Z 433):

432

Bei Leistungen an das Personal zu **Vorzugskonditionen** wird die MWST grundsätzlich vom tatsächlich bezahlten Entgelt entrichtet. Ist dieser Steuerbetrag tiefer als jener, der im Falle von Eigenverbrauch geschuldet wäre, ist der höhere Steuerbetrag geschuldet.

Bei **Gratisleistungen** an das Personal spielt grundsätzlich der Rechtsanspruch auf die Leistung (insbesondere laut Arbeitsvertrag, Personalreglement, Gesamtarbeitsvertrag oder Gewohnheitsrecht) eine Rolle. Hat das Personal Anspruch auf eine Gratisleistung, handelt es sich um einen Lohnbestandteil und damit um eine entgeltliche Leistung (Z 206 ff. und 303 ff.). Bei einmaligen Gratisleistungen (z.B. aufgrund eines Jubiläums oder eines anderen speziellen Ereignisses) sowie bei anderen Gratisleistungen ohne Rechtsanspruch (z.B. Pausengetränke werden auf Zusehen hin durch den Arbeitgeber übernommen) handelt es sich um Eigen-

verbrauchstatbestände (Z 434 ff.). Für unentgeltliche Zuwendungen bis zum Betrag von 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Empfänger und pro Jahr ist hingegen keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.

Unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch besteht oder nicht, erfahren gewisse Leistungen an das Personal, welches **nicht** massgeblich am Unternehmen beteiligt ist, eine steuerliche Sonderbehandlung (z.B. Abonnemente für den öffentlichen Verkehr, Zurverfügungstellen von Arbeitsmitteln zum privaten Gebrauch, Gratisparkplätze).<sup>68</sup>

Näheres zur **Verpflegung** des Personals siehe Z 300 ff. und 313 ff.

**Leistungen an das Personal aus betriebssozialen Gründen** sind dem Unternehmenszweck zuzuordnen und es besteht grundsätzlich Anspruch auf Vorsteuerabzug. Es handelt sich dabei insbesondere um die Schuldensanierung und andere Beratungsdienste für einzelne Arbeitnehmer sowie um Aufwendungen im Zusammenhang mit Todesfällen von Mitarbeitern und Pensionierten (z.B. Kranz, Todesanzeige). Gleich zu behandeln sind beispielsweise auch Aufwendungen für Bemühungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der Unterbringung von Arbeitnehmern in anderen Betrieben (z.B. vor Betriebsschliessung).

#### **433 Massgeblich am Unternehmen beteiligtes Personal**

Als massgeblich gilt eine Beteiligung an einem Unternehmen von mehr als 20% Stimmenanteil. Bei entgeltlichen Leistungen an dieses Personal gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Z 206 ff.).

#### **434 1. Eigenverbrauch bei der Entnahme von Gegenständen**

Um **Eigenverbrauch** handelt es sich, wenn die steuerpflichtige Person aus ihrem Unternehmen **bewegliche oder unbewegliche Gegenstände** oder Teile davon, die sie **zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug** berechtigt haben, für folgende Zwecke definitiv entnimmt oder vorübergehend verwendet:

##### **435 a. Für unternehmensfremde Zwecke**, insbesondere für den privaten Bedarf oder für den Bedarf des Personals.

Die Entnahme von Gegenständen für den **privaten Bedarf** kann nur beim Inhaber eines Einzelunternehmens und seinen im Betrieb nicht mitarbeitenden Familienangehörigen vorkommen. In diesen Fällen findet die Freigrenze von 300 Franken pro Empfänger und Jahr keine Anwendung. Bei Entnahmen von Gegenständen für den Bedarf von mitarbeitenden Familienangehörigen gelangen die Bestimmungen über die Entnahmen für den Bedarf des Personals zur Anwendung. Handelt es sich um Entnahmen durch den oder die Inhaber von juristischen Personen (z.B. AG, GmbH), Teilhaber von Personengesellschaften (Kollektiv-/Kommanditgesellschaft,

<sup>68</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2007

einfache Gesellschaft) oder ihnen nahestehende Personen, inklusive Personal mit massgeblicher Beteiligung, liegt grundsätzlich nicht Eigenverbrauch, sondern eine entgeltliche Leistung vor (Z 430 und 206 ff.).

In Bezug auf die Entnahme von Gegenständen für den **Bedarf des Personals** siehe Z 432.

### **Beispiele**

- Ein Möbeldändler (Einzelfirma) scheidet eine für den Verkauf bezogene Polstergruppe zur Verwendung in seiner Wohnung aus (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung, s. Z 474).
436
- Ein Bodenleger (Einzelfirma) verwendet seinen Lieferwagen auch für Privatfahrten (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung s. Z 474 und 480 sowie Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung).
437
- Ein Metzger oder Bäcker (Einzelfirma) verwendet Fleisch- oder Backwaren für seinen privaten Konsum oder gibt solche unentgeltlich an sein Personal ab (= Entnahmen für den privaten Bedarf und den Bedarf des Personals; Eigenverbrauchsbesteuerung für den privaten Bedarf ohne Freigrenze, Eigenverbrauchsbesteuerung für den Bedarf des Personals bei Überschreiten der Freigrenze von 300 Franken). Näheres dazu unter Z 474 und 481 sowie im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.
438
- Ein Garagist (Einzelfirma) verwendet Ersatzteile und Einrichtungen seines Betriebes für die Reparatur seines Privatwagens (= Entnahme für den privaten Bedarf; Eigenverbrauchsbesteuerung, s. Z 491).
439

## **b. Für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit**

Als von der MWST ausgenommene Tätigkeiten gelten die unter Z 580 - 682 aufgeführten Leistungen, sofern dafür nicht optiert wird. Gleich zu behandeln sind die Entnahmen von Gegenständen für die von der Steuerpflicht ausgenommenen Betriebsteile wie beispielsweise Landwirtschaft und Gärtnerei. Deren Umsätze unterliegen – ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug – nicht der MWST.

### **Beispiele**

- Ein Musikgeschäft, das zusätzlich zum Instrumentenhandel noch Musikunterricht gegen Entgelt anbietet, stattet seinen Schulungsraum mit einem Klavier aus (= Entnahme für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit; Eigenverbrauchsbesteuerung s. Z 474).
441

- 442** – Veräusserung einer Geschäftsliegenschaft (aus dem steuerbaren Bereich), sofern nicht für die Besteuerung des entsprechenden Umsatzes optiert wird (= Entnahme für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit; Eigenverbrauchsbesteuerung, s. Z 478 und 694 ff. sowie Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien).

**c. Für eine unentgeltliche Zuwendung, insbesondere für Geschenke**

Dieser Tatbestand soll Entnahmen von Gegenständen steuerlich erfassen, die Dritten freiwillig (ohne Rechtsanspruch des Empfängers) und unentgeltlich abgegeben werden.

**443**

Nicht als Eigenverbrauch zu versteuern sind in der Regel

- Warenmuster aus dem Verkaufssortiment für steuerbare Unternehmenszwecke (ohne Wertbegrenzung);
- Werbegeschenke für steuerbare Unternehmenszwecke im Wert von maximal 5'000 Franken (Wert exkl. MWST) pro Empfänger und pro Jahr sowie
- andere unentgeltliche Zuwendungen bis 300 Franken (Wert exkl. MWST) pro Empfänger und pro Jahr.

Wird der Betrag von 300 Franken überschritten, sind die Zuwendungen vollumfänglich zu versteuern, d.h. es ist nicht nur der 300 Franken übersteigende Betrag im Eigenverbrauch abzurechnen.

Massgebend für die Bestimmung der Werte von 5'000 beziehungsweise 300 Franken ist der Einkaufspreis (Z 474) oder der Zeitwert (Z 477) exklusive MWST der Gegenstände beziehungsweise ihrer Bestandteile.

**444**

Umsatzabhängige Geschenke, die aufgrund einer Vereinbarung abgegeben werden, stellen keine unentgeltliche Zuwendung dar. Sie entsprechen einem Naturalrabatt (Bonus, Zugaben) und berechtigen zum Vorsteuerabzug. Es handelt sich bei einem solchen Naturalrabatt jedoch nicht um eine Entgeltsminderung im Sinne von Z 251.

**Beispiel für Eigenverbrauch**

**445**

*Ihrem langjährigen, selbständigen Handelsvertreter hat die Getränke AG anlässlich seines 50. Geburtstages eine Auswahl guter Weine aus ihrem Verkaufssortiment im Wert von 1'300 Franken (zu Einstandspreisen) geschenkt (Z 474).*



**Beispiele, in denen Eigenverbrauch nicht angenommen wird**

- Jeder tausendste Besucher der Ferienmesse erhält vom steuerpflichtigen Organisator ein Präsent, und zwar einen beliebigen Gegenstand (z.B. Reiseführer, Blumenstraus) im Maximalwert von 60 Franken. **446**

*Es handelt sich um eine unentgeltliche Zuwendung. Da der Wert jedoch 300 Franken pro Empfänger nicht übersteigt, ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.*

- Eine Uhrenfabrik gibt verschiedenen Detailhändlern je ein neu entwickeltes Modell im Wert von 320 Franken ab. Dies in der Hoffnung, dass die Uhr ins Verkaufssortiment der Detailhändler aufgenommen und dadurch eine grössere Anzahl dieses Modells bestellt wird. **447**

*Hier handelt es sich um ein Warenmuster; es ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.*

- Ein Getränkehersteller schenkt den Kunden (Restaurants) periodisch Sonnenschirme (Wert 85 Franken), die mit hauseigenen Getränkemarken bedruckt sind. **448**

*Für diese bis 5'000 Franken pro Jahr und Empfänger als Werbebeschenke geltenden Sonnenschirme ist keine Eigenverbrauchssteuer geschuldet.*

**d. Eigenverbrauch bei Gegenständen, die sich bei Wegfall der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht der steuerpflichtigen Person befinden** **449**

**Beispiele**

- Ein Detaillist erfüllt die Voraussetzungen der Steuerpflicht infolge Umsatzrückgangs nicht mehr und lässt sich im MWST-Register löschen. Eigenverbrauch liegt insbesondere in Bezug auf sein Warenlager, jedoch auch in Bezug auf die Anlagegüter (z.B. Verkaufs- und Lagerräume, fest montierte Ladeneinrichtungen) und Betriebsmittel (z.B. Geschäftsfahrzeug, mobile Ladeneinrichtungen) vor (Z 492). **450**

- Ein Maler hat seinen Betrieb aufgegeben, seine Warenvorräte und Betriebsmittel verkauft (Z 294 ff.), jedoch sein Geschäftsfahrzeug und die Geschäftsräumlichkeiten (Lager- und Werkstattraum in seinem Wohnhaus) behalten. Gegenstand des Eigenverbrauchs bilden hier Geschäftsfahrzeug und -räumlichkeiten (Z 477 und 478). Werden die Warenvorräte und Betriebsmittel derselben steuerpflichtigen Person verkauft, kommt das Meldeverfahren zur Anwendung (Z 397 ff.). **451**

452

**2. Eigenverbrauch liegt ferner bei der Bearbeitung von Bauwerken vor.**

Dieser Eigenverbrauchstatbestand soll sicherstellen, dass Bauwerke, die bestimmt sind für

- den Verkauf oder für die entgeltliche Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (Miete/Pacht; s. Z 453 ff.);
- private Zwecke, für die Ausübung einer von der MWST ausgenommenen Tätigkeit (Z 580 ff., jedoch ohne Z 657 - 668) sowie für Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind wie beispielsweise Landwirtschaft und Gärtnerei (s. Z 457 ff.);

steuerlich im gleichen Ausmass erfasst werden, wie wenn sie von unabhängigen Dritten steuerbelastet bezogen worden wären.

Die steuerpflichtige Person kann für die Versteuerung bestimmter Umsätze optieren, d.h. diese freiwillig versteuern. Näheres dazu unter Z 683 ff.

Einzelheiten zur Besteuerung von Arbeiten an Bauwerken, insbesondere auch zu den Abgrenzungskriterien zwischen Bauwerken für fremde und für eigene Rechnung, in der Broschüre Eigenverbrauch.

453

**a. Das Erstellen oder Erstellenlassen von Bauwerken für die entgeltliche Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung**

454

Steuerlich zu erfassen sind die von der steuerpflichtigen Person selbst ausgeführten Leistungen (z.B. Bauplanung, Bauausführung) sowie grundsätzlich auch jene Arbeiten an Bauwerken, welche die steuerpflichtige Person durch Dritte erstellen lässt. Arbeiten an Bauwerken für die genannten Zwecke sind durch sämtliche Rechtspersonen im Eigenverbrauch zu versteuern. Sind indessen gewisse Voraussetzungen gemäss der Broschüre Eigenverbrauch erfüllt, wird sowohl in subjektiver als auch in objektiver Hinsicht auf eine Besteuerung des Eigenverbrauchs verzichtet.

**Beispiele**

455

- *Ein Bauunternehmen (z.B. Einzelfirma oder AG) erstellt auf eigene Rechnung eine Überbauung mit sechs Einfamilienhäusern, die für eine spätere Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung bestimmt sind (Z 488 und 493).*

456

- *Ein Generalunternehmen (z.B. Einzelunternehmen oder GmbH) lässt ein Gebäude erstellen, das für eine spätere Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung bestimmt ist (Z 488 und 493).*

**b. Das Erstellen von Bauwerken für private Zwecke, für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit oder für Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind**

457

Steuerlich zu erfassen sind nur die von der steuerpflichtigen Person selbst ausgeführten Bauarbeiten. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die betreffende steuerpflichtige Person im Baugewerbe tätig ist oder nicht.

458

Der Eigenverbrauchstatbestand „Arbeiten an Bauwerken für private Zwecke“ kann nur bei einem Einzelunternehmer vorkommen, während „Arbeiten an Bauwerken für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten oder von der Steuerpflicht ausgenommene Betriebsteile“ grundsätzlich durch sämtliche Rechtspersonen im Eigenverbrauch zu versteuern sind.

**Beispiele**

– Ein Schreinermeister (Einzelunternehmen) täfert sein Wohnzimmer neu (Z 494).

459

– Ein Baugeschäft mit angegliederter Architekturabteilung (Einzelunternehmen) erstellt für den privaten Bedarf ein Einfamilienhaus (Z 495).

460

– Eine steuerpflichtige Schreinerei (z.B. eine Einzelfirma, AG oder GmbH) betreibt unter der gleichen Rechtsperson einen Landwirtschaftsbetrieb, der von der Steuerpflicht ausgenommen ist. Im Zuge der Modernisierung des Landwirtschaftsbetriebes führt die Schreinerei am Landwirtschaftsgebäude Bauschreinerarbeiten sowie Maurerarbeiten aus (Z 489).

461

Keine Eigenverbrauchssteuer ist geschuldet, wenn steuerpflichtige Personen oder ihre Angestellten **Hauswartarbeiten** für eigene Rechnung erbringen. Gleiches gilt für die durch **Platzwarte und Greenkeeper** an Sportanlagen ausgeführten ordentlichen Reinigungs-, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten.<sup>69</sup>

462

**Beispiel**

Eine Pensionskasse beschäftigt Hauswarte, welche die im Rahmen der Gebäudevermietung (Wohn- und Gewerberäume) üblichen Hauswartarbeiten ausüben (z.B. Hausreinigung, Pflege der Umgebung, Reparatur- und Unterhaltsarbeiten einfacher Art). Diese Tätigkeit für sich alleine führt nicht zur Steuerpflicht nach Z 6.

463

<sup>69</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

**464**      **3. Eigenverbrauch beim steuerpflichtigen Empfänger, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen aus einem (mit Meldeverfahren) übernommenen Gesamt- oder Teilvermögen für einen nicht steuerbaren Zweck verwendet werden.**

**465**      Dieser Eigenverbrauchstatbestand bezweckt, Gegenstände oder Dienstleistungen aus einem Gesamt- oder Teilvermögen zu besteuern, die namentlich im Zuge einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (z.B. Unternehmenszusammenschluss) mit Meldeverfahren (Z 397 ff.) übertragen wurden und beim Empfänger für einen nicht steuerbaren Zweck verwendet werden.

Näheres dazu im Merkblatt Übertragung mit Meldeverfahren.

**466**      **Beispiel**

*Die steuerpflichtige Musikhaus AG übernimmt das ebenfalls steuerpflichtige Einzelunternehmen Musik Maag mit Aktiven und Passiven. Anstelle einer Besteuerung des Vermögens bei der Musik Maag und eines Vorsteuerabzugs bei der Musikhaus AG hat die Übertragung mit Meldeverfahren zu erfolgen (alle Werte netto exklusive MWST).*

*Die Musikhaus AG nimmt die Gelegenheit wahr und erweitert ihr Angebot im Bereich des Unterrichts. Sie verwendet dazu vier Klaviere aus dem übernommenen Vermögen, wofür das Einzelunternehmen Musik Maag den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.*

*Die Musikhaus AG schuldet als steuerpflichtige Empfängerin die Eigenverbrauchssteuer für die zu Schulungszwecken ausgeschiedenen Klaviere.*

**4. Eigenverbrauch von Dienstleistungen**

**467**      Grundsätzlich wird der Eigenverbrauch von Dienstleistungen nicht besteuert.

**468**      Steuerbarer Eigenverbrauch von Dienstleistungen liegt hingegen vor, wenn

- die im Rahmen der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens vom steuerpflichtigen Empfänger übernommenen Dienstleistungen (z.B. immaterielle Werte und Rechte) oder
- Dienstleistungen, deren Bezug zum Vorsteuerabzug berechtigt war (z.B. Einkauf einer Lizenz),

für einen unternehmensfremden Zweck (Z 435 ff.), für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit (Z 440 ff.) oder für eine unentgeltliche Zuwendung (Z 443 ff.) verwendet werden oder bei Wegfall der Steuerpflicht (Z 449 ff.) noch nicht – beziehungsweise noch nicht vollumfänglich – verbraucht worden sind.

Kein Eigenverbrauch auf Dienstleistungen (z.B. erbrachte Arbeitsleistungen) ist hingegen geschuldet, wenn eine steuerpflichtige Person selbst für eigene Rechnung Dienstleistungen erbringt (z.B. notarielle Beglaubigungen für den privaten Bedarf oder den Bedarf des Personals). **469**

Steuerbar ist hingegen die Entnahme von Gegenständen, die für die Erbringung solcher Dienstleistungen benötigt werden sowie die Ingebrauchnahme der Infrastruktur (Z 484 ff.).

## II. Berechnung der Eigenverbrauchssteuer

### 1. Steuersätze

Für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer werden folgende Steuersätze angewendet:

- a. **reduzierter Satz** beim Eigenverbrauch von Gegenständen gemäss Z 327 ff.; **470**
- b. **Sondersatz bei Beherbergungsleistungen** beim Eigenverbrauch im Sinne von Z 483; **470a**
- c. **Normalsatz** beim Eigenverbrauch aller übrigen Gegenstände sowie beim Eigenverbrauch von Dienstleistungen im Sinne von Z 468. **471**

### 2. Bemessungsgrundlage beim Eigenverbrauch

#### a. Bei der dauernden Entnahme oder am Ende der Steuerpflicht

Eine dauernde Entnahme liegt vor, wenn ein Gegenstand nicht nur vorübergehend, sondern auf Dauer nicht mehr für eine steuerbare Geschäftstätigkeit verwendet wird. **472**

#### – Als neue Gegenstände gelten:

Gegenstände, die **im Betrieb der betreffenden steuerpflichtigen Person nicht für irgend einen Zweck** verwendet wurden (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung. **473**

Bei zugekauften, neuen **beweglichen** Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Einkaufspreis dieser Gegenstände** (einschliesslich Fracht bis zum Geschäftsdomizil, Zoll und andere Bezugskosten) entrichtet. **474**

Bei selbst hergestellten, neuen beweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Einkaufspreis der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts** für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur entrichtet.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der **Neuerstellung** von Gegenständen auf dem Einkaufspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von 10% gemacht wird.

Hingegen ist bei blossen **Reparatur-, Instandstellungs-, Abänderungs- und Erweiterungsarbeiten** auf dem Wert des zu bearbeitenden Gegenstandes kein Zuschlag vorzunehmen. Der Zuschlag beschränkt sich auf die für die Reparatur-, Instandstellungs-, Abänderungs- und Erweiterungsarbeiten verwendeten Werkstoffe und Drittarbeiten (Halbfabrikate).

Bei der Entnahme neuer beweglicher Gegenstände wird nur jener Teil besteuert, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

475

Bei zugekauften, neuen **unbeweglichen** Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Einkaufspreis (ohne Wert des Bodens)** entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

Bei eigener Herstellung unbeweglicher Gegenstände wird die Eigenverbrauchssteuer vom Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde, entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

476

- **Als in Gebrauch genommene Gegenstände gelten:** Gegenstände, die **im Betrieb der betreffenden steuerpflichtigen Person für irgend einen Zweck** verwendet wurden (z.B. Vermietung, Verwendung als Betriebsmittel). Eine Ingebrauchnahme durch den früheren Eigentümer ist nicht von Bedeutung.

477

Bei **beweglichen** Gegenständen, die zugekauft und anschliessend in Gebrauch genommen wurden, wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Zeitwert dieser Gegenstände** im Zeitpunkt der Entnahme entrichtet.

Bei selbst hergestellten, in Gebrauch genommenen beweglichen Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer vom **Zeitwert der Bestandteile zuzüglich eines kaufmännisch kalkulierten Mietwerts** für die bei der Herstellung eingesetzten Anlagengüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur, im Zeitpunkt der Entnahme entrichtet.

Im Sinne einer Vereinfachung kann der Mietwert für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur in der Weise berechnet werden, dass bei der Neuerstellung von Gegenständen auf dem Einkaufspreis des Materials (Bestandteile) und allfälliger Drittarbeiten (für Halbfabrikate) ein Zuschlag von 10% gemacht wird.

Zur Ermittlung des Zeitwerts der Gegenstände beziehungsweise der Bestandteile wird für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab dem Zeitpunkt der Ingebrauchnahme linear 20% des Einkaufspreises der Gegenstände beziehungsweise des Einkaufspreises der Bestandteile (inkl. Ingebrauchnahme der Infrastruktur) abgeschrieben.

Im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme wird die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt, während im Jahr der Entnahme beziehungsweise Nutzungsänderung keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember.

Bei der Entnahme beweglicher, in Gebrauch genommener Gegenstände wird nur jener Teil besteuert, auf dem Anspruch auf Vorsteuerabzug bestand.

Bei in Gebrauch genommenen, **unbeweglichen** Gegenständen wird die Eigenverbrauchssteuer auf dem **Zeitwert im Zeitpunkt der Entnahme** (ohne Wert des Bodens) entrichtet. Die Eigenverbrauchssteuer ist jedoch höchstens vom Wert der Aufwendungen geschuldet, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete.

478

Zur Ermittlung des Zeitwertes wird für jedes abgelaufene Kalenderjahr ab dem Zeitpunkt der Ingebrauchnahme linear eine Abschreibung von 5% berücksichtigt.

Im ersten Kalenderjahr der Ingebrauchnahme wird die Abschreibung für ein volles Jahr berücksichtigt, während im Jahr der Entnahme beziehungsweise Nutzungsänderung keine Abschreibung erfolgt, ausser der Zeitpunkt der Nutzungsänderung falle auf den 31. Dezember.

#### **b. Bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen Gegenständen für andere Zwecke**

Eine im Eigenverbrauch zu versteuernde vorübergehende Verwendung liegt grundsätzlich vor, wenn die steuerpflichtige Person bewegliche Gegenstände oder Bestandteile vorübergehend (während max. sechs Monaten) ausschliesslich für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck gemäss Z 434 verwendet.

479

- Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von beweglichen Gegenständen für nicht steuerbare Zwecke ist der

480

**Mietpreis**, der dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

481

- Für die bei der Herstellung von Gegenständen eingesetzten Anlagegüter und Betriebsmittel, d.h. für die Ingebrauchnahme der Infrastruktur, kann der Mietwert – falls keine Vergleichswerte gemäss Z 480 vorliegen – im Sinne einer Vereinfachung gemäss Z 474 berechnet werden. Zusätzlich ist ein angemessener **Gewinnzuschlag** vorzunehmen, der den jeweiligen Gegebenheiten entspricht.

Näheres zur steuerlichen Berücksichtigung der Infrastruktur bei Personalrestaurants und Getränke- und Lebensmittelautomaten unter Z 313 ff.

Entsprechende Berechnungsbeispiele dazu in der Broschüre Eigenverbrauch.

### c. Bei der vorübergehenden Verwendung von unbeweglichen Gegenständen

482

Eine im Eigenverbrauch zu versteuernde vorübergehende Verwendung liegt grundsätzlich vor, wenn die steuerpflichtige Person unbewegliche Gegenstände vorübergehend (während max. zwölf Monaten) ausschliesslich für einen nicht der MWST unterliegenden Zweck gemäss Z 434 verwendet.

Bemessungsgrundlage bei der vorübergehenden Verwendung von unbeweglichen Gegenständen für nicht steuerbare Zwecke ist der Mietpreis, der dafür einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde. Die geschuldete Eigenverbrauchssteuer auf dem Mietentgelt darf gegenüber dem Mieter nicht offen ausgewiesen werden. Bei der Vermietung an steuerpflichtige Personen besteht jedoch die Möglichkeit, für die Besteuerung zu optieren (Z 683 ff.).

483

Bei der vorübergehenden Verwendung von zum Geschäftsvermögen zählenden (im Inland gelegenen) **Ferienhäusern und -wohnungen** für einen der MWST nicht unterliegenden Zweck (z.B. für den Privatgebrauch oder für die unentgeltliche Überlassung an Verwandte und Bekannte) liegt Eigenverbrauch vor. Zum Sondersatz für Beherbergungsleistungen im Eigenverbrauch zu versteuern ist jener Mietpreis, der einem unabhängigen Dritten dafür in Rechnung gestellt würde.

Weitere Informationen, insbesondere zur Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen, in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.



#### d. Bei Dienstleistungen

Bei **bezogenen** Dienstleistungen (Z 468) ist die Eigenverbrauchssteuer (unabhängig von der Bilanzierung) auf dem Wert des noch nicht genutzten Teils geschuldet. **484**

In der Verwaltungspraxis wird dieser Wert wie folgt ermittelt:  
Bezugspreis der Dienstleistung abzüglich Abschreibungsbetrag.

Die zu berücksichtigende Abschreibung beginnt mit dem Zeitpunkt des tatsächlichen Bezugs der Dienstleistung und endet je nach Nutzungsdauer der Dienstleistung, spätestens jedoch nach Ablauf von fünf Jahren. Die Abschreibung erfolgt bei Dienstleistungen immer periodengerecht (pro rata temporis).

Nach Ablauf von fünf Jahren ab Bezug der Dienstleistung ist eine Umnutzung für die MWST nicht mehr relevant.

Bei **selbst erbrachten** Dienstleistungen für eigene Rechnung (Z 469) ist die Eigenverbrauchssteuer nur auf den dafür verwendeten beweglichen und unbeweglichen Gegenständen geschuldet (Ingebrauchnahme der Infrastruktur), sofern diese zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. **485**

#### **Beispiele**

– *Ein Carunternehmer (Einzelunternehmen) verwendet einen Car für die unentgeltliche Beförderung der Hochzeitsgesellschaft seines Sohnes (Z 496).* **486**

– *Ein Treuhänder, der für Dritte Vermögensverwaltungen ausführt, benutzt seine Geschäftsräumlichkeiten und -einrichtungen auch für die Verwaltung seines eigenen Vermögens (z.B. Papier, Computer, Büro).* **487**

#### e. Beim Erstellen oder Erstellenlassen von Bauwerken für die entgeltliche Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung (Z 453 ff.) **488**

Die Eigenverbrauchssteuer berechnet sich vom Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

In der Verwaltungspraxis lässt die ESTV die Berechnung dieses Preises wie für unabhängige Dritte im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung anhand der **Anlagekosten für die Belange der MWST** zu. Zur Ermittlung dieser Anlagekosten siehe Broschüre Eigenverbrauch.

**f. Beim Erstellen von Bauwerken für private Zwecke, für eine von der MWST ausgenommene Tätigkeit oder für Betriebsteile, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind (Z 457 ff.)**

489

Die Eigenverbrauchssteuer berechnet sich vom Preis (ohne Wert des Bodens), der im Falle der Lieferung einem unabhängigen Dritten in Rechnung gestellt würde.

490

**Architektur- und Ingenieurleistungen** (Planung und Bauführung) zusammen mit Arbeiten an Bauwerken

- durch eine steuerpflichtige Einzelfirma für den privaten Gebrauch, für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten beziehungsweise Betriebsteile oder
- durch andere steuerpflichtige Rechtspersonen (z.B. AG, GmbH) für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten beziehungsweise Betriebsteile

fallen nicht zum Preis wie für unabhängige Dritte in die Eigenverbrauchsbesteuerung. Dies im Gegensatz zum Eigenverbrauch nach Z 453 (Erstellen oder Erstellenlassen von Bauwerken für die entgeltliche Veräusserung, Vermietung oder Verpachtung von Bauwerken).

Die Eigenverbrauchsbesteuerung beschränkt sich bezüglich dieser Leistungen auf die Verwendung von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen, wie beispielsweise Papier und Plankopien sowie auf einen Mietpreis für die Benützung der Infrastruktur wie EDV-Anlage, Kopiergerät, Betriebsfahrzeug, Geschäftsräumlichkeiten usw. (Z 485).

Im Eigenverbrauch hingegen sind die selbst ausgeführten **Bauarbeiten** zum Preis wie für unabhängige Dritte zu versteuern.

Alle weiteren von Unternehmern (z.B. Elektro-, Sanitär-, Heizungsinstallateure) selbst erbrachten **Planungsarbeiten, die ausschliesslich als Grundlage für ihre eigenen Bauarbeiten bestimmt und geeignet sind**, werden beim Eigenverbrauch nach Z 457 als Kostenfaktor in die Besteuerung einbezogen.

**g. Einige Beispiele zur Berechnung der Eigenverbrauchssteuer**

*(Eigenverbrauchswerte berechnet gemäss den Broschüren Eigenverbrauch und Nutzungsänderungen)*

491

- *Ein Garagist (Einzelunternehmer) repariert seinen Privatwagen (Z 439) und verwendet dazu Ersatzteile und Kleinmaterial mit einem Bezugspreis von 300 Franken.*

*Steuerberechnung:*

Fr.	300	Bezugspreis	
Fr.	<u>30</u>	10% Zuschlag (Z 481 und 474)	
Fr.	<u>330</u>	à 7,6% = Eigenverbrauchssteuer	<u>Fr. 25.10</u>

- Ein Detaillist erfüllt die Voraussetzungen der Steuerpflicht nicht mehr (Geschäftsaufgabe) und lässt sich per 30. Juni 2008 aus dem MWST-Register löschen (Z 450). Er hat zum reduzierten Satz (Bezugspreis 50'000 Franken) und zum Normalsatz (Bezugspreis 20'000 Franken) steuerbare Waren an Lager und besitzt eigene Räumlichkeiten und Einrichtungen, für die er am 1. Oktober 2005 den Betrag von 1.3 Mio. Franken aufwendete und die Vorsteuer geltend machen konnte. Auf die Räumlichkeiten (ohne Wert des Bodens) entfielen 900'000 Franken, auf die mobilen Sachanlagen 400'000 Franken.

**492***Steuerberechnung:*

Fr.	<u>50'000</u>	à 2,4%	Fr.	1'200
Fr.	<u>20'000</u>	à 7,6%	Fr.	1'520

Fr.	400'000	für Sachanlagen		
		abzüglich: Abschreibung von je 20%		
Fr.	- 240'000	für die Jahre 2005, 2006 und 2007		
Fr.	<u>160'000</u>	à 7,6%	Fr.	12'160

Fr.	900'000	für Räumlichkeiten		
		abzüglich: Abschreibung von je 5%		
Fr.	- 135'000	für die Jahre 2005, 2006 und 2007		
Fr.	<u>765'000</u>	à 7,6%	Fr.	<u>58'140</u>
		Total Eigenverbrauchssteuer	Fr.	<u>73'020</u>

- Ein Bau-/Generalunternehmen erstellt eine Überbauung auf eigene Rechnung beziehungsweise lässt eine solche auf eigene Rechnung erstellen und verkauft oder vermietet diese später (Z 455 und 456).

**493****Aufwendungen gemäss Baukonto im Zusammenhang mit der Überbauung:**

- 1) Wert des Bodens (Bodenerwerb sowie sämtliche im Zusammenhang mit dem Boden stehende Aufwendungen wie z.B. die Roherschliessungskosten) Fr. 770'000
- 2) Projektierungskosten (Eigenleistungen zum Preis wie für Dritte) Fr. 30'000

3) Baukosten:	
Fremdleistungen exkl. MWST	Fr. 2'345'000
Gebühren und Ersatzabgaben, Versicherungs- prämien, Anschlussgebühren, Schätzungskosten	Fr. 250'000
Eigenleistungen (Architektur, Bauführung) zum Preis wie für Dritte exkl. MWST	Fr. 245'000
4) Allgemeine Geschäftsunkosten im Zusammenhang mit der Projektierung und der Erstellung der Über- bauung	Fr. 55'000
5) Baukreditzinsen	Fr. 85'000
Aufwendungen gemäss Baukonto:	<u>Fr. 3'780'000</u>

**Anlagekosten für die Belange der MWST:**

Aufwendungen gemäss Baukonto	Fr. 3'780'000
abzüglich:	
1) Wert des Bodens (Bodenerwerb sowie sämtliche im Zusammenhang mit dem Boden stehende Auf- wendungen wie z.B. die Roherschliessungskosten)	– Fr. 770'000
3) Baukosten:	
Gebühren und Ersatzabgaben, Versicherungs- prämien, Anschlussgebühren, Schätzungskosten	– Fr. 250'000
5) Baukreditzinsen	– Fr. 85'000
Anlagekosten für die Belange der MWST:	<u>Fr. 2'675'000</u>

Durch das Bau-/Generalunternehmen

insgesamt zu versteuern\*:

7,6% von (100%) Fr. 2'675'000 = Fr. 203'300

\*) Das Generalunternehmen hat (in der Regel quartalsweise) den Bau-  
fortschritt aufgrund von Situationsetats zu ermitteln und zu ver-  
steuern. Die von Dritten in Rechnung gestellte MWST kann – so-  
weit die Aufwendungen Teil der Anlagekosten für die Belange der  
MWST werden – als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

**494**

- Ein Schreinermeister (Einzelunternehmer) täfert sein Wohnzimmer (Z 459). Einem unabhängigen Dritten müsste er für diese Arbeiten inkl. Material 2'000 Franken (Wert exkl. MWST) in Rechnung stellen.

Steuerberechnung:

7,6% von Fr. 2'000 = Fr. 152

- Ein Baugeschäft mit angegliederter Architekturabteilung (Einzelunternehmen) erstellt für den privaten Bedarf ein Einfamilienhaus (Z 460). Die Daten für die Erstellung des Einfamilienhauses lauten wie folgt:

Eigenarbeiten zum Preis wie für unabhängige Dritte exkl. MWST	
- Bauarbeiten	Fr. 380'000
- Architekturleistungen (Planung/Bauführung)	Fr. 65'000
Fremdleistungen inkl. MWST und Kosten, Gebühren usw.	Fr. 245'000
Fremd- und Eigenkapitalzinsen	Fr. 40'000
Landpreis	Fr. 300'000
Baukosten	<u>Fr. 1'030'000</u>

Steuerberechnung (Z 490):

**Bauarbeiten:**

7,6% von Fr. 380'000 = Fr. 28'880

**Architekturleistungen:**

Die Eigenverbrauchsbesteuerung der Architekturleistungen beschränkt sich bei Eigenverbrauchstatbeständen nach Z 457 auf die Verwendung von Gegenständen (z.B. Papier, Plankopien, Benützung der EDV-Anlage, Kopiergeräte, Geschäftsräumlichkeiten). Macht diese Verwendung aufgrund der Kalkulationsgrundlagen beispielsweise 20% des Preises wie für unabhängige Dritte aus (20% von Fr. 65'000 = Fr. 13'000), ist folgende MWST geschuldet:

7,6% von Fr. 13'000 = Fr. 988

Auf **Fremdleistungen** besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Der Ersteller hat lediglich Anspruch auf Vorsteuerabzug für die im Eigenverbrauch zu versteuernden Eigenleistungen (Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen für die selbst vorgenommenen Arbeiten am Bauwerk). Auf allen übrigen Aufwendungen bleibt die Steuervorbelastung bestehen.

- Ein steuerpflichtiger Carunternehmer (Einzelunternehmen) verwendet einen Car für die unentgeltliche Beförderung der Hochzeitsgesellschaft seines Sohnes (Z 486). Der Treibstoffverbrauch beträgt 70 l mit einem Bezugspreis von 120 Franken. Es handelt sich um eine selbst erbrachte Beförderungsdienstleistung.

Steuerberechnung (Z 474 und 485):

Fr. 120.00 (Treibstoffverbrauch) à 7,6%	Fr. 9.10
Fr. 1'000.00 (Mietwert Car ohne Chauffeur) à 7,6%	<u>Fr. 76.00</u>
Total Eigenverbrauchssteuer	<u>Fr. 85.10</u>

- 497**      **h. Spezielle Pauschalen für die Berechnung der Eigenverbrauchssteuer**  
 Grundsätzlich wird die geschuldete Eigenverbrauchssteuer effektiv ermittelt. Um in gewissen Bereichen die Ermittlung des Eigenverbrauchs zu erleichtern, lässt die EStV für folgende Steuertatbestände annäherungsweise Ermittlungen zu:
- Privatanteile an den Autokosten;
  - Naturalbezüge aus dem eigenen Betrieb inklusive Personalverpflegung;
  - Privatanteile an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, Telefon usw.
- Mehr dazu im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.
- 498**      **i. Gemischte Verwendung und Nutzungsänderungen**  
 Über die Gemischte Verwendung beziehungsweise Nutzungsänderung orientieren die Z 856 ff. und 860 ff. sowie die Broschüren Nutzungsänderungen und Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.
- III. Ort des Eigenverbrauchs**  
 Als Ort des Eigenverbrauchs gilt
- 499**      1. in den Fällen nach Z 434 ff. der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt seiner Entnahme befindet;
- 500**      2. in den Fällen nach Z 452 ff. der Ort, an dem das Bauwerk gelegen ist;
- 501**      3. in den Fällen nach Z 464 ff. der Ort, an dem der Gegenstand oder die Dienstleistung den steuerbaren Unternehmensbereich verlässt;
- 502**      4. in den Fällen nach Z 467 ff. der Ort, wo die Dienstleistung beziehungsweise der betreffende Anteil der Dienstleistung genutzt wurde.
- IV. Entstehung der Steuerforderung**
- 1. Bei der dauernden Entnahme von beweglichen und unbeweglichen Gegenständen**  
 Im Zeitpunkt
- 503**      a. der Entnahme von steuerentlasteten Gegenständen;
- 504**      b. des Wegfalls der Steuerpflicht oder bei Beendigung der Steuerpflicht. Bei der Liquidation eines Unternehmens endet die Steuerpflicht nach Abschluss des Liquidationsverfahrens.

		127
<b>2. Bei der vorübergehenden Verwendung von Gegenständen</b>		<b>505</b>
	Im Zeitpunkt der Verwendung für einen nicht steuerbaren Zweck.	
<b>3. Bei Arbeiten an Bauwerken</b>		<b>506</b>
	Im Zeitpunkt der Ausführung jedes Teils der Herstellung innerhalb einer Abrechnungsperiode (nach Massgabe des Baufortschritts, z.B. aufgrund von Situationsetats).	
<b>4. Bei der gemischten Verwendung von Gegenständen</b>		<b>506a</b>
	Bei der Verwendung nach Z 863, einmal jährlich.	
<b>5. Bei Dienstleistungen</b>		<b>507</b>
	Im Zeitpunkt der Verwendung für einen nicht steuerbaren Zweck.	
<b>Beispiele</b>		
–	<i>Ein Bau- oder Generalunternehmen erstellt eine Überbauung mit sechs Einfamilienhäusern zwecks Vermietung. Die Steuerforderung entsteht in jeder Abrechnungsperiode der Ausführung im Umfang des Baufortschritts. Dies unabhängig davon, ob die Arbeiten vom Unternehmen selbst oder von einem Dritten ausgeführt wurden.</i>	<b>508</b>
–	<i>Ein Schreiner gibt seine Geschäftstätigkeit auf und verwendet das eigene Betriebsgebäude nur noch für private Zwecke. Die Steuerforderung entsteht mit der Aufgabe der Geschäftstätigkeit.</i>	<b>509</b>
–	<i>Ein Garagist erteilt auch Fahrunterricht (von der MWST ausgenommen). Dafür wird der bisher benützte Ausstellungsraum zum Theorielokal ausgebaut. Die Steuerforderung entsteht mit der Ausscheidung des Raumes.</i>	<b>510</b>
<b>V. Einlageentsteuerung</b>		<b>511</b>
	Informationen zur Einlageentsteuerung unter Z 856 ff. sowie in der Broschüre Nutzungsänderungen.	

## 7. Kapitel

### Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

#### I. Allgemeines

- 512** Bezüge von steuerbaren Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (im Inland selber nicht als steuerpflichtige Person im MWST-Register eingetragen) sind vom Bezüger grundsätzlich zu versteuern (sog. Bezügersteuer).
- 513** 1. Bezüge von steuerbaren Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland liegen vor, wenn es sich um Dienstleistungen handelt, deren Erbringerort sich nach
- Z 379 - 387a (Empfängerortsprinzip) oder<sup>70</sup>
  - Z 371 (Erbringerortsprinzip) richtet. Dienstleistungen nach Z 371 (Erbringerortsprinzip) sind jedoch nur im Ausnahmefall im Rahmen dieser Bestimmung zu versteuern, wenn der Empfänger Sitz im Inland begründet und die Dienstleistungen auch da zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Näheres dazu im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen).
- 514** 2. Ist der Bezüger bereits aufgrund anderer Umsätze steuerpflichtig, hat er solche Dienstleistungsbezüge grundsätzlich in der MWST-Abrechnung für jene Abrechnungsperiode zu deklarieren und zu versteuern, in der er den Bezug getätigt hat. Wer mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnet, muss derartige Bezüge nur einmal jährlich deklarieren (Z 518).
- 515** Nach Z 522 tritt die Steuerpflicht wegen Bezügen von steuerbaren Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland erst ein, wenn diese jährlich gesamthaft mehr als 10'000 Franken ausmachen. Um einem infolge anderer Leistungen steuerpflichtigen Unternehmen deshalb keinen Wettbewerbsnachteil zu verschaffen, gilt Folgendes:
- 516** – Bezieht eine steuerpflichtige Person steuerbare Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland in einem Gesamtumfang von nicht mehr als 10'000 Franken im Kalenderjahr, muss sie diese Bezüge in ihrer MWST-Abrechnung deklarieren, kann jedoch gleichzeitig den Vorsteuerabzug geltend machen. Dies unabhängig davon, ob die Dienstleistungen bei ihr für steuerbare (Z 23 ff.) oder andere, beispielsweise für von der MWST ausgenommene Zwecke (Z 581 ff.), bestimmt sind.

<sup>70</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Juli 2006 (Art. 1a MWSTGV); bis zu diesem Zeitpunkt galten Aircraft Managementleistungen als nach dem Erbringerortsprinzip erbracht (Z 371). Da die Nutzung oder Auswertung beim Empfänger angenommen wurde, unterlagen sie bis zur Verordnungsänderung ebenfalls der Bezügersteuer.



- Beläuft sich bei einer steuerpflichtigen Person der Gesamtumfang der in einem Kalenderjahr bezogenen Dienstleistungen auf mehr als 10'000 Franken, hat sie die Dienstleistungsbezüge ebenfalls zu deklarieren. Der Vorsteuerabzug ist jedoch nur möglich, soweit die Dienstleistungen für steuerbare Zwecke bestimmt sind. **517**

- Wendet der steuerpflichtige Bezüger die Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode an, hat er Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland grundsätzlich einmal jährlich zum Normalsatz zu versteuern. Machen derartige Bezüge gesamthaft nicht mehr als 10'000 Franken pro Kalenderjahr aus, muss er diese weder deklarieren noch versteuern. **518**

Die Grenze von 10'000 Franken ist als Freigrenze und nicht als Freibetrag zu verstehen. Wird dieser Betrag überschritten, ist für den gesamten Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland die MWST geschuldet und nicht bloss für den die 10'000 Franken übersteigenden Teil. **519**

### **Beispiele**

- a. *Ein steuerpflichtiges Unternehmen in Basel lässt durch ein Marktforschungsinstitut in München abklären, ob ein bestimmtes Kosmetikprodukt auf dem deutschen Markt erfolgreich abgesetzt werden könnte. Es bezahlt dafür 9'000 Franken. Aus England bezieht es ferner Lizenzrechte für die Herstellung eines neuen Medikaments zu einem Pauschalbetrag von 500'000 Franken. In seiner MWST-Abrechnung muss das Unternehmen 509'000 Franken (= 100%) als Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarieren und zum Normalsatz versteuern. Es kann jedoch in der gleichen MWST-Abrechnung die auf diesem Betrag geschuldete MWST als Vorsteuer abziehen, weil es die Leistungen für steuerbare Geschäftszwecke bezieht.* **520**
  - b. *Eine steuerpflichtige Versicherungsgesellschaft beauftragt ein deutsches Softwareberatungsunternehmen, die bestehenden Computerprogramme zu prüfen und weiterzuentwickeln. Für diesen Auftrag bezahlt sie 100'000 Franken. Die Computerprogramme werden sowohl für steuerbare (z.B. Expertisen für Dritte) als auch für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten (z.B. eigentliches Versicherungsgeschäft) verwendet. Die Versicherungsgesellschaft, welche die bearbeitete Software über eine Datenfernleitung zurückerhält (Z 74 und 76), muss diesen Betrag als Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarieren und zum Normalsatz versteuern. Sie darf jedoch den Vorsteuerabzug nur auf jenem Teil der Leistung vornehmen, der auf Programme für die steuerbare Geschäftstätigkeit entfällt (Z 860 ff.).* **521**
3. Ist der Bezüger nicht bereits als steuerpflichtige Person registriert (z.B. Altersheim, Museum, Schule, Privatperson), wird er für solche Bezüge von insgesamt mehr als 10'000 Franken pro Jahr steuerpflichtig (Z 515). Er hat sich **522**

innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres unaufgefordert bei der ESTV anzumelden und die Dienstleistungsbezüge abzurechnen. **Die Steuerpflicht beschränkt sich auf diese Bezüge.** Wer daneben noch Umsätze im Inland tätigt, ohne dafür die Voraussetzungen der Steuerpflicht zu erfüllen (z.B. Umsatz nicht mehr als 75'000 Franken im Jahr), muss diese nicht versteuern.

## 523 II. Zeitpunkt des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

Die Bezüge gelten mit dem Empfang dieser Dienstleistungen als erfolgt. Gleichzeitig entsteht die Steuerforderung.

## III. Berechnung der MWST auf den Dienstleistungsbezügen von Unternehmen mit Sitz im Ausland

524 1. Steuersatz: Normalsatz.

525 2. Entgelt ist das, was der Empfänger für den Bezug der Dienstleistung aufwendet (Z 206 ff.). Dieser Betrag versteht sich ohne MWST (= 100%). Bei Preis- oder Wertangaben in **Fremdwährung** ist die Umrechnung in Schweizerfranken nach Z 208 - 210 im Zeitpunkt des Empfangs dieser Dienstleistung (Z 523) vorzunehmen.

Die schweizerische MWST ist selbst dann geschuldet, wenn der ausländische Leistungserbringer seine Rechnung inklusive ausländische MWST stellt. Diese kann vom inländischen Leistungsempfänger bei der ESTV nicht zurückgefordert werden (betreffend Flughafen Basel-Mülhausen/Euroairport s. Z 367). Wird in der Rechnung des ausländischen Leistungserbringers eine ausländische MWST offen überwältzt,<sup>71</sup> berechnet sich die Inlandsteuer vom aufgewendeten Betrag (i.d.R. Rechnungsbetrag) **ohne ausländische MWST.**<sup>72</sup>

## IV. Vorsteuerabzug

526 Soweit die Voraussetzungen (Z 821 ff.) erfüllt sind, kann die deklarierte MWST in der gleichen MWST-Abrechnung als Vorsteuer abgezogen werden (Z 516 und 817).

526a Die Rechnungen von ausländischen, nicht im MWST-Register eingetragenen Leistungserbringern sind an keine besonderen Formvorschriften gebunden. Es wird dennoch empfohlen, dass die Leistung im Hinblick auf eine korrekte steuerliche Qualifikation beim inländischen Leistungsbezüger anhand der in der Rechnung (oder im Vertrag) verwendeten Identifikationsmerkmale wie Umfang und Art der Leistung eindeutig beurteilt werden kann.<sup>73</sup>

71 Ausländische Auskunftsstellen zum Vergütungsverfahren sind auch auf der Homepage der ESTV abrufbar.

72 Praxispräzisierung

73 Praxispräzisierung

- V. Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland mit nachträglicher Einfuhr von Gegenständen; Einfuhr von Datenträgern** **527**
- Wenn steuerbare Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen und – im Rahmen desselben Vertrages – auch Gegenstände geliefert werden, sind die Ausführungen im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen massgebend.

Bei der Abgabe von Plänen durch Architekten und Ingenieure, bei der Überlassung von Rechten und immateriellen Werten, bei der Abgabe von Rechtsschriften durch Anwälte, bei Gutachten von Sachverständigen und bei Übersetzungen von Texten usw., die aufgrund selbständiger Rechtsgeschäfte erbracht werden, ist der Bezug dieser von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbrachten Dienstleistungen mit Einschluss ihrer jeweiligen Datenträger zu versteuern (Z 512 ff.). Die Art des Datenträgers (Papier, CD-ROM usw.) spielt keine Rolle. **528**

Dasselbe gilt bei der Abgabe von Software auf Datenträgern,

- bei deren Einfuhr ein Vertrag zugrunde liegt, der die Anzahl und/oder Periodizität der Abgabe von Datenträgern während der Vertragsdauer nicht festlegt (z.B. Wartungsvertrag) und/oder der darüber hinaus noch weitere Leistungen (z.B. Unterstützung) einschliesst oder
- für die eine wiederkehrende Lizenzgebühr zu zahlen ist oder
- die auf dem freien Markt nicht erhältlich ist (z.B. Programme in Entwicklung).

Die im Zusammenhang mit solchen Leistungen eingeführten Gegenstände (z.B. CD-ROM) sind beim Grenzübertritt der zuständigen Zollstelle zur Einfuhrveranlagung anzumelden.

## 8. Kapitel

### Mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der MWST befreite Umsätze; Nachweis

**529** Die Abgrenzung, ob es sich im Einzelfall um eine Lieferung oder um eine Dienstleistung handelt, ist insbesondere bei den von der MWST befreiten Umsätzen wichtig. Während Gegenstände bei der Ausfuhr von der EZV veranlagt und die Ausfuhr mit entsprechenden Zolldokumenten (Veranlagungsverfügungen der EZV) belegt werden müssen (Z 535), erfolgt der Nachweis bei steuerbefreiten oder im Ausland erbrachten Dienstleistungen buch- und belegmässig (Z 388 ff.). Näheres dazu im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen.

#### I. Lieferungen

##### 1. Ausfuhr

(Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen)

a. Die nachfolgenden Lieferungen gelten grundsätzlich als im Inland erbracht. Werden die Bedingungen von Z 534 ff. erfüllt, sind diese Umsätze infolge Ausfuhr von der MWST befreit:

**530** – Lieferungen von Gegenständen, die eine steuerpflichtige Person aus dem Inland **direkt ins Ausland** befördert oder versendet.

Eine Beförderung liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände selbst dorthin verbringt. Um eine Versendung handelt es sich, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände durch von ihr beauftragte Dritte (z.B. Spediteur/Frachtführer) dorthin verbringen lässt.

**531** Führt ein Beförderungs- oder Versandreihengeschäft zur Ausfuhr, kann unter den im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen genannten Voraussetzungen bei sämtlichen Lieferanten in der Kette eine Steuerbefreiung eintreten.

**532** – Lieferungen von für die Ausfuhr bestimmten Gegenständen, die eine steuerpflichtige Person ihrem nicht steuerpflichtigen Abnehmer oder einem von diesem beauftragten Dritten (z.B. Spediteur/Frachtführer) an einem Ort im Inland übergibt oder die sie an einen Ort im Inland versendet.

Es spielt dabei keine Rolle, ob ihre Rechnung an einen nicht steuerpflichtigen Abnehmer im In- oder Ausland gerichtet ist. Keine derartigen Lieferungen liegen in der Regel vor, wenn es sich beim Abnehmer um eine Privatperson handelt und die Gegenstände für deren eigenen Gebrauch oder für Geschenkzwecke bestimmt sind (für diese Fälle gilt Z 558 ff.).

Handelt es sich beim auszuführenden Gegenstand um ein Motorfahrzeug, sind die Ausführungen in der Broschüre Motorfahrzeuggewerbe und im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen zu beachten.

Sind die unter Z 534 ff. genannten Bedingungen erfüllt, ist ebenfalls von der MWST befreit:

**533**

Das **sonstige Befördern, Versenden, Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen aus dem Inland ins Ausland**, das keine oder noch keine Lieferung darstellt wie beispielsweise

- Befördern von Baumaterial, das zum späteren Einbau bestimmt ist, auf eine ausländische Baustelle;
- Versand von Gratisprospekten oder -mustern;
- Verbringen von Gegenständen in ein Auslieferungslager im Ausland;
- Verbringen von Werkzeugen, Baumaschinen usw. ins Ausland, mit denen dort Arbeiten an beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen ausgeführt werden sollen;
- Entnahme von Gegenständen aus dem Geschäftsbetrieb, die ohne vorherige Ingebrauchnahme für von der MWST ausgenommene oder private Zwecke unentgeltlich ins Ausland abgegeben werden, beispielsweise für Geschenk- oder wohltätige Zwecke.

b. Die Steuerbefreiung der Ausfuhr tritt ein, sofern die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

**534**

- Die steuerpflichtige Person hat die Ausfuhr mit einem Dokument der EZV (Veranlagungsverfügung) zu belegen. Die häufigsten sind:
  - das von der EZV gestempelte Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments (z.B. Form. Nr. 11.030); siehe Anhang;
  - die Veranlagungsverfügung Ausfuhr; siehe Anhang;
  - die von der EZV gestempelte Ausfuhrliste für Ausfuhren nach der Vereinfachten Ausfuhrregelung (VAR), sofern mit der EZV eine entsprechende Vereinbarung getroffen wurde;
  - das von der EZV gestempelte Doppel der Ausfuhr-Zollanmeldung im Postverkehr (Form. Nr. 11.39);
  - die von der EZV gestempelte Veranlagungsverfügung für die Ausfuhr im Reiseverkehr (Z 558 ff.; Form. Nr. 11.49 und 11.49 [A]); siehe Anhang;
  - das von der EZV gestempelte Doppel der Ausfuhr-Zollanmeldung für Rohtabak und Tabakfabrikate (Form. Nr. 11.44);

**535**

- die verfallene, ungelöschte Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung mit verbürgtem Betrag (Form. Nr. 11.73);
- das von der EZV gestempelte Doppel des Formulars vorübergehende Verwendung/Abschluss (Form. Nr. 11.87).

536

- Bei den Lieferungen gemäss Z 532 dürfen die Gegenstände von den nicht steuerpflichtigen Abnehmern vor der Ausfuhr **weder in Gebrauch genommen noch im Rahmen eines Lieferungs geschäfts einem Dritten im Inland übergeben** worden sein.

Lässt der Abnehmer an den Gegenständen von einem oder mehreren von ihm beauftragten Dritten vor der Ausfuhr noch eine Bearbeitung ausführen (z.B. Montage, Veredelung; im Sinne einer Ausnahme zu Z 47 auch Verpacken von Gegenständen), hat der Bearbeiter dem steuerpflichtigen Lieferanten nebst der Veranlagungsverfügung der EZV auch eine Bescheinigung über die Art der ausgeführten Arbeiten abzugeben. Bei der ESTV kann ein Orientierungsschreiben samt Bescheinigung (Form. Nr. 1303/1304 betreffend Inlandlieferungen an Nichtsteuerpflichtige; Bearbeitung vor der Ausfuhr) bezogen werden, welches zusätzliche Informationen enthält.

537

Bei Sammelsendungen (Zusammenfassungen von Lieferungen an verschiedene Abnehmer in einem Transport) müssen die exportierten Gegenstände aus der Veranlagungsverfügung der EZV (Z 535) so ersichtlich sein, dass sie den einzelnen Abnehmern (gemäss Fakturen) klar und eindeutig zugeordnet werden können. Ist dies nicht der Fall, ist eine Steuerbefreiung nicht möglich.

538

Bezieht ein nicht steuerpflichtiger Abnehmer Gegenstände von verschiedenen (steuerpflichtigen) Lieferanten und exportiert er diese Gegenstände beziehungsweise lässt sie exportieren, muss jeder steuerpflichtige Lieferant die Ausfuhr anhand einer Veranlagungsverfügung der EZV belegen können (Z 532 und 534 ff.). **Aus Vereinfachungsgründen ist es in diesem Fall zulässig, nur eine Ausfuhrzollanmeldung samt einer Ladeliste zu erstellen, woraus die einzelnen Positionen pro Lieferant detailliert hervorgehen. Von der Veranlagungsverfügung der EZV samt den dazugehörigen Ladelisten sind für jeden Exporteur Fotokopien zu erstellen, damit jeder einzelne Lieferant die Ausfuhr belegen kann.**<sup>74</sup>

539

Die Ausfuhr von Gegenständen ist grundsätzlich mit einer Original-Veranlagungsverfügung der EZV zu belegen. Sind bei einer Ausfuhr von Gegenständen mehrere Lieferanten beteiligt (z.B. Reihengeschäfte, Bearbeitung vor der Ausfuhr), genügt auch eine Fotokopie der Original-Veranlagungs-

verfügung der EZV. Bezüglich Scannen von Veranlagungsverfügungen siehe Z 947.<sup>75</sup>

**Einige Veranlagungsverfügungen der EZV (z.B. das Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments) müssen originalgestempelt sein.** Als Ausnahme gelten insbesondere die (von der EZV in der Regel nicht gestempelten) Ausführveranlagungsverfügungen e-dec.

Bei Veranlagung mit e-dec ist vorgesehen, dass Ausführveranlagungsverfügungen der EZV unter gewissen Voraussetzungen von der EZV nur noch elektronisch übermittelt und nicht mehr in Papierform abgegeben werden. Nähere Auskünfte dazu erteilt die EZV.

Die Veranlagungsverfügungen der EZV sind während der Verjährungsfrist aufzubewahren (Z 943). Die Ablage ist so vorzunehmen, dass die einzelnen Exporte jederzeit und ohne Zeitverlust dokumentiert werden können (z.B. Ablage zusammen mit Rechnungskopien). Bei Lieferungen ins Ausland ist nebst der Veranlagungsverfügung der EZV die Bestätigung für die Steuerbefreiung auch an ein **Verkaufsdokument** geknüpft. Die unter Z 759 ff. aufgeführten Angaben werden für dieses Dokument vorausgesetzt. So hat es namentlich Auskunft über Art, Gegenstand und Umfang/Menge der Lieferung zu geben. **Die Steuerbefreiung tritt ein, wenn nebst der Veranlagungsverfügung der EZV auch der entsprechende Verkaufsbeleg (Rechnungskopie) beigebracht werden kann** (s. Z 558 und 564).<sup>76</sup>

540

Die Veranlagungsverfügungen der EZV geben insbesondere Auskunft über den Exporteur, die Warenbezeichnung und -menge sowie über das Bestimmungsland. Dies ist nicht nur für die MWST, sondern auch für die Aussenhandelsstatistik sowie für andere – zollrechtliche und nichtzollrechtliche – Belange erforderlich.

540a

c. Fälle, in denen ein anderer Nachweis zugelassen wird:

- Bei Ausfuhrsendungen (z.B. durch Speditions- und Kurierfirmen oder durch die Schweizerische Post) kann für die Steuerbefreiung auf die Veranlagungsverfügung der EZV verzichtet werden, sofern der Wert der einzelnen **Sendung nicht mehr als 1'000 Franken**<sup>77</sup> beträgt. Der Exporteur muss in diesen Fällen die Steuerbefreiung einwandfrei anhand seiner Geschäftsunterlagen (z.B. Bestellung, Rechnungskopie, Liefervertrag, Zahlungsbeleg) sowie anhand sämtlicher vom Beförderungsunternehmen erhaltener Dokumente (z.B. Beförderungsauftrag, Abholbestätigung, Rechnung, Zahlungsbeleg, Postempfangsschein,

541

75 Praxisänderung per 1. Januar 2008

76 Praxispräzisierung

77 Praxisänderung per 1. Januar 2008; die Betragslimite wurde von 700 auf 1000 Franken erhöht.

Aufgabeverzeichnis) belegen können. Erfolgt die Ausfuhr von Gegenständen durch den Exporteur selbst (sog. Werkverkehr), ist der Ausfuhrnachweis mit einer Veranlagungsverfügung der EZV zu erbringen (s. jedoch Z 549).

- 542** —
- 543** —
- 544** – Aus irgendeinem Grund ist der steuerpflichtige Lieferant nicht im Besitz eines Ausfuhrdokuments für Gegenstände, die von der EZV zur Ausfuhr veranlagt wurden. In diesem Fall kann er eine Kopie der Veranlagungsverfügung anfordern. Solche Kopien werden gegen eine Gebühr innert zwei Jahren seit der Ausfuhr (bei Veranlagungsverfügungen Ausfuhr [s. Anhang] innert fünf Jahren) von der Oberzolldirektion, Sektion Datenkontrolle, 3003 Bern, erstellt.
- 545** Es empfiehlt sich, der zuständigen Stelle eine vollständig ausgefüllte Kopie der ursprünglichen Zollanmeldung mit Angabe des Ausfuhrdatums zuzustellen. Andernfalls ist ausser dem Ausfuhrdatum mindestens das Land des Verbrauchs, die Zolltarif-Nr., das Nettogewicht und der statistische Wert anzugeben. Bei Veranlagungsverfügungen der EZV, die mit e-dec erstellt wurden, ist jeweils die Verfügungsnummer anzugeben.<sup>78</sup>
- 546** Stellt eine steuerpflichtige Person das Fehlen der Veranlagungsverfügung der EZV erst nach Ablauf dieser Frist fest, kann die ESTV **andere Beweismittel** für die unter Beachtung der Zollvorschriften erfolgte Ausfuhr zulassen (z.B. Einfuhrzollbeleg des Bestimmungslandes). Solche Vorkommnisse sind der ESTV unverzüglich schriftlich zu melden.
- 547** Anträge auf **Änderung der Veranlagungsverfügung der EZV** (z.B. Änderung des Exporteurs) können innerhalb von 30 Tagen mit einem schriftlichen Gesuch bei der Ausfuhrzollstelle beantragt werden. Die Frist beginnt ab dem Zeitpunkt zu laufen, an dem die Gegenstände den Gewahrsam der EZV verlassen haben. Möglich ist auch, innerhalb von 60 Tagen seit der Ausstellung der Veranlagungsverfügung eine Beschwerde bei der Zollkreisdirektion, in deren Kreis das Zollverfahren durchgeführt wurde (Adresse Seite 4) einzureichen. Solchen Gesuchen beziehungsweise Beschwerden ist das Original der von der EZV dem Exporteur ausgehändigten Veranlagungsverfügung und eine Kopie des Wertnachweises beizulegen.



Bei **Zeitungen und Zeitschriften**, die von ausländischen Abnehmern abonniert und an diese im Einzelversand periodisch (z.B. täglich, wöchentlich, monatlich) versandt werden, kann der Ausfuhrnachweis buch- und belegmässig (gemäss Z 388 ff.) erfolgen. Voraussetzung dafür ist, dass der Wert der einzelnen Sendung 250 Franken nicht übersteigt.

548

Bei Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Schienen- und Luftfahrzeugen ist der Nachweis der überwiegenden Nutzung im Ausland durch im Bahn- beziehungsweise Luftverkehrsrecht anerkannte Dokumente oder durch gleichwertige Beweismittel zu erbringen.

549

—

550

- d. Die ESTV kann zusätzliche Beweismittel einverlangen. Dies beispielsweise dann, wenn trotz Vorhandensein der vorgeschriebenen Dokumente Zweifel bestehen,
- ob die Gegenstände überhaupt ausgeführt oder
  - ob sie im Inland nicht in Gebrauch genommen worden sind.

551

**Die Steuerbefreiung der Ausfuhr von Gegenständen kann von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht werden, wenn Missbräuche festgestellt wurden.**

552

## 2. Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft, die nachweislich unter Zollüberwachung standen (z.B. unverzollte Transitwaren)

Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft müssen nicht versteuert werden, wenn sie nachweislich unter Zollüberwachung standen.

553

Internationale Transitverfahren erfolgen meist über das NCTS (New Computerised Transit System) und werden papierlos abgewickelt. Als Bestätigung empfiehlt sich ein (ungestempelter) Ausdruck des Versandbegleitdokuments (vom Spediteur oder Frachtführer erhältlich).<sup>79</sup> 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 (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.*

554

**555** Ebenfalls von der MWST befreit sind Lieferungen von Gegenständen, die in einem Zollfreilager<sup>80</sup> oder offenen Zolllager (OZL) eingelagert sind.

### 3. Verfahren der vorübergehenden Verwendung

**556** Erfolgen die **Einfuhr und Wiederausfuhr im Verfahren der vorübergehenden Verwendung**, ist der Ausfuhrnachweis mit dem von der EZV gestempelten Doppel des Formulars vorübergehende Verwendung/Abschluss zu erbringen (s. Z 718).

**557** Verbleibt ein im **Verfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführter Gegenstand** definitiv im Ausland, gilt die verfallene, ungelöschte Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung mit verbürgtem Betrag (Z 535) als Ausfuhrnachweis.

### 4. Sonderregelung für Ladenverkäufe im Reiseverkehr an Personen mit Wohnsitz im Ausland

**557a** Waren des Reiseverkehrs sind Waren, die jemand auf einer Reise über die Zollgrenze mitführt, ohne dass sie für den Handel bestimmt sind.<sup>81</sup>

**558** Ladenverkäufe im Reiseverkehr an Personen mit ausländischem Wohnsitz **gelten als Inlandlieferungen**. Steuerbefreit sind solche Verkäufe in Ladengeschäften, sofern folgende Bedingungen gemeinsam erfüllt sind:

a. Der Lieferpreis beträgt mindestens 300 Franken<sup>82</sup> (inkl. MWST);<sup>83</sup>

b. Der Abnehmer darf im Inland keinen Wohnsitz haben (er kann Ausländer oder Schweizerbürger sein). Der Gegenstand ist für seinen privaten Gebrauch oder für Geschenkzwecke bestimmt;

c. Der Gegenstand wird vom Abnehmer innerhalb von 30 Tagen nach der Übergabe ins Ausland ausgeführt. Über eine allfällige Aufbewahrung beim Lieferer bis zur späteren Übergabe werden geeignete Aufzeichnungen geführt;

d. Der Nachweis der Ausfuhr wird mit der von der EZV gestempelten Veranlagungsverfügung für die Ausfuhr im Reiseverkehr (Form. Nr. 11.49 oder 11.49 [A]) erbracht. Zudem belegt die steuerpflichtige Person die **Lieferung mit einem Verkaufsbeleg** (z.B. Rechnungskopie). Siehe auch **Z 540 und 564**;<sup>84</sup>

80 Zollfreilager gelten noch während zwei Jahren nach Einführung des neuen Zollgesetzes als Ausland. Sie werden erst ab 1. Mai 2009 zum Inland zählen.

81 Definition gemäss ZG

82 Neue Verordnung in Kraft seit 1. Mai 2007 (Verordnung des Eidg. Finanzdepartements über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr vom 4. April 2007)

83 In der Ausfuhrzollanmeldung ist jeweils der Nettoverkaufspreis (ohne MWST) zu deklarieren.

84 Praxispräzisierung

- e. Die Ausfuhrzollanmeldung (Form. Nr. 11.49 oder 11.49 [A]) lautet auf den Namen des Abnehmers und darf nur die an ihn gelieferten Gegenstände enthalten. Sammeldeklarationen mit Gegenständen für verschiedene Abnehmer sind nicht zulässig.

**Unterbleibt die Stempelung des Doppels der Ausfuhrzollanmeldung durch die Zollstelle oder sind die übrigen Voraussetzungen gemäss Z 558 nicht gemeinsam erfüllt, ist der Verkauf zu versteuern** (s. jedoch Z 562). Dies gilt unabhängig davon, ob dem Verkäufer die nachträgliche Überwälzung der MWST auf seinen Abnehmer gelingt oder nicht.

559

Wenn der steuerpflichtige Verkäufer zu seiner Absicherung die grundsätzlich geschuldete **MWST seinem im Ausland wohnhaften Kunden in Rechnung stellt** und diese erst nach Eingang der von der Zollstelle gestempelten Veranlagungsverfügung Nr. 11.49 oder 11.49 [A] zurückvergütet, muss er dem Kunden im Sinne einer Ausnahme zu Z 764a und 804 **nicht unbedingt eine Gutschrift** zustellen, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen.

559a

Diese Ausnahme vom Grundsatz, dass eine ausgewiesene MWST auch geschuldet ist, kommt zur Anwendung, wenn

- es sich um eine Ausfuhr im Reiseverkehr handelt, die Gegenstände also insbesondere für den privaten Gebrauch oder für Geschenkzwecke des ausländischen Käufers bestimmt sind (kein Handelswarenverkehr) und
- die MWST in der Rechnung zwar ausgewiesen ist, der steuerpflichtige Verkäufer jedoch bloss den Nettopreis (Verkaufspreis ohne MWST) vereinbart oder die von ihm sichergestellte MWST nach Eintreffen der Veranlagungsverfügung Nr. 11.49/11.49 [A] im vollen Umfang zurückerstattet.<sup>85</sup>

Verkauft die steuerpflichtige Person einen Gegenstand im Reiseverkehr exklusive MWST (s. jedoch Z 559a), ist in der Zollanmeldung für die Ausfuhr im Reiseverkehr (Form. Nr. 11.49/11.49 [A]) der **Verkaufspreis (ohne MWST)** zu deklarieren. Macht dieser Preis (ohne MWST) weniger als **300 Franken**<sup>86</sup> aus, ist die Steuerbefreiung trotzdem möglich, wenn die Betragslimite von 300 Franken bei Rechnungsstellung inklusive MWST erreicht oder überschritten würde (Z 558).

559b

Hat die steuerpflichtige Person die MWST in der Rechnung offen überwälzt und diesen Betrag von ihrem im Ausland wohnhaften Kunden vereinnahmt,

559c

<sup>85</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008

<sup>86</sup> Neue Verordnung in Kraft seit 1. Mai 2007 (Verordnung des Eidg. Finanzdepartements über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr vom 4. April 2007)

ohne dass die MWST nach Eintreffen der Veranlagungsverfügung Nr. 11.49/11.49 [A] dem Kunden zurückerstattet wurde, bleibt die MWST geschuldet.<sup>87</sup>

Bemerkungen zum Formular Nr. 11.49/11.49 [A]:

**560**

a. Die besonderen Ausfuhrzollanmeldungen können nur bei der ESTV bezogen werden. Bestellungen nimmt die ESTV schriftlich, per Telefax oder telefonisch entgegen. Die Ausfuhrzollanmeldungen sind gemäss Vordruck vollständig auszufüllen und zu unterzeichnen.

**561**

b. Der Abnehmer muss bei der Ausreise den Gegenstand und die im Doppel ausgefertigte Ausfuhrzollanmeldung der schweizerischen Zollstelle un- aufgefördert vorweisen. Die Ausfuhrzollstelle stellt dem Lieferanten eine gestempelte Kopie zu, wenn ihr ein frankierter Briefumschlag mit der Adresse des Lieferanten übergeben wird.

**562**

Es ist Sache des Lieferanten beziehungsweise seines Abnehmers, das Erforderliche vorzukehren, um die Ausfuhrveranlagungsverfügung zu erwirken. Die EZV ist nicht verpflichtet, die ausreisenden Personen auf die Ausfuhrveranlagung hinzuweisen. Hatte die ausreisende Person bei der Ausreise keine Möglichkeit, einen Gegenstand der schweizerischen Zollstelle zur Ausfuhr anzumelden, kann die EZV die Ausfuhr auf begründetes Gesuch hin nachträglich beglaubigen. Dazu ist ein Gesuch an die Zollkreisdirektionen Basel, Schaffhausen, Lugano oder Genf zu richten (Adressen Seite 4). Darin ist anzugeben, wer den Gegenstand wann auf welchem Transportweg über welche Zollstelle ausführte. Beizulegen sind ferner nebst dem Formular Nr. 11.49 oder 11.49 [A] zweckdienliche Beweismittel, welche die Ausfuhr belegen. Als solche gelten Veranlagungsverfügungen der MWST auf der Einfuhr ausländischer Zollverwaltungen, Bestätigungen schweizerischer Vertretungen (Botschaften, Konsulate) im Ausland, jedoch auch Bestätigungen in- oder ausländischer Polizeiergane.

Gesuche können unter folgenden Bedingungen bewilligt werden:

- Die Ausfuhr fand innert 30 Tagen nach dem Kauf statt;
- die Ware befindet sich mit Sicherheit im Ausland.

In allen anderen Fällen kann die EZV die Ausfuhr nicht mehr nachträglich bestätigen. Diese Verkäufe sind deshalb durch die steuerpflichtige Person zu versteuern. Die ESTV empfiehlt den steuerpflichtigen Verkäufern, sich entsprechend abzusichern, um derartige Fälle zu vermeiden (Z 559a).<sup>88</sup>

**563**

c. Zur Art und zum Zeitpunkt der MWST-Abrechnung siehe Z 578.

<sup>87</sup> Praxispräzisierung

<sup>88</sup> Praxispräzisierung

- d. Der Lieferant hat solche Lieferungen in seinen Büchern besonders zu kennzeichnen. Die Formulare Nr. 11.49 oder 11.49 [A] sind während der Verjährungsfrist geordnet aufzubewahren (Z 943). **Nebst der Ausfuhrzollanmeldung ist zudem ein Verkaufsbeleg zu erstellen, der insbesondere über Art, Gegenstand und Umfang/Menge der Lieferung Auskunft gibt. Die Steuerbefreiung tritt ein, wenn nebst dem Formular Nr. 11.49 oder 11.49 [A] auch der entsprechende Verkaufsbeleg (Rechnungskopie) beigebracht werden kann (Z 540).**<sup>89</sup>

564

## II. Dienstleistungen

565

Mit Ausnahme der in den nachstehenden Randziffern genannten Fälle sieht das MWSTG keine steuerbefreiten Dienstleistungen vor. Diese gelten entweder als im In- oder als im Ausland erbracht. Gelten sie als im Ausland erbracht, unterliegen sie nicht der MWST (Z 371 ff.). Wer ausschliesslich Dienstleistungen erbringt, die als im Ausland erbracht gelten, wird nicht obligatorisch steuerpflichtig, kann jedoch gegebenenfalls für die Steuerpflicht optieren (Z 688).

## III. Vermittlungsleistungen

566

Vermittlungsleistungen (Dienstleistungen) von ausdrücklich im fremden Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern sind von der MWST befreit, wenn der vermittelte Umsatz selbst von der MWST befreit ist (Z 530 ff.) oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird (Z 367 ff.). Wird der vermittelte Umsatz sowohl im In- als auch im Ausland bewirkt, ist nur der Teil der Vermittlung von der MWST befreit, der auf den Umsatz im Ausland entfällt (sofern der Inlandumsatz nicht – wie vorstehend erwähnt – von der MWST befreit ist).

Näheres dazu unter Z 199 sowie im Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen.

Der Nachweis für die Steuerbefreiung ist buch- und belegmässig zu erbringen. Dazu eignen sich Unterlagen wie Verträge, Warenrechnungen, Provisionsabrechnungen, gegebenenfalls Kopien von Ausfuhrdokumenten (Export) und Korrespondenz. Diese Dokumente haben insbesondere über Liefer- und Bestimmungsort, Art und Umfang der vermittelten Leistung sowie Name/Firma, Adresse und Wohnsitz/Sitz des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers Auskunft zu geben. Andernfalls ist die Provision zum Normalsatz steuerbar.

Provisionen aus der **Vermittlung von Dienstleistungen** sind von der MWST befreit, wenn der vermittelte Umsatz im Ausland bewirkt wird, d.h.

566a

- bei Dienstleistungen nach Z 371, wenn der Leistungserbringer Sitz im Ausland hat;
- bei Dienstleistungen nach Z 372, wenn der Leistungserbringer im Ausland tätig wird oder sich das Grundstück dort befindet;

- bei Dienstleistungen nach Z 379 ff., wenn der Empfänger der Dienstleistung seinen Sitz im Ausland hat.

Ferner ist die Vermittlung von Dienstleistungen von der MWST befreit, wenn diese als im Inland erbracht gelten, jedoch nach Z 529 ff. von der MWST befreit sind. Dazu zählt beispielsweise die Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen.

Die Vermittlung von Umsätzen, die nach Z 580 ff. von der MWST ausgenommen sind, ist grundsätzlich steuerbar. Gilt der von der MWST ausgenommene Umsatz im Ausland bewirkt, ist die Vermittlung von der MWST befreit.

Ist die Vermittlungsleistung selbst ausdrücklich von der MWST ausgenommen (Z 626 ff. und Z 633 ff.), bleibt sie dies, selbst wenn der vermittelte Umsatz im Ausland bewirkt wird. Umsätze, die von der MWST ausgenommen sind, können nicht befreit werden.

**566b** Provisionen aus der **Vermittlung von Lieferungen** sind von der MWST befreit, soweit die vermittelte Lieferung im Ausland erbracht wird oder nach Artikel 19 MWSTG von der MWST befreit ist.

**566c** Für die Befreiung des Umsatzes aus Kommissionsgeschäften gelten dieselben Bestimmungen wie für die übrige Befreiung infolge Ausfuhr von Gegenständen.<sup>90</sup>

#### IV. Leistungen im Flugverkehr

(Näheres dazu in der Broschüre Luftverkehr)

- 567** 1. Die Lieferungen (Z 30 ff.), Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Luftfahrzeugen an Luftfahrtunternehmen, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwiegen, sind von der MWST befreit.<sup>91</sup> Dies gilt auch für Gegenstände, die in Luftfahrzeuge eingebaut werden beziehungsweise in Luftfahrzeugen sind oder für ihren Betrieb benötigt werden. Ferner für Lieferungen von Gegenständen zur Versorgung von Luftfahrzeugen, die für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind.

##### **Beispiele**

*Reinigung von Luftfahrzeugen; Versorgung mit Treib- oder Schmierstoffen, Bordverpflegung; die Veräusserung, das Umbauen, Enteisen, Instandsetzen, Warten, Verchartern oder Vermieten von Luftfahrzeugen.*

<sup>90</sup> Praxispräzisierung

<sup>91</sup> Die Liste der Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland, die eine entsprechende Bestätigung/Bewilligung besitzen, wird quartalsweise aktualisiert und ist auf der Homepage der ESTV abrufbar.

2. Von der MWST befreit sind zudem Dienstleistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der Luftfahrzeuge und ihrer Ladungen bestimmt sind. **568**

### **Beispiele**

*Das Recht zur Benützung des Flughafens und seiner Anlagen einschliesslich der Erteilung der Start- und Landeerlaubnis; das Schleppen von Flugzeugen.*

3. Nicht befreit sind dagegen Leistungen, die nur mittelbar dem Bedarf solcher Luftfahrzeuge dienen, beispielsweise die Vermietung von Hallen für Werftbetriebe auf Flughäfen, die Leistungen an eine Luftfahrtbehörde für Zwecke der Luftaufsicht, die Beherbergung oder Beförderung von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeuges, Beratungsleistungen für inländische Luftfahrtunternehmen. **569**

4. Als Beleg für die Steuerbefreiung gilt:  
Der steuerpflichtige Leistungserbringer kann den Anspruch auf die Steuerbefreiung seiner Leistung im Luftverkehr geltend machen, wenn er diese buch- und belegmässig dokumentieren kann. **570**

Die Steuerbefreiung wird mit schriftlichen Aufträgen und Verträgen, Fakturakopien sowie Zahlungsbelegen dokumentiert, aus denen Name/Firma, Adresse sowie detaillierte Angaben über die Art und Verwendung der erbrachten Leistungen einwandfrei hervorgehen.

## **V. Grenzüberschreitende Beförderungsleistungen**

1. Beförderungen im internationalen Luftverkehr sind von der MWST befreit, wenn nur der Ankunfts- oder der Abflugort im Inland liegt. **571**

Ebenfalls von der MWST befreit sind Beförderungen im Luftverkehr von einem ausländischen Flughafen zu einem anderen ausländischen Flughafen, die über inländisches Gebiet führen.

Eine Steuerbefreiung liegt auch vor, wenn bei solchen Beförderungen im Inland eine sogenannte technische Zwischenlandung erfolgt.

Als steuerbefreite internationale Flüge gelten überdies grenzüberschreitende Flüge mit Inlandstreckenanteil (z.B. Basel-Genf-New York), wenn der Unterbruch lediglich zum Umsteigen auf den nächstmöglichen Anschlussflug erfolgt (Näheres dazu in der Broschüre Luftverkehr).

2. Die Steuerbefreiung der Personenbeförderung im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr ist auf Strecken beschränkt, wofür ein internationaler Fahrausweis besteht. Darunter fallen:  
a. Beförderungen auf Strecken, bei denen der Abgangs- oder der Ankunftsbahnhof im Inland liegt; **572**

- b. Beförderungen auf inländischen Strecken, welche im Transit benutzt werden, um die im Ausland liegenden Abgangs- und Ankunftsbahnhöfe zu verbinden.

**573**

Für eine Steuerbefreiung im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr muss der Fahrpreisanteil der ausländischen Bahnstrecke grösser 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.

Mehr zur Steuerbefreiung von grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen von Personen und Gegenständen in der Broschüre Transportwesen.

**VI. Lieferungen und Dienstleistungen 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)**  
(Art. 20 ff. MWSTGV)

**574**

1. Lieferungen und Dienstleistungen an **institutionelle Begünstigte** und **begünstigte Personen** sind von der MWST befreit (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug), wenn
  - die **institutionelle Begünstigte** auf dem vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. A 1070, AA 1076 oder A/OI 1078) bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen zum amtlichen Gebrauch bestimmt sind;
  - die institutionelle Begünstigte, der die **begünstigte Person** angehört, auf dem vollständig ausgefüllten amtlichen Formular (Form. Nr. B 1071 oder BB 1077) für jede Lieferung oder Dienstleistung bescheinigt, dass die bezogenen Leistungen ausschliesslich für den persönlichen Gebrauch der begünstigten Person bestimmt sind. Die begünstigte Person hat zudem das Formular vorgängig zu unterzeichnen und sich bei jedem Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen mit der gültigen Legitimationskarte oder einem gültigen Permis Ci auszuweisen.

**575**

2. Zusätzliche Informationen zur Steuerbefreiung von Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen sind auf der Homepage der ESTV abrufbar, beispielsweise also Fragen wie
  - wer als institutionelle Begünstigte oder als begünstigte Person gilt und wer nicht;



- welche Besonderheiten es zu beachten gilt (Verwendung der bezogenen Leistungen, Betragslimiten, Dauerschuldverhältnisse, Sammelrechnungen, Vorauszahlungen, Meldeverfahren, Option bei Immobilien,<sup>92</sup> Bezug von Treibstoffen<sup>93</sup> usw.);
  - welche Formulare in welchen Fällen zur Anwendung gelangen;
  - wie sich die Leistungsbezüger ausweisen müssen und wie ein solcher Ausweis (Permis Ci oder eine vom Eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten ausgestellte Legitimationskarte) aussieht;
  - auf was der steuerpflichtige Leistungserbringer sonst noch achten muss.
3. Wichtige Mitteilungen an die Leistungserbringer stehen zudem auf der Rückseite der unter Z 574 erwähnten amtlichen Formulare. Eine Missachtung dieser Weisungen kann dazu führen, dass die Leistung nicht von der MWST befreit erbracht werden kann. Insbesondere ist zu beachten, dass die MWST auf den Rechnungen nicht ausgewiesen werden darf und die Formulare für Kontrollzwecke geordnet aufbewahrt werden müssen (Z 943).

576

## VII. Inlandumsätze und Einfuhr von Münz- und Feingold

Von der MWST befreit (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug) sind die Umsätze und die Einfuhren von:

- a. staatlich geprägten Goldmünzen;<sup>94</sup>
- b. Bankengold in Form von
  - Barren im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln,
  - Granalien im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln, die von einem anerkannten Prüfer-Schmelzer verpackt und versiegelt wurden.

577

Ebenfalls von der MWST befreit sind die Lieferung und die Einfuhr von Gold, **welches zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt ist**. Es handelt sich dabei um Gold

577a

- in Rohform (Naturzustand in Klumpen, Kristallen, Nuggets usw.);
- in Form von Halbzeug, d.h. Stäben, Profilen, Platten, Scheiben, Blättern, Drähten oder Bändern usw.;
- in Form von Abfällen und Rückständen von Gold und Goldplattierungen, die bei der mechanischen Bearbeitung in Goldschmiedewerkstätten, Münzstätten usw. anfallen (z.B. Staub, Feilspäne, Späne vom Bohren und Drehen);

<sup>92</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Januar 2004 (Art. 27a MWSTGV); siehe Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien

<sup>93</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Januar 2005 (Art. 23 Abs. 4 MWSTGV)

<sup>94</sup> Zolltarifnummer 7118.9010 und 9705.0000

- in Form von Goldabfällen, die von der zahnärztlichen Behandlung und der Zahntechnik herrühren; und
- in Form von Schrott,<sup>95</sup> d.h. Gegenstände, die durch Zerschlagen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Zweck unbrauchbar geworden sind (z.B. alte Goldschmiedewaren).<sup>96</sup>

**577b**

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

**577c**

Von der MWST befreit sind auch die den Kunden in Rechnung gestellten Ausscheidarbeiten (Legierungsarbeiten) der Scheideanstalten aus der Raffinierung und Wiedergewinnung von Gold (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug).

Nicht von der MWST 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 des Goldes 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).

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 MWST ausgenommen. Verlangt der Kontoinhaber die Herausgabe des Edelmetalls, findet zu diesem Zeitpunkt eine Lieferung statt.

Beim sogenannten **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 Z 286 ff. 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.

95 Zolltarifnummer 7112

96 Praxispräzisierung

**Beispiel**

*Der steuerpflichtige Inhaber eines Industriekontos liefert einer Scheideanstalt Altgold zur Raffination ein. Beim Einschmelzen ergeben sich als Resultat zehn Teile Gold, drei Teile Silber und ein Teil Titan. Während das Gold dem Industriekonto zugerechnet wird, kauft die Scheideanstalt das übrige Edelmetall. Das Entgelt für das Bearbeiten des Altgoldes (Raffination) ist von der MWST befreit. Der Einlieferer hat jedoch die Lieferung von Silber und Titan an die Scheideanstalt zu versteuern. Dies selbst dann, wenn die Lieferung von der Scheideanstalt mit dem Entgelt aus der Raffination verrechnet wird.<sup>97</sup>*

**VIII. MWST-Abrechnung****578**

Alle Entgelte für steuerbefreite Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen sind im Zeitpunkt der Vereinbarung (Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, Z 391 und 962) oder der Vereinnahmung (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten, Z 393 und 964; Vorauszahlungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten, Z 392 und 962) **in der MWST-Abrechnung im Umsatz unter Ziffer 010 zu deklarieren.**

Diese Entgelte für steuerbefreite Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen können unter Ziffer 040 wieder in Abzug gebracht werden, wenn die übrigen, im speziellen Fall erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Der Abzug für Lieferungen von Münz- oder Feingold kann unter Ziffer 045 erfolgen.

Für Voraus- oder Akontozahlungen bei Lieferungen ins Ausland kann unter Ziffer 040 ein Abzug vorgenommen werden. Dies selbst dann, wenn noch keine Veranlagungsverfügung der EZV vorliegt. Voraussetzung dafür ist, dass die vorgesehene Ausfuhr durch Verträge, Bestellungen usw. belegt werden kann. Sollte sich später herausstellen, dass die Ausfuhr gar nicht erfolgt ist oder nicht genügend dokumentiert werden kann, ist die MWST ab dem Zeitpunkt des Zahlungseingangs geschuldet. Gleiches gilt für Fälle, bei denen im Zeitpunkt der Vorauszahlung die verlangten belegmässigen Nachweise nicht beigebracht werden können.<sup>98</sup>

**IX. Leistungen im Ausland****579**

Gilt eine an sich steuerbare Lieferung oder Dienstleistung nach Z 367 - 390 nicht als im Inland, sondern als im Ausland erbracht, unterliegt diese Leistung nicht der MWST. Der Nachweis dafür ist sowohl bei Lieferungen von Gegenständen als auch bei Dienstleistungen gemäss Z 388 ff. zu erbringen. Der steuerpflichtige Leistungserbringer hat für solche Leistungen Anspruch auf Vorsteuerabzug (Z 826). Betreffend Bauten im Ausland siehe Broschüre Baugewerbe.

97 Praxispräzisierung

98 Praxispräzisierung

## 9. Kapitel

### Ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug von der MWST ausgenommene Umsätze

**580** Die nachstehend aufgeführten, abschliessend aufgezählten Leistungen sind, ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug, von der MWST ausgenommen.

Die einzelnen Steuerausnahmen beinhalten sowohl objektive (Einschränkungen hinsichtlich der Leistungsart) als auch subjektive Elemente (Einschränkungen hinsichtlich der Person des Leistungserbringers). Die geltende Verwaltungspraxis präzisiert sowohl das objektive (Umschreibung einzelner, von der MWST ausgenommener Leistungen) als auch vereinzelt das subjektive Element.<sup>99</sup>

Steuerbar hingegen sind die diesen Leistungen vorausgehenden Umsätze (es sei denn, solche Vorleistungen fallen ihrerseits unter eine der Ausnahmebestimmungen). Ebenfalls steuerbar sind – mit Ausnahmen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs und im Versicherungswesen – die Vermittlung von Umsätzen, die von der MWST ausgenommen sind.

Betreffend Option siehe Z 694 ff.

Von der MWST ausgenommen sind:

#### I. **Beförderungen von Briefpostsendungen, die unter die reservierten Dienste im Sinne der Postgesetzgebung fallen**

**581** Darunter fallen die beförderten adressierten Briefpostsendungen bis 100 Gramm (s. auch Z 230 und 675).<sup>100</sup>

Steuerbar sind insbesondere die Beförderungen von:

- adressierten inländischen und aus dem Ausland eingehenden Briefpostsendungen, die schwerer als 100 Gramm sind;<sup>101</sup>
- Schnellpostsendungen;
- Paketen und ins Ausland abgehenden Briefpostsendungen im internationalen Verkehr;
- Personen.

#### II. **Die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung in Spitälern im Bereich der Humanmedizin**

(Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen)

**582** Darunter fallen die Leistungen im Rahmen der Spitalbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung in Spitälern selbst.

<sup>99</sup> Praxispräzisierung

<sup>100</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. April 2006 (Art. 2 Abs. 1 der Postverordnung; SR 783.01)

<sup>101</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. April 2006 (Art. 2 Abs. 1 der Postverordnung; SR 783.01)

Sie können somit 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.

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind die eng mit diesen Behandlungen verbundenen, als Folge der ärztlichen Heilbehandlung erbrachten Leistungen, wie beispielsweise die Verabreichung beziehungsweise Applikation von Medikamenten oder die Abgabe von im Rahmen einer Heilbehandlung eingesetzten Prothesen (Körper-Ersatz), die nur mit einem operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können (z.B. künstliches Hüftgelenk). Ferner ist auch die Abgabe von Ess- und Trinkwaren, die in den Spitalküchen zubereitet und im Spitalzimmer den Patienten serviert werden, von der MWST ausgenommen.

Von der MWST nicht ausgenommen ist dagegen die Abgabe von Medikamenten als solche (z.B. dem Patienten wird eine verschlossene Schachtel Tabletten für die Mitnahme nach Hause abgegeben) sowie die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, die ohne operativen Eingriff vom Körper entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können. Dies selbst dann, wenn die Abgabe im Rahmen einer Heilbehandlung erfolgt. Zu versteuern sind ebenfalls die Umsätze von Restaurants, Kantinen, Cafeterias, Kiosks, Blumenständen usw., die sich in den Spitälern oder Einrichtungen gleicher Art befinden. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Betriebe mit den Spitälern rechtlich oder wirtschaftlich verbunden sind und ob es sich bei den Empfängern der Leistungen um Spitalpatienten, Spitalpersonal, Besucher oder andere Personen handelt.

583

Näheres zur Verpflegung des Spitalpersonals unter Z 300.

### **III. Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Angehörigen der Heilberufe vorgenommen werden**

(Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen)

Als Heilbehandlungen gelten die Feststellung und Behandlung von Krankheiten, Verletzungen und anderen Störungen der körperlichen und seelischen Gesundheit des Menschen sowie Tätigkeiten, die der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen des Menschen dienen.

584

Den Heilbehandlungen gleichgestellt sind

1. besondere Leistungen bei Mutterschaft, wie Kontrolluntersuchungen, Geburtsvorbereitung oder Stillberatung;
2. Untersuchungen, Beratungen und Behandlungen, die mit künstlicher Befruchtung, Empfängnisverhütung oder Schwangerschaftsabbruch im Zusammenhang stehen.

585

**586** Heilbehandlungen sind nur dann von der MWST ausgenommen, wenn der Leistungserbringer im Besitze der nach kantonalem Recht erforderlichen Bewilligung zur selbständigen Berufsausübung ist oder wenn er zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist.

**587** Als Heil- und Pflegeberufe im Sinne dieser Bestimmung gelten namentlich:

- Ärzte und Ärztinnen;
- Zahnärzte und Zahnärztinnen;
- Zahnprothetiker und Zahnprothetikerinnen;
- Psychotherapeuten und Psychotherapeutinnen;
- Chiropraktoren und Chiropraktorinnen;
- Physiotherapeuten und Physiotherapeutinnen;
- Ergotherapeuten und Ergotherapeutinnen;
- Naturärzte, Naturärztinnen, Heilpraktiker, Heilpraktikerinnen, Naturheilpraktiker und Naturheilpraktikerinnen;
- Hebammen;
- Krankenschwestern und Krankenpfleger;
- medizinische Masseur und Masseusen (nur die medizinische Heilmassage ist von der MWST ausgenommen, nicht jedoch die Sport- und Fitnessmassage sowie alle Arten erotischer Massagen);
- Logopäden und Logopädinnen;
- Ernährungsberater und Ernährungsberaterinnen;
- Podologen und Podologinnen;

Dentalhygieniker und Dentalhygienikerinnen gelten ebenfalls als Heil- und Pflegeberufe nach Artikel 18 Ziffer 3 MWSTG.<sup>102</sup>

**588** Zur steuerlichen Behandlung der Leistungen von Angehörigen anderer Berufsgruppen, beispielsweise von Orthopäden, Psychologen, Lebensberatern, Gesundheitsberatern und Optikern, siehe Broschüre Gesundheitswesen.

**589** Die von Krankenschwestern und -pflegern, von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Spitex-Organisationen sowie in Heimen erbrachten Pflegeleistungen sind nach den vorstehend erwähnten Bedingungen von der MWST ausgenommen.

**590** In jedem Fall steuerbar sind die Lieferungen von Zahnprothesen. Dies unabhängig davon, ob sie durch Zahnprothetiker, Zahntechniker oder Zahnärzte ausgeführt werden.

Hingegen bleiben die eigentlichen Heilbehandlungen durch Zahnärzte und Zahnprothetiker von der MWST ausgenommen.

In Bezug auf die Zahntechniker trifft dies nur zu, wenn diese ein Zusatzdiplom als Zahnprothetiker vorweisen können und in Kantonen tätig sind, welche die Zulassung von Zahnprothetikern ausdrücklich geregelt haben.

Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen.

Tierärzte und Tierkliniken üben auch Heilbehandlungen aus. Sie müssen ihre Umsätze jedoch zum massgebenden Steuersatz (Z 339 und 348) versteuern, da nur Heilbehandlungen am Menschen von der MWST ausgenommen sind.

591

#### **IV. Die Lieferungen von menschlichen Organen und von menschlichem Vollblut** (Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen)

Lieferungen von menschlichen Organen sind von der MWST ausgenommen, sofern sie durch Spitäler oder andere medizinisch anerkannte Institutionen mit den entsprechenden Bewilligungen ausgeführt werden.

592

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind die Lieferungen von unbehandeltem menschlichem Vollblut durch Inhaber einer dafür erforderlichen Bewilligung. Dem reduzierten Satz unterliegen hingegen nach Z 334 alle Blutprodukte, die aufgrund physikalischer, chemischer oder biologischer Behandlung aus menschlichem oder tierischem Vollblut gewonnen werden und für die unmittelbare Anwendung am Menschen oder Tier bestimmt sind (Blutderivate und Blutkomponenten).

593

#### **V. Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Ziffer III aufgeführten Berufe sind, soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für deren unmittelbare Tätigkeit erbracht werden**

594

(Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen)

Darunter fällt beispielsweise die anteilige Weiterverrechnung der Anschaffungs- und Wartungskosten von Apparaten und Einrichtungen (z.B. Röntgenapparate), die von einer Gemeinschaft von Ärzten genutzt werden. Der einzelne Arzt wiederum stellt seinem Patienten für die damit erbrachte Leistung (z.B. Röntgenaufnahme) Rechnung. Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen.

#### **VI. Beförderungen von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln**

(Näheres dazu in die Broschüre Gesundheitswesen und Broschüre Transportwesen)

Das Transportmittel muss ausschliesslich für diesen Zweck ausgerüstet sein und eingesetzt werden.

595

#### **Beispiele**

- Ambulanzen;
- Helikopter und andere Luftfahrzeuge;
- Rettungsschlitten;
- Invalidentaxi und -busse.

596

- 597** Beförderungen kranker, verletzter oder invalider Personen in Transportmitteln des öffentlichen (z.B. Bahn, Bus, Strassenbahn, Luftseilbahn) und privaten Verkehrs (z.B. private Fahrzeuge, Taxi) sind – selbst in Notfällen – zum Normalsatz steuerbar. Das Gleiche gilt für die Beförderung von verstorbenen Personen. Näheres dazu in der Broschüre Gesundheitswesen.
- 598** Ebenfalls zum Normalsatz steuerbar sind die Lieferungen der für solche Zwecke ausgerüsteten Transportmittel (s. jedoch Z 680 - 682).

**VII. Umsätze, die von den Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erbracht werden, sowie Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen**

(Näheres dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen)

- 599** Dazu gehören die Umsätze von
- Alters-, Wohn- und Pflegeheimen;
  - gemeinnützigen Spitex-Organisationen;
  - 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, die 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;
  - sogenannten Mahlzeitendiensten (d.h. die Lieferung und die Fakturierung<sup>103</sup> von fertig zubereiteten Mahlzeiten direkt an Betagte, Behinderte und Kranke durch gemeinnützige<sup>104</sup> Altersheime, Spitex-Organisationen, Hilfsorganisationen (z. B. Pro Senectute, Heilsarmee und Caritas) und Spitäler.

<sup>103</sup> Praxispräzisierung

<sup>104</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008



Derartige Umsätze sind selbst dann von der MWST ausgenommen, wenn nicht die betraute Einrichtung selbst (als direkter und unmittelbarer Leistungserbringer gegenüber den unterstützten oder betreuten Personen), sondern ein in dessen Auftrag spezialisierter Dritter (seinerseits eine mit der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit betraute Institution) tätig ist und vom Auftraggeber dafür bezahlt wird.<sup>105</sup>

599a

Näheres zu den Leistungen von Spitex-Organisationen unter Z 589 sowie in der Broschüre Gesundheitswesen.

600

### **VIII. Umsätze aus gewissen Veranstaltungen (Basare und Flohmärkte, Abgabe von Abzeichen oder sonstigen Gegenständen im Rahmen von Mittelbeschaffungsaktionen auf der Strasse und von „Tür zu Tür“) und von Brockenhäusern/-stuben**

Dies betrifft Umsätze aus Veranstaltungen von Einrichtungen, die von der MWST ausgenommene Tätigkeiten auf dem Gebiete der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung und des nicht gewinnstrebigem Sports ausüben, sowie von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen. Voraussetzung dafür ist, dass die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, diesen Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu verschaffen und ausschliesslich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden.

601

Werden die erhaltenen Gelder zur Finanzierung von steuerbaren Tätigkeiten eingesetzt, so sind die aus diesen Veranstaltungen erzielten Einnahmen steuerbar. Werden die Gelder für steuerbare und von der MWST ausgenommene Tätigkeiten eingesetzt, so sind die Einnahmen aus der Veranstaltung aufzuteilen.<sup>106</sup>

Wohltätigkeitessen und Wohltätigkeitsbälle gelten nicht als Veranstaltungen im Sinne von Artikel 18 Ziffer 17 MWSTG und sind folglich steuerbar. Dasselbe gilt für im Rahmen von anderen Veranstaltungen erzielte Umsätze (z.B. Grümpelturnier, Unterhaltungsabend).<sup>107</sup>

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind die Umsätze aus Brockenhäusern/-stuben, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit zu ausschliesslich ihrem Nutzen erzielt werden. Mehr dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.

<sup>105</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Juli 2006 (Art. 4a MWSTGV)

<sup>106</sup> Praxispräzisierung

<sup>107</sup> Praxispräzisierung

**IX. Die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze, die von dafür eingerichteten Institutionen erbracht werden. Dies gilt sowohl für Institutionen der öffentlichen Hand als auch für Institutionen mit privater Trägerschaft**

**602** Darunter fallen beispielsweise:

- Waisenhäuser;
- Kinderkrippen, Kinderhorte;
- Tagesheime.

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind die mit der Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen eng verbundenen Umsätze von gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen (in Bezug auf Leistungen von Internaten s. Z 606).

Näheres dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen und in der Broschüre Sport.

**602a** Die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Umsätze sind selbst dann von der MWST ausgenommen, wenn nicht die betraute Einrichtung selbst (als direkter und unmittelbarer Leistungserbringer gegenüber den unterstützten oder betreuten Personen), sondern ein in dessen Auftrag spezialisierter Dritter (seinerseits eine mit der Kinder- und Jugendbetreuung betraute Institution) tätig ist und vom Auftraggeber dafür bezahlt wird.<sup>108</sup>

**X. Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie im Bereich der Bildung**

(Näheres dazu in der Broschüre Bildung und Forschung)

**603** Unter den Begriff „**Erziehung**“ fallen Leistungen, die zum Ziel haben, einerseits den Charakter einer Person zu formen und ihr andererseits die grundlegenden Lebens- und Alltagsfertigkeiten, wie beispielsweise Umgangsformen, Sozialverhalten, Wahrnehmung von Verantwortung, Körperpflege und -hygiene zu vermitteln. Von der MWST ausgenommen ist die Erziehung von Kindern und Jugendlichen bis zum vollendeten 18. Altersjahr.

Näheres zu den Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge unter Z 599 und 600.

**604** Als **Bildungsleistungen** gelten Leistungen im Bereich des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung einschliesslich des von Privatlehrern oder Privatschulen erteilten Unterrichts, aus Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art.

Bildenden Charakter haben Leistungen, die in erster Linie die Vermittlung von Wissen bezwecken, indem Personen auf einem bestimmten Gebiet in der Erreichung eines bestimmten Lernzieles durch regelmässige fachliche Instruktion, Betreuung und Kontrolle der erzielten Fortschritte gefördert werden.

<sup>108</sup> Verordnungsänderung in Kraft seit 1. Juli 2006 (Art. 4a MWSTGV)

Die Steuerausnahme bezieht sich auf die Bildung von Menschen und nicht von Tieren. Eine Bildungsleistung im Zusammenhang mit der Ausbildung von Tieren liegt vor, wenn ausschliesslich der Mensch oder Mensch und Tier (z.B. Hundehalter und Hund) gemeinsam und zur gleichen Zeit ausgebildet werden.

### **Beispiele**

- *Unterricht an öffentlichen und privaten Schulen (auch durch Privatlehrer) von der Grundstufe bis zur Hochschule (z.B. Primarschule, Sekundarschule, Gymnasium, Berufsschule, Handelsschule, Ingenieurschule, Universität);*
- *Sprachkurse;*
- *Musikschule;*
- *Weiterbildungskurse (sowohl fachlicher als auch arbeitstechnischer bzw. organisatorischer Natur);*
- *Kurse für Arbeitslose (Näheres dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen);<sup>109</sup>*
- *Seminare;*
- *Kochkurse;*
- *Verkehrsunterricht (z.B. Autofahrschule);*
- *Reitunterricht.*

Ebenfalls von der MWST ausgenommen sind im Bereich der Bildung die Umsätze aus

- dem Verleih von Lehrlingen zur Ergänzung ihrer beruflichen Praxis, weil beispielsweise nicht die ganze Ausbildung nach Ausbildungsreglement vermittelt werden kann;<sup>110</sup>
- der Referententätigkeit (unabhängig davon, ob das Honorar dem Unterrichtenden oder seinem Arbeitgeber ausgerichtet wird);
- der Durchführung von Prüfungen im Bildungsbereich (Prüfungsgebühren) einschliesslich des Korrigierens von schriftlichen Prüfungsaufgaben und dem Beaufsichtigen von Prüfungen;
- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer Bildungsleistung an die Trägerschaft der entsprechenden Bildungsleistung, sofern der Leistungserbringer Mitglied dieser Einrichtung ist;
- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer Bildungsleistung an die öffentlich-rechtliche Trägerschaft (Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden) der entsprechenden Bildungsleistung.<sup>111</sup>

<sup>109</sup> Praxispräzisierung

<sup>110</sup> Praxispräzisierung

<sup>111</sup> Gesetzesänderung in Kraft seit 1. Juli 2002

Bestandteil des Entgelts für die Bildungsleistung und somit ebenfalls von der MWST ausgenommen sind:

- die Einschreibe-/Immatrikulationsgebühren;
- die den Teilnehmern in Rechnung gestellten – separat fakturierten oder im Entgelt für die Bildungsleistung enthaltenen – Kosten für die Benützung der Infrastruktur;
- die Lieferungen von Lehrmitteln, sofern sie im Schuldgeld beziehungsweise in der Teilnahmegebühr für die Bildungsleistung enthalten sind.<sup>112</sup>

### **Beispiele für die Benützung der Infrastruktur**

- PC bei einem Computerkurs;
- Pferd beim Reitunterricht;
- Benützung der Küche und Küchengeräte beim Kochkurs.

**604a** Nicht als Bildungsleistung gelten Leistungen, die primär ein anderes Ziel verfolgen als die Vermittlung von Wissen. Dazu gehören

- 604b**
- *Beratungsleistungen/betriebsspezifische Ausbildungen (Coaching/Training);*<sup>113</sup>
  - *begleitete Sportausübung (z.B. Aerobic, Spinning, Aquafit, Walking);*
  - *Anlässe im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit;*
  - *Bildungsleistungen, die Nebenleistung einer steuerbaren, selbständigen Leistung sind (z.B. Gratis-Besuch eines Word-Kurses beim Kauf eines PC's).*<sup>114</sup>

**605** Die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen sowie das Vermieten von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Gastgewerbe unterliegen der MWST. Näheres dazu in der Broschüre Bildung und Forschung.

**606** Bei Internaten, Konvikten, Lehrlings- und Studentenheimen usw. liegt nicht eine Beherbergung, sondern eine Zimmervermietung vor, die – gleich wie die Schulung – von der MWST ausgenommen ist (Z 668), wenn

- der Lehrgang mindestens ein Jahr (zwei Semester) ohne Unterbruch dauert (Schulferien gelten nicht als Unterbruch, der Lehrgang kann zu einem beliebigen Zeitpunkt im Jahr beginnen) und
- der/die Auszubildende während der Ausbildungszeit ununterbrochen in dieser Ausbildungsstätte wohnt (Abwesenheiten während den Schulferien, an Wochenenden, während der von der Schule vorgeschriebenen Praktika oder infolge Spitalaufenthalts gelten nicht als Unterbruch).

112 Praxispräzisierung

113 Praxispräzisierung

114 Praxispräzisierung

Bei Auszubildenden, die über 18 Jahre alt sind (d.h. Mündige im Sinne von Art. 14 ZGB) wird einzig darauf abgestellt, ob sie am Sitz der Ausbildungsstätte Wohnsitz nehmen oder sich als Wochenaufenthalter anmelden.

Sind die genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt eine zum Sondersatz steuerbare Beherbergungsleistung vor.

Die drei Leistungsgruppen „Ausbildung“, „Beherbergung beziehungsweise Miete“ sowie „Verpflegung“ sind im Vertrag und in der Rechnung als separate Positionen aufzuführen. Näheres dazu in der Broschüre Bildung und Forschung.

**XI. Das Zurverfügungstellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nicht gewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung, welche als solche bereits von der MWST ausgenommen sind, sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke**

Das entgeltliche Zurverfügungstellen von Personal ist grundsätzlich steuerbar. Bei Beachtung der nachfolgend aufgezählten, **gemeinsam zu erfüllenden** Voraussetzungen liegt ausnahmsweise ein von der MWST ausgenommener Personalverleih vor.

607

**a. Anforderungen bezüglich Personalverleiher**

Die betreffenden Organisationen sind nicht gewinnstrebige Institutionen, nämlich

- (religiöse) Ordensgemeinschaften und Diakonissenhäuser;
- Schulorden;
- andere gemeinnützige Institutionen und Organisationen (z.B. Hilfswerke, Spitex-Organisationen, Privat-Spitäler, Frauenzentralen);
- öffentliche Einrichtungen, wie beispielsweise Spitäler, Altersresidenzen, Spitex-Organisationen, Schulen und Universitäten, **nicht jedoch** die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Unternehmen (z.B. SBB, Post, Transportunternehmen).

Diese Ausnahmerebestimmung ist **nicht** anwendbar, wenn es sich um einen gewerbsmässigen Personalverleiher handelt, der nach den Richtlinien des Bundesgesetzes vom 6.10.1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (AVG, →SR 823.11) beziehungsweise der dazugehörigen Verordnung vom 16.1.1991 (AVV, →SR 823.111) um eine entsprechende Betriebsbewilligung ersuchen **müsste** (betrifft die Formen der Temporärarbeit und Leiharbeit).

Im Sinne der AVV verleiht gewerbsmässig, wer

- den Einsatzbetrieben Arbeitnehmer regelmässig (d.h. innerhalb von zwölf Monaten werden mehr als zehn Verleihverträge abgeschlossen).

Als Verleihvertrag gilt der ununterbrochene Einsatz eines einzelnen Arbeitnehmers oder einer Gruppe von Arbeitnehmern) und mit der Absicht überlässt, Gewinn zu erzielen; oder

- wer mit seiner Verleihfähigkeit einen jährlichen Umsatz von mindestens 100'000 Franken erzielt.

Ob beim kantonalen Arbeitsamt effektiv um eine Bewilligung nachgesucht wurde oder nicht, ist unbedeutend.<sup>115</sup>

**608**

**b. Anforderungen bezüglich Einsatzzweck**

Das Personal darf ausschliesslich für folgende Zwecke eingesetzt werden:

1. Heilbehandlungen in Spitälern und Zentren für die ärztliche Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin (Z 582);
2. andere Heilbehandlungen (z.B. Grund- und Krankenpflege gemäss Z 584 - 589; **nicht jedoch** hauswirtschaftliche und ähnliche Leistungen von **nicht** gemeinnützigen Spitexorganisationen und in Alters-, Wohn- und Pflegeheimen);
3. betreuende und pflegerische Leistungen im Rahmen der Sozialfürsorge (Z 589 und 599);
4. Betreuung von Kindern in dafür eingerichteten Institutionen (Z 602);
5. Erziehung von Kindern und Jugendlichen;
6. Erteilen von Unterricht, Kursen, Seminaren usw. (Z 603 und 604);
7. kirchliche Zwecke (z.B. Seelsorger);
8. karitative oder gemeinnützige Zwecke (z.B. Hausbesuche, Mithilfe bei Kleidersammlung).

**609**

Immer zum Normalsatz steuerbar ist der Einsatz des Personals für administrative oder Beratungszwecke (z.B. Erledigen der Korrespondenz, Buchhaltung; Reklame) sowie für hauswirtschaftliche Leistungen (ausser beim Einsatzbetrieb handelt es sich um eine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause/Spitexorganisation).

Falls das Personal für verschiedene Zwecke eingesetzt wird, ist nur der in der Rechnung **separat** ausgewiesene Anteil des Entgelts für die vorstehend genannten Zwecke von der MWST ausgenommen. Der entsprechende Aufteilungsnachweis ist beispielsweise mit Arbeitsrapporten zu erbringen.

### c. Formeller Nachweis

Ein von der MWST ausgenommenes Zurverfügungstellen von Personal wird nur angenommen, wenn zu diesem Zweck ein **schriftlicher Vertrag** zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem Einsatzbetrieb (Leiher) abgeschlossen wurde, der mindestens folgende Angaben enthält:

610

1. Name und Adresse des Verleihers;
2. berufliche Qualifikation des Arbeitnehmers und Art der Arbeit;
3. Arbeitsort und Beginn des Einsatzes;
4. Dauer des Einsatzes oder Kündigungsfristen;
5. Kosten des Verleihs, einschliesslich aller Sozialleistungen, Zulagen, Spesen und Nebenleistungen.

—

611

Wird ein von der MWST ausgenommenes Zurverfügungstellen von Personal geltend gemacht, **muss** die Rechnung den Namen und die Berufsbezeichnung (Qualifikation) der zur Verfügung gestellten Arbeitskraft sowie einen Hinweis auf den schriftlichen Vertrag gemäss Z 610 **enthalten**.

612

—

613

## XII. Leistungen, die Vereine und Genossenschaften (als nicht gewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, kultureller, wissenschaftlicher oder staatsbürgerlicher Zielsetzung) ihren Mitgliedern beziehungsweise Genossenschaftern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen

Statutarisch festgesetzte beziehungsweise laut den Statuten durch die Generalversammlung festzulegende Mitgliederbeiträge (Grundbeiträge) von nicht gewinnstrebigen Vereinen und Genossenschaften, die für alle gleich hoch sind oder bei denen nach Mitgliederkategorien unterschieden wird (z.B. Erwachsene, Familien, Pensionierte oder Aktiv-, Passiv-, Junioren- und Seniorenmitglieder), sind von der MWST ausgenommen. Voraussetzung dafür ist, dass alle Mitglieder derselben Kategorie grundsätzlich die gleichen Leistungen im gleichen Umfang in Anspruch nehmen können.

614

Ebenfalls als Mitgliederbeiträge gelten Beiträge, die nach einem für alle geltenden, gleichen Schema ermittelt werden, sofern die Höhe des Beitrags nicht in einem direkten Verhältnis zu den effektiv bezogenen Leistungen steht.

Muss für die Inanspruchnahme einer durch die Einrichtung erbrachten Leistung ein zusätzliches Entgelt bezahlt werden, unterliegt dieses der MWST.

**615 Beispiel**

*Ein Wirtschaftsverband (Verein) muss die statutarisch festgesetzten Mitgliederbeiträge nicht versteuern. Zusätzlich erbrachte Leistungen gegen Entgelt (z.B. Beratungsleistungen, Rechtsauskünfte) sind hingegen steuerbar.*

**XIII. Unmittelbar vor Publikum erbrachte kulturelle Dienstleistungen der folgenden Arten, sofern dafür ein besonderes Entgelt verlangt wird:**

**616** – Theater-, musikalische und choreografische Aufführungen sowie Filmvorführungen (Näheres dazu in der Broschüre Kultur);

**617** – Zirkusveranstaltungen;

**618** – Darbietungen (auch durch Gruppen) von Schauspielern, Musikern, Tänzern, Sängern, Artisten und anderen ausübenden Künstlern<sup>116</sup> (bezüglich der von Künstlern erbrachten kulturellen Leistungen s. auch Z 621 ff.) sowie Schaustellern (z.B. Achterbahnen, Karussells, ferner Geschicklichkeitsspiele, die durch Schausteller durchgeführt werden, wie Schiessbuden oder „Hau den Lukas“).

Schausteller im Sinne dieser Bestimmung sind Anbieter von Vergnügungsanlagen im Wandergewerbe;

**619** – Besuche von Museen, Galerien, Denkmälern (auch Naturdenkmälern wie Eisgrotten, Höhlen, Schluchten, Wasserfällen), historischen Stätten sowie botanischen und zoologischen Gärten;

**620** – Dienstleistungen von Bibliotheken, Archiven und sonstigen Dokumentationsstellen. Es handelt sich hier namentlich um die Einsichtnahme in Text-, Ton- und Bildträger an Ort und Stelle. Steuerbar ist hingegen die entgeltliche Ausleihe beziehungsweise Vermietung von Büchern, DVD, CD-ROM, Kassetten, Videobändern usw. Ebenfalls steuerbar ist das Erteilen von Auskünften als Ergebnis von Recherchen in Datenbanken sowie deren Benützung über Fernleitung.

**621** Von der MWST ausgenommen sind nur die unmittelbar für die kulturellen Darbietungen vereinnahmten Entgelte. In der Regel handelt es sich dabei um den Verkauf von Eintrittskarten.

**622** Für die Ausnahme von der Besteuerung der von **Künstlern** erbrachten kulturellen Darbietungen (Z 618) wird allein darauf abgestellt, ob der Künstler seine Leistung unmittelbar vor Publikum erbringt. Nicht von Bedeutung ist, ob der Künstler das

<sup>116</sup> Als ausübende Künstler im Sinne dieser Bestimmung gelten die natürlichen Personen nach Artikel 33 Absatz 1 des Bundesgesetzes über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (SR 231.1), soweit deren kulturelle Dienstleistungen dem Publikum unmittelbar erbracht oder von diesem unmittelbar wahrgenommen werden.



Entgelt direkt vom Publikum oder von einem Veranstalter erhält, der den Künstler für eigene Rechnung engagiert hat. Die künstlerische Darbietung ist in diesem Fall sowohl beim Künstler (z.B. als Gage) als auch beim Veranstalter von der MWST ausgenommen.

Erbringt der Künstler seine Darbietung nicht unmittelbar vor Publikum, sondern beispielsweise in einem Radio- oder Fernsehstudio zwecks Ausstrahlung oder in einem Tonstudio zwecks CD- oder Kassettenaufnahmen, ist das Entgelt steuerbar.

Auch andere Leistungen (nicht kulturelle Dienstleistungen), die anlässlich der Darbietungen erbracht werden (Leistungen ohne kulturellen Charakter, z.B. Werbeleistungen, Abgabe von Ess- und Trinkwaren, Verkauf von Musikkassetten, Druckerzeugnissen, Plakaten, Kunstwerken und anderen Gegenständen), sind steuerbar.

Näheres dazu in der Broschüre Kultur. Bezüglich der kulturellen Darbietungen im Zusammenhang mit gastgewerblichen Leistungen siehe Z 158.

#### **XIV. Die für sportliche Anlässe verlangten Entgelte einschliesslich jener für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen (z.B. Startgelder)**

Von der MWST ausgenommen sind:

1. Die Einnahmen aus Eintritten zu Sportanlässen (z.B. bei Eishockey- oder Fussballspielen);
2. Start-/Nenn gelder und Turniereinsätze für die (aktive) Teilnahme an Sportanlässen (z.B. Einzelsportler bezahlen für die Teilnahme an einem Strassenrennen ein Startgeld). 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.

**623**

Steuerbar sind beispielsweise die Einnahmen aus Eintritten für Schlittschuhbahnen, für Skiliftabonnemente oder aus „green fees“ für Golfplätze. Ferner sind die von Sportlern vereinnahmten Startprämien und Preisgelder zum Normalsatz steuerbar. Näheres dazu in der Broschüre Sport.

**624**

Sind steuerbare Leistungen (z.B. Transport, Parkplatz oder gastgewerbliche Leistungen) im Eintrittspreis zu einem Sportanlass inbegriffen, sind die Ausführungen in der Broschüre Sport massgebend.

Bewilligungsgebühren (Gebühren, Rechte, Abgaben), die der Organisator einem Sportverband bezahlen muss (für die Erteilung des Rechts, beispielsweise eine Veranstaltung, eine Meisterschaft, ein Turnier zu organisieren), **sind zum Normalsatz steuerbar** (entgeltliche Einräumung des Durchführungsrechts).

**624a**

#### **Beispiele**

- vom Organisator einer Schweizermeisterschaft dem nationalen Verband bezahlte Bewilligungsgebühren;

- *einem internationalen Verband mit Sitz in der Schweiz für die Organisation von Weltmeisterschaften in der Schweiz bezahlte Gebühren;*
- *dem nationalen Verband für die Bewilligung eines Volkslaufes durch den Organisator bezahlte Abgaben, berechnet nach der Teilnehmerzahl.*

Zum Ort, an dem solche Dienstleistungen als erbracht gelten, siehe Z 379 ff.<sup>117</sup>

Ebenfalls zum Normalsatz steuerbar ist die entgeltliche Verschiebung von Rechten zwischen Organisatoren (z.B. Übertragung erhaltener Rechte, Verzichtserklärung).

## **625 XV. Kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen (Werken) durch deren Urheber;<sup>118</sup> Dienstleistungen von Verlegern und von Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke.**

Von der MWST ausgenommen sind die Dienstleistungen und Lieferungen von Schriftstellern, Komponisten, Filmschaffenden, Kunstmalern und Bildhauern, soweit es sich um **kulturelle** Dienstleistungen/Lieferungen handelt.

Bei den Kunstmalern und Bildhauern sind nur die von ihnen persönlich hergestellten zweckfreien Kunstwerke von der MWST ausgenommen. Wiederverkäufe durch den Kunsthandel (z.B. Galerien) sowie die dem Kunsthandel gleichgestellten Verkäufe durch juristische Personen sind zum Normalsatz steuerbar.

In Bezug auf die von Verlegern und Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung solcher kultureller 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. Näheres dazu in der Broschüre Kultur.

## **XVI. Die Umsätze der Versicherungs- und Rückversicherungseinrichtungen (aus Prämien) mit Einschluss der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter, -makler oder -broker (aus Provisionen usw.)** (Näheres in der Broschüre Versicherungswesen)

Die Ausnahme von der MWST umfasst

- 626**
- sämtliche Arten von Versicherungen (z.B. Unfallversicherung, Lebensversicherung, Haftpflichtversicherung, Motorfahrzeugversicherung, Rechtsschutzversicherung), die durch Versicherungsgesellschaften, wie sie in der Broschüre Versicherungswesen erwähnt sind, angeboten werden;

<sup>117</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Juli 2005

<sup>118</sup> Als Urheber im Sinne dieser Bestimmung gilt der Schöpfer eines Werkes gemäss Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 9.10.1992 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (URG, SR 231.1), soweit er kulturelle Dienstleistungen und Lieferungen erbringt.

- Krankenversicherungen und andere Sozialversicherungen (z.B. gebundene Vorsorge der Säule 3a); **627**
- die Umsätze (z.B. aus Provisionen, Entgelte aus Brokerverträgen) der nachweislich als Versicherungsvertreter, Versicherungsmakler und Versicherungsbroker handelnden Person. Bezüglich Entgelt für das Zuführen von Kunden siehe Z 632. **628**

Andere Umsätze, beispielsweise solche aus Lieferungen von Gegenständen (Verkauf beschädigter Gegenstände wie Unfallfahrzeuge usw.) oder Dienstleistungen (Steuerberatung, Buchführung usw.), sind grundsätzlich steuerbar. **629**

### **Beispiele**

- *Eine Versicherungsgesellschaft entschädigt den Inhaber eines Modegeschäfts für einen Wasserschaden in seinem Lager und verwertet die beschädigten Kleider selbst. Der daraus resultierende Umsatz ist bei der Versicherungsgesellschaft zum Normalsatz steuerbar (Näheres dazu in der Broschüre Versicherungswesen).* **630**
- *Umsätze, die eine Versicherungsgesellschaft mit ihrem Personalrestaurant erzielt, unterliegen der MWST.* **631**
- *Das blosses Zuführen von potentiellen Kunden (Bekanntgabe von Namen) gilt als steuerbare Dienstleistung (sog. „finder's fee“, s. Z 383).* **632**

Bezüglich Verwaltungskostenentschädigungen siehe Z 427.

## **XVII. Die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs mit Ausnahme der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts**

(Näheres zur steuerlichen Behandlung von Bankleistungen in der Broschüre Finanzbereich)

- a. Von der MWST ausgenommen sind die Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs. **633**

### **Beispiele**

- *Kreditgeschäfte (Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber);* **634**
- *Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten und Garantien;* **635**
- *Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber;* **636**
- *Umsätze, einschliesslich Vermittlung, im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr;* **637**

- 638** – Umsätze, einschliesslich Vermittlung, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr;
- 639** – Umsätze, einschliesslich Vermittlung, im Geschäft mit Geldforderungen (feste Forderungsabtretung s. Z 267), Checks und anderen Handelspapieren;
- 640** – Umsätze, einschliesslich Vermittlung, die sich auf gesetzliche Zahlungsmittel (Devisen, Münzen, Banknoten), die als solche verwendet werden, beziehen;
- 641** – Umsätze (unter Einschluss der Vermittlung) von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen;
- 642** – Umsätze aus dem Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen gemäss Bundesgesetz vom 23.6.2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG, SR 951.31) durch Personen, die diese verwalten oder aufbewahren, die Fondsleitungen, die Depotbanken und deren Beauftragte;<sup>119</sup>
- 643** b. Versteuert werden müssen hingegen die Umsätze in der Vermögensverwaltung und im Inkassogeschäft.
- 644** – Als steuerbare Vermögensverwaltung gilt nebst der Wertschriftenverwaltung, der Liegenschaftsverwaltung (s. Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien) sowie der Erbschaftsverwaltung die Überwachung eines bei einer Bank hinterlegten Vermögens in technischer und/oder wirtschaftlicher Hinsicht aufgrund eines Verwaltungsmandates oder eines Hinterlegungsvertrages.
- Dazu gehören:
- Portfolio und Asset Management;
  - Anlageberatung;
  - Depotgeschäft (offenes und verschlossenes Depot);
  - Treuhandanlagen.
- 645** Das Entgegennehmen und Aufbewahren von Wertsachen, die in der Regel keiner Verwaltung bedürfen, bilden keine steuerbare Vermögensverwaltungsleistung, sondern eine steuerbare Aufbewahrung.
- Näheres zur Aufbewahrung von verpackten und versiegelten Gegenständen, beispielsweise von Schmuck oder Gemälden in einem verschlossenen Depot, unter Z 65. Bezüglich Vermietung von Tresor-, Schrank- und Schliessfächern siehe Z 673.

<sup>119</sup> Gesetzesänderung in Kraft seit 1. Januar 2007 (ausführliche Informationen in der Broschüre Finanzbereich).

- Das steuerbare Inkassogeschäft besteht im Einzug von Forderungen durch einen dafür Beauftragten, der dem Auftraggeber gegenüber abzurechnen hat und kein Delkrederisiko übernimmt (z.B. das unechte Factoring unter Z 266). **646**
- Das bloße Zuführen von potentiellen Kunden (Bekanntgabe von Namen) gilt als steuerbare Werbeleistung (das Entgelt dafür stellt eine sog. „finder's fee“ dar). **647**
- c. Steuerbare Leistungen, soweit nicht bereits unter Z 644 - 647 erwähnt, sind zudem: **648**
  - Vermietung von Schrankfächern; **649**
  - Kundenberatung (z.B. in steuerlichen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Fragen, bei Firmengründungen oder -übernahmen, Errichtung von Familienstiftungen); **650**
  - Erteilen von Auskünften; **651**
  - Treuhandgeschäfte; **652**
  - Führen der Buchhaltung; **653**
  - Verwaltung von Krediten, ohne selbst Kreditgeber (Gläubiger) zu sein; **654**
  - Lieferungen und die Vermittlung von Lieferungen von Edelmetallen und Medaillen sowie von Banknoten und Münzen, die nicht als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden (s. auch Z 577c); **655**
  - Abgabe beziehungsweise Vermittlung von nicht als Wertpapiere ausgestalteten Urkunden (z.B. Eintrittskarten, Fahrscheine, Parking-Tickets, Lotterielose). **656**

## **XVIII. Die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken**

(Näheres dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien)

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

- Liegenschaften; **657**
- ins Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte (z.B. Bau-recht, Quellenrecht, Durchleitungs- oder Überleitungsrecht, Berechtigung zum Abbau von Bodenschätzen oder zur Ablagerung von Abfällen); **658**

Dabei handelt es sich um beschränkte dingliche Rechte, die vom Eigentum an einem herrschenden Grundstück unabhängig sind und gleichzeitig auch nicht

mit einem bestimmten Inhaber des Rechts unzertrennlich verbunden sind. Sobald solche Rechte für die Dauer berechnet sind (d.h. mindestens für 30 Jahre oder für eine unbestimmte Dauer) finden sie auf schriftliches Begehren des Berechtigten hin Aufnahme im Grundbuch. Dies bedeutet, dass sie nach ihrer Eintragung im Grundbuch als Dienstbarkeit (Eintrag beim belasteten Grundstück) ihrerseits durch Eröffnung eines eigenen Hauptbuchblatts ins Grundbuch aufgenommen werden. Von diesem Zeitpunkt an können diese Rechte **ihrerseits** einen Eigentümer haben, veräussert, mit Hypotheken oder anderen beschränkten dinglichen Rechten belastet werden, wie auch Gegenstand dinglicher Rechte bilden (Gleichbehandlung wie „eigentliche“ Grundstücke).<sup>120</sup>

- 659** – Bergwerke;
- 660** – Miteigentumsanteile an Grundstücken (Stockwerkeigentum, Miteigentum).
- 661** Von der MWST ausgenommen sind die entgeltlichen Übertragungen von Eigentum oder Miteigentum (dazu zählen nebst dem Kauf auch das Kaufsrecht und das Vorkaufsrecht), die im Grundbuch eingetragen werden.

Dienstbarkeiten, die nicht selbständig und dauernd sind, sowie Grundlasten teilen das rechtliche Schicksal des veräusserten Gegenstandes, sofern sie überhaupt übertragbar sind.

Entgeltliche Übertragungen von Grunddienstbarkeiten und Grundlasten sind von der MWST ausgenommen. Demgegenüber ist die entgeltliche Übertragung einer Nutzniessung an einem Gegenstand, der nicht als Gebäude, Gebäudeteil oder Grundstück gilt, zu versteuern. Die Verwaltung von Liegenschaften durch deren Eigentümer unterliegt ebenfalls nicht der MWST.

Näheres dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

- 662** 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.

**XIX. Die Umsätze der Stockwerkeigentümergeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern, die im Zusammenhang mit der Benützung des gemeinschaftlichen Eigentums getätigt werden**

(Näheres dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien)

- 663** Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an die Stockwerkeigentümer sind von der MWST ausgenommen, soweit die Leistungen in der Überlassung

des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch bestehen. Ebenso von der MWST ausgenommen sind Leistungen, die dem Unterhalt, der Instandsetzung oder der sonstigen Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums dienen sowie die Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen.

### **Beispiele**

- *Beiträge der Mitglieder an die Kosten der Verwaltungstätigkeit der Gemeinschaft;*
**664**
- *Beiträge der Mitglieder in den Erneuerungsfonds (s. Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien);*
**665**
- *Beiträge der Mitglieder an die Kosten aus der Benützung der gemeinschaftlichen Räume und Einrichtungen (z.B. Waschmaschine, Heizung).*
**666**

Folglich sind Leistungen der Stockwerkeigentümergeinschaft an Dritte (z.B. Mieter) beziehungsweise solche, die das dem einzelnen Stockwerkeigentümer zu Sonderrecht ausgeschiedene Eigentum (mit ausschliesslicher Nutzung) betreffen, steuerbar. Gleiches gilt für alle Leistungen, die Dritte gegenüber der Stockwerkeigentümergeinschaft erbringen, es sei denn, die fragliche Leistung falle selbst unter eine Ausnahmebestimmung von Z 581 ff.<sup>121</sup>

**667**

## **XX. Die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung**

(Näheres dazu in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien)

Von der MWST ausgenommen ist die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, Gebäuden oder Gebäudeteilen, sei es für gewerbliche (z.B. Geschäftsräume, Produktionsstätten, Lagerhallen, land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke) oder andere Zwecke (z.B. Wohnen). Ferner ist die Vermietung von Sportanlagen von der MWST ausgenommen (z.B. Turnhallen, Fussballplätze, Schwimmbäder, Kunsteisbahnen), sofern dem Mieter das alleinige Recht zur Benützung der Sportanlage oder eines Teils davon eingeräumt wird (s. auch Z 624 sowie die Broschüre Sport).

**668**

Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechts zum Zwecke des Abbaus vorhandener Bodenschätze (z.B. Sand, Kies, Kalk).

Wird indessen einem Dritten bloss die Möglichkeit eingeräumt, gegen Entgelt eine (i.d.R. im Voraus) definierte Menge Bodenschätze zu entnehmen, liegt eine zum Normalsatz steuerbare Lieferung vor.<sup>122</sup>

<sup>121</sup> Praxispräzisierung

<sup>122</sup> Praxispräzisierung

Zu den erwähnten Steuerausnahmen gibt es wichtige Gegenausnahmen.

**Die folgenden Vermietungen und Verpachtungen sind demnach zu versteuern:**

- 669** – Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen (darunter fällt die gesamte Hotellerie und Parahotellerie, Z 152 ff.) sowie die Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe (Z 163);
- 670** – die Vermietung von Campingplätzen durch deren Betreiber (Z 152 ff.);
- 671** – die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen (Parkplätze, Parkhäuser). Dies unabhängig von der Mietdauer und ob die Parkflächen im Eigentum der privaten oder öffentlichen Hand sind.

Von der MWST ausgenommen ist dagegen die kurzfristige Vermietung von öffentlichen Parkplätzen am Strassenrand oder auf öffentlichen Plätzen ohne Zugangssperre (z.B. mit Ticketautomaten oder Parkuhren). Ebenfalls von der MWST ausgenommen ist die Vermietung eines Platzes für das Abstellen eines Fahrzeuges dann, wenn sie sich als unselbständige Nebenleistung zu einer von der MWST ausgenommenen Immobilienvermietung qualifiziert; Näheres zur Vermietung von Parkhäusern (oder einzelnen Etagen), sofern der Vermieter nicht auch Betreiber der Parkplätze ist, unter Z 54;

- 672** – die Vermietung/Verpachtung von einzelnen fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage gehören (z.B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern, Umkleidekabinen in Badeanstalten während der Sommersaison);
- 673** – die Vermietung von Schliessfächern (z.B. auf Bahnhöfen, Flughäfen). Darunter fallen auch Tresore und Schrankfächer in Banken, Hotels, Badeanstalten und Sportanlagen;
- 674** – die Vermietung von Messestandflächen und einzelner Räume oder Stockwerke in Messe- und Kongressgebäuden zu Ausstellungszwecken.

Die blosse Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien ist – **unabhängig vom Leistungserbringer**<sup>123</sup> – von der MWST ausgenommen. Erbringt der Vermieter jedoch zusätzliche Leistungen, wie Bereitstellen der Infrastruktur (Standmaterial) oder Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser usw., ist die Vermietung (einschliesslich der zusätzlichen Leistungen) zum Normalsatz steuerbar.



**XXI. Die Lieferungen von im Inland gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert**

675

Die Verkäufe von inländischen Briefmarken, Postkarten mit aufgedruckten Wertzeichen, Frankaturmarken und anderen amtlichen Wertzeichen sind von der MWST ausgenommen, wenn sie höchstens zum aufgedruckten Wert erfolgen. Als solcher gilt grundsätzlich der Frankaturwert, bei Sondermarken dieser Wert zuzüglich des auf den Briefmarken selbst aufgedruckten Zuschlags. Wird ein höherer Preis verlangt, ist das gesamte Entgelt steuerbar. Näheres zum Handel mit Briefmarken in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

**XXII. Die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgabe unterliegen**

676

Von der MWST ausgenommen sind Umsätze bei Veranstaltungen, an denen nur nach Leistung eines Einsatzes oder Abschluss eines Rechtsgeschäftes teilgenommen werden kann und bei denen der Erwerb oder die Höhe der ausgesetzten Gewinne nur vom Zufall oder von Umständen abhängt, die der Teilnehmer nicht kennt.

Als Glücksspiele gelten Spiele, die nur in konzessionierten Spielbanken angeboten werden und bei denen gegen Leistung eines Einsatzes ein Geldgewinn oder ein anderer geldwerter Vorteil in Aussicht steht, der ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt.

**Beispiele**

*Zahlenlotto, Sport-Toto, Toto-X, SEVA-Lotterie, Loterie romande, interkantonale Landeslotterie, Lotto, Bingo, Tombola, Spielbanken. Werden daraus resultierende Gewinne ausgeschüttet (z.B. an Vereine), sind die Ausführungen in der Broschüre Sport zu beachten.*

Glücksspielautomaten sind Geräte, die ein Glücksspiel anbieten, das im Wesentlichen automatisch abläuft.

Andere Spiele fallen nicht unter die Steuerausnahme.

Ferner müssen die Umsätze aus diesen Veranstaltungen einer Sondersteuer oder sonstigen Abgabe unterliegen. Andernfalls sind derartige Umsätze zum Normalatz zu versteuern.

Glücksspielumsätze, welche von den Veranstaltern der öffentlichen Hand abgeliefert werden, sind hingegen ebenfalls von der MWST ausgenommen.<sup>124</sup>

- 677** Von der MWST ausgenommen sind die Entgelte, die die Veranstalter (Inhaber der entsprechenden Bewilligung/Konzession) von Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (einschliesslich die Einnahmen aus Glücksspielautomaten) für die Teilnahme an diesen vereinnahmen (Einsätze, Eintrittsgelder, Kaufpreis der Lose, „droits de table“).

Bei konzessionierten Spielbanken gilt als Umsatz nach Artikel 18 Ziffer 23 MWSTG, was von der Spielbankenabgabe erfasst oder ausdrücklich als abgabefrei deklariert wird (Bruttospielertrag).<sup>125</sup>

- 678** Steuerbar sind hingegen die Einnahmen aus Geschicklichkeitsspielen einschliesslich Geschicklichkeitsspielautomaten (z.B. Dart, Billard, Flipper, Tischfussball, Computerspiele, Geldspielautomaten in Restaurants oder Spielsalons).

Bei Geschicklichkeitsspielen ist vor allem die Spielfertigkeit der Teilnehmer (Geschicklichkeit) das vorherrschende Element. Vielfach erspielt sich der Teilnehmer durch seine Fertigkeit möglichst hohe Punktestände, mitunter auch Freispiele (bezüglich von Schaustellern durchgeführte Geschicklichkeitsspiele s. Z 618).<sup>126</sup>

Grundlage für die Bestimmung des steuerbaren Umsatzes aus dem Betrieb solcher Automaten bildet die Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Gewinnen, d.h. der im Gerät verbleibende Spielertrag.<sup>127</sup>

Steuerbar sind ebenso die Provisionen, welche die Veranstalter von Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen den Vermittlern dieser Leistungen ausrichten (z.B. an Lotto-Ablagestellen, Los-Verkäufer). Ferner unterliegen die Provisionen, die beispielsweise ein Gastwirt von einem Automatenbetreiber für das Aufstellen von Geschicklichkeitsspielautomaten vereinnahmt, der MWST zum Normalsatz.

- 679** —

**XXIII. Die Lieferungen gebrauchter Gegenstände, die ausschliesslich für eine der vorgenannten, von der MWST ausgenommenen Tätigkeiten verwendet wurden, sofern diese Gegenstände mit der Warenumsatzsteuer belastet sind oder deren Bezug beziehungsweise Unterhalt nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte, sowie Lieferungen im Betrieb gebrauchter Gegenstände, deren Anschaffung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war (Z 297).**

**Beispiele**

- 680** – *Ein für Krankentransporte ausgerüstetes und ausschliesslich dafür verwendetes Fahrzeug wird ausser Betrieb gesetzt und als gewöhnliches Fahrzeug veräussert. Diese Lieferung ist von der MWST ausgenommen, da für den*

<sup>125</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008

<sup>126</sup> Praxispräzisierung

<sup>127</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2003

*seinerzeitigen Erwerb und den Unterhalt des Fahrzeuges kein Vorsteuerabzug zulässig war.*

- *Ein steuerpflichtiger Immobilienmakler veräussert sein Motorboot, das er seinerzeit gekauft hat, um bei potentiellen Kunden entsprechend repräsentieren zu können. Da der Erwerb vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen war (Z 841 ff.), muss er den Verkauf des Motorbootes nicht versteuern.*

681

**Verkäufe von Gegenständen, die im Betrieb gebraucht wurden, sind immer zu versteuern, wenn an diesen vorsteuerabzugsberechtigte Arbeiten bewirkt beziehungsweise für diese vorsteuerabzugsberechtigte Dienstleistungen bezogen wurden.**

682

#### **XXIV. Ausgleichskassen<sup>128</sup>**

Einerseits sind die Umsätze von Ausgleichskassen untereinander, andererseits diejenigen aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen aufgrund des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG<sup>129</sup>) oder den Familienausgleichskassen aufgrund des anwendbaren Rechts übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der sozialen und beruflichen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen, von der MWST ausgenommen.

682a

- a. von Ausgleichskassen untereinander erzielte Umsätze  
Die fraglichen Lieferungen und Dienstleistungen sind von der MWST ausgenommen, wenn es sich sowohl beim Leistungserbringer als auch beim Leistungsempfänger um eine Ausgleichskasse der AHV oder um eine Familienausgleichskasse handelt. Als Ausgleichskassen gelten jene Anstalten, die aufgrund des AHVG vom Bundesrat oder aufgrund des jeweils anwendbaren kantonalen Rechts eine Bewilligung erhalten haben.

682b

Folglich sind entgeltliche Leistungen, die durch andere steuerpflichtige Personen erbracht werden, grundsätzlich steuerbar. Als Beispiel dazu sei die Übernahme von Geschäftsführungs- oder Verwaltungsaufgaben einer Ausgleichskasse durch einen Treuhänder oder Verein erwähnt (der Leistungserbringer ist keine Ausgleichskasse).

- b. Umsätze, die an Ausgleichskassen aufgrund des AHVG oder aufgrund des anwendbaren kantonalen Rechts zusätzlich übertragen werden

682c

Artikel 63 Absatz 4 AHVG sieht vor, dass sowohl der Bund als auch – mit Zustimmung des Bundesrates – die Kantone und die Gründerverbände den Ausgleichskassen andere Aufgaben übertragen können, insbesondere in den Bereichen des Wehrmanns- und des Familienschutzes. Artikel 130 Absatz 1 der massgeblichen

<sup>128</sup> Gesetzesänderung in Kraft seit 1. Januar 2002 (Art. 18 Ziff. 25 MWSTG)  
129 SR 831.10

Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV<sup>130</sup>) führt konkretisierend aus, dass die Kantone und die Gründerverbände den Ausgleichskassen nur solche Aufgaben übertragen können, die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen.

**682d**

Die Praxis der ESTV verlangt für die Annahme eines von der MWST ausgenommenen Umsatzes folglich vier Bedingungen, die hinsichtlich der übertragenen Aufgabe gemeinsam erfüllt sein müssen:

- sie muss durch eine Ausgleichskasse erbracht werden;
  - sie gefährdet die ordentliche Durchführung der Alters- und Hinterlassenenversicherung nicht;
  - sie gehört in die Bereiche der Sozialversicherung,<sup>131</sup> der sozialen und beruflichen Vorsorge im weiteren Sinn oder der beruflichen Aus- und Weiterbildung;
  - sie ist durch den Bund oder – mit Genehmigung des Bundesrates – durch die Kantone oder die Gründerverbände übertragen worden.
- Bei den übertragenen Aufgaben durch die Kantone oder die Gründerverbände wird zudem darauf abgestellt, ob das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) der Ausgleichskasse eine Bewilligung erteilt hat und ob diese Aufgaben der Sozialversicherung oder der sozialen und beruflichen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen.

Bei Beachtung sämtlicher obgenannter Punkte sind folgende durch eine Ausgleichskasse erbrachten Leistungen von der MWST ausgenommen:

- 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;
- Durchführung der Mutterschaftsversicherung.

**682e**

Als steuerbare Leistungen gelten hingegen Verwaltungstätigkeiten für Lebensversicherungsgesellschaften, der Verkauf von EDV-Programmen an Privatpersonen wie auch Verwaltungstätigkeiten für Versicherungsgesellschaften der 3. Säule.

<sup>130</sup> SR 831.101

<sup>131</sup> Gemäss der systematischen Sammlung des Bundesrechts gelten Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, die Kranken- und Unfallversicherung, die Militärversicherung sowie der Erwerbersersatz als Sozialversicherungen.

## 10. Kapitel Option

**Zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität** oder zur **Vereinfachung der Steuererhebung** kann die ESTV unter bestimmten Voraussetzungen und auf schriftliches Gesuch hin die freiwillige Steuerpflicht beziehungsweise die freiwillige Versteuerung von Umsätzen bewilligen. Dem Gesuch um Option kann entsprochen werden, wenn für den Gesuchsteller ein offensichtliches und dauerndes Interesse besteht. Die Bewilligung für die Option wird ferner davon abhängig gemacht, dass die steuerpflichtige Person ihre Obliegenheiten erfüllt, insbesondere ihre MWST-Abrechnung regelmässig einsendet, die geschuldete MWST bezahlt und die verlangten Geschäftsbücher führt. **683**

Näheres dazu in der Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer.

### I. **Beginn und Dauer der Option**

Eine Option ist **frühestens** auf den Beginn des Quartals möglich, in dem sie schriftlich beantragt wird. **684**

Bei Umsätzen, die nach Z 580 ff. von der MWST ausgenommen sind, ist die Option frühestens auf Beginn der Erzielung von solchen Umsätzen (Mieteinnahmen, Verkaufserlöse usw.) möglich (s. auch Z 689). **685**

Bei Beginn der Option kann allenfalls – sofern die Voraussetzungen nach der Broschüre Nutzungsänderungen gegeben sind – eine Einlagesteuerung geltend gemacht werden. **686**

Die **Mindestdauer** der Option beträgt **fünf Jahre**. **687**

### II. **Freiwillige Unterstellung eines nicht steuerpflichtigen Unternehmens (Option für die subjektive Steuerpflicht)**

Voraussetzung für die freiwillige Steuerpflicht ist, dass pro Jahr ein Umsatz von **mehr als 40'000 Franken** erzielt wird aus: **688**

- steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen **an steuerpflichtige Personen** im Inland beziehungsweise **vergütungsberechtigte ausländische Unternehmen** und/oder
- **Exporten** oder **Lieferungen/Dienstleistungen von inländischen Unternehmen im Ausland**<sup>132</sup> (für Umsätze die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht würden) und/oder
- **Inlandleistungen nach Z 695 und/oder 696.**

<sup>132</sup> Praxispräzisierung, Ausnahme hierzu bilden ausländische Unternehmen, die Lieferungen vom Aus- ins Inland erbringen und die bei Einreichung einer Unterstellungserklärung (Form. Nr. 1235/1236) für die Steuerpflicht optieren können. Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen.

- 689** Beträgt das Total von Umsätzen nach Z 695 und/oder 696 zwar nicht mehr als 40'000 Franken, ergeben diese jedoch zusammen mit allenfalls obligatorisch steuerbaren Umsätzen mehr als 40'000 Franken, kann dennoch für die Steuerpflicht optiert werden.
- 690** Wird von der freiwilligen Steuerpflicht Gebrauch gemacht, sind ebenfalls die Umsätze aus allen übrigen steuerbaren Tätigkeiten – unabhängig von deren Höhe – zu versteuern, d.h. wenn die Option im Sinne von Z 683 ergriffen wurde, ist auch über die obligatorisch steuerbaren Leistungen abzurechnen.
- 691** Wird innerhalb der Mindestdauer für die Option (Z 687) die Mindestumsatzgrenze nach Z 688 nicht mehr überschritten, hat sich die steuerpflichtige Person bei der ESTV schriftlich abzumelden. Will sie später erneut optieren, ist dies möglich, wenn sie die Bedingungen für die Option erneut erfüllt.
- 692** Die Option ist auch möglich, wenn Unternehmen eine Tätigkeit neu aufnehmen, die darauf ausgerichtet ist, spätestens **innert fünf Jahren** im Inland regelmässig steuerbare Jahresumsätze von **mehr als 250'000 Franken** zu erzielen. In diesen Fällen beginnt die Steuerpflicht mit Aufnahme der Tätigkeit. Dem Optionsgesuch für die freiwillige Eintragung sind Unterlagen wie Businessplan, Investitionsbudget, Werkverträge, Baubewilligungen, Vereinbarungen, Mandatsnachweise usw. beizulegen.

Die ESTV behält sich vor, Überschüsse abziehbarer Vorsteuern vorerst nicht auszu zahlen und mit zu erwartenden MWST-Schulden für nachfolgende Perioden zu verrechnen. Solche Guthaben werden von der ESTV verzinst (Z 971). Ferner kann die ESTV die freiwillige Unterstellung von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen.

### **Beispiel**

*Ein neu gegründetes Unternehmen (Bereich Software), das ab Beginn bereits 20 MitarbeiterInnen beschäftigt, kauft vorerst Rechte ein und entwickelt eigene Programme bis zur Marktreife. Die Erzielung von Umsätzen erfolgt erst nach zwei Jahren. Die Steuerpflicht beginnt – sofern rechtzeitig ein Optionsgesuch eingereicht wurde – mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit und nicht erst mit der Erzielung erster Umsätze.*

### **693 III. Freiwillige Unterstellung eines nicht abrechnungspflichtigen Betriebsteils der Urproduktion (Option für die subjektive Steuerpflicht)**

Bereits steuerpflichtige Betriebe mit einem nicht abrechnungspflichtigen Betriebsteil der Landwirtschaft, Forstwirtschaft oder Gärtnerei, die ihrerseits die im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft und der Gärtnerei liefern, können für diese Umsätze – unabhängig von deren Höhe – grundsätzlich optieren. Gleiches gilt bei Viehhändlern für die Umsätze von Vieh und bei Milchsammelstellen für die Umsätze von Milch an Milchverarbeiter.

**Beispiel**

*Ein Gastwirt betreibt nebst dem abrechnungspflichtigen Gasthaus auch eine Viehzucht und ist als Viehhändler tätig. Zur Vereinfachung der Steuererhebung kann er für die Umsätze aus der Viehzucht und des Viehhandels die freiwillige Versteuerung beantragen.*

#### IV. **Option für die Versteuerung bestimmter im Inland erbrachter Leistungen (Option für die objektive Steuerpflicht)**

Für die Versteuerung bestimmter von der MWST ausgenommener, im Inland erbrachter Umsätze (abschliessende Aufzählung) kann optiert werden. Die Option dieser Umsätze ist mit dem vollständig ausgefüllten und unterzeichneten Formular Nr. 760 für Immobilien und Formular Nr. 762 für die übrigen Fälle bei der ESTV zu beantragen. Die ESTV kann die Bewilligung von der Leistung von Sicherheiten abhängig machen. Bei gewissen Leistungen ist die Option nur möglich, wenn der Leistungsempfänger steuerpflichtig ist.

**694**

**Unabhängig vom Abnehmerkreis** ist die Option möglich für

- bestimmte Postbeförderungen (Z 581);
- Kranken- und Behindertenbeförderungen (Z 595 ff.);
- Umsätze der Sozialfürsorge, Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit sowie von Spitexorganisationen und Alters-, Wohn- und Pflegeheimen (Z 599);
- Veranstaltungen zur Mittelbeschaffung von bestimmten Organisationen (Z 601);
- Leistungen im Rahmen der Kinder- und Jugendbetreuung (Z 602);
- Ausbildungsleistungen (Z 603 ff.);
- bestimmte Personalverleihe (Z 607 ff.);
- Leistungen von Vereinen und Genossenschaften an ihre Mitglieder (Z 614 ff.);
- gewisse Leistungen im Bereich der Kultur (Z 616 ff. und 625);
- Sportanlässe und Teilnahmegebühren an Sportanlässen (Z 623);
- Lieferungen von gültigen Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen (Z 675);
- Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (Z 676 ff.).

**695**

Für folgende Umsätze ist die Option nur möglich, **wenn der Leistungsempfänger steuerpflichtig** ist und die Leistungen für einen **geschäftlich begründeten Zweck**, d.h. namentlich zur Erzielung von steuerbaren Leistungen, bezieht:

- Spitalbehandlungen usw. (Z 582);
- Heilbehandlungen und Pflegeleistungen (Z 584 ff.);
- Lieferungen von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut (Z 592 ff.);
- Dienstleistungen von Gemeinschaften (Z 594);
- Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken sowie die Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an ihre Mitglieder (Z 657 ff.);
- Überlassung von Gebäuden und Gebäudeteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung (Z 668).

**696**

- 697** Ist davon auszugehen, dass der Empfänger die Leistung nach Z 696 für einen ebenfalls nach Z 581 ff. von der MWST ausgenommenen Zweck verwendet, ist eine freiwillige Versteuerung ausgeschlossen.

Eine Option ist jedoch möglich, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für Umsätze bezieht, für die er ebenfalls optiert hat. Dazu muss er dem Leistungserbringer als Bestätigung eine Kopie des von der ESTV bewilligten Optionsgesuches vorlegen. Diese Kopie wird während fünf Jahren ab Bewilligungsdatum als Bestätigung anerkannt und ist durch den Leistungserbringer zusammen mit der Rechnung im Rahmen der Verjährungsfrist geordnet aufzubewahren. Danach hat der Leistungsempfänger dem Leistungserbringer jedes Jahr schriftlich zu bestätigen, dass er das Optionsgesuch nach wie vor nicht widerrufen hat.

**Der Leistungsempfänger muss den Leistungserbringer umgehend orientieren, wenn er das Optionsgesuch bei der ESTV widerrufen hat. Dies gilt auch, wenn ihm die ESTV die Bewilligung entzogen hat.**

- 698** Für Versicherungs- und Bankdienstleistungen (Z 626 ff.) sowie für gewisse von der MWST ausgenommene Umsätze der Ausgleichskassen (Z 682a ff.) ist die Option nicht möglich.
- 699** Bei der Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, bei den Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an ihre Mitglieder (Z 663 ff.) und bei der Überlassung von Grundstücken und Grundstückteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung ist die Option für jedes einzelne Objekt zu beantragen. Die Option ist nur möglich, wenn solche Leistungen nachweislich gegenüber steuerpflichtigen Personen im Inland erbracht werden (Z 696).

### **Beispiele**

- 700** – *Ein Generalunternehmer lässt ein Geschäftshaus für eigene Rechnung erstellen, das er in der Folge an eine steuerpflichtige Person veräussert, vermietet oder verpachtet. Beim Erstellen fällt die Eigenverbrauchssteuer an (Z 452 - 456). Der Verkaufserlös sowie die Miet- oder Pachteinahmen sind von der MWST ausgenommen (Z 661 und 668).*
- Optiert nun der Generalunternehmer für den Verkauf, die Vermietung oder die Verpachtung an die steuerpflichtige Person, hat er das Entgelt dafür zu versteuern, kann jedoch die zuvor entrichtete Eigenverbrauchssteuer nach Z 857 als Vorsteuer abziehen, sofern die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind. Sein Käufer, Mieter oder Pächter darf die ihm offen überwältzte MWST als Vorsteuer abziehen. Verwendet sein Käufer, Mieter oder Pächter das Geschäftshaus jedoch nur teilweise für steuerbare Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug entsprechend zu kürzen (Z 860 ff.).*
- 701** – *Ein Schlossermeister, der seinen Betrieb aufgibt und die Betriebsliegenschaft einer steuerpflichtigen Person verkauft, schuldet grundsätzlich die Eigenver-*



*brauchssteuer. Optiert er für den Verkauf, entfällt bei ihm die Pflicht zur Entrichtung der Eigenverbrauchssteuer (Z 449 ff.). Er hat jedoch die Lieferungssteuer zu entrichten und der steuerpflichtige Käufer kann die offen auf ihn überwälzte MWST auf dem Kaufpreis als Vorsteuer abziehen (Z 816 ff.).*

*Weiter ist zu prüfen, ob eventuell eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens (Z 397 - 401) vorliegt.*

Wird ein Gebäude oder ein Gebäudeteil teils an steuerpflichtige, teils an nicht steuerpflichtige Personen veräussert, vermietet oder verpachtet, gelten die Ausführungen unter Z 868 ff.

**702**

Näheres zur Option im Zusammenhang mit Bauwerken in der Broschüre Baugewerke und in der Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien.

Mit Ausnahme der unter Z 699 bezeichneten Leistungen kann nur für eine ganze oder mehrere ganze Umsatzkategorien (Überschriften I - XXII der Z 581 - 678) optiert werden. Die betreffende Umsatzkategorie und die Art der erbrachten Leistungen sind deshalb im Optionsgesuch genau zu bezeichnen.

**703**

### **Beispiel**

*Eine Berufsschule stellt – neben ihrer eigentlichen Ausbildungstätigkeit – ihre Mitarbeiter/innen regelmässig als Referenten für steuerpflichtige Unternehmen zur Verfügung. Will die Berufsschule diese Referentenhonorare freiwillig versteuern, muss sie für ihren gesamten Ausbildungsbereich optieren.*

## **V. Steuersätze bei der Option**

**704**

Grundsätzlich sind Umsätze, für die optiert wird, zum Normalsatz abzurechnen. Als Ausnahme gelten

- gewisse Leistungen im Bereich der Kultur (Z 616 ff. und 625);
- Sportanlässe und Teilnahmegebühren zu solchen Anlässen (Z 623).

Die freiwillige Versteuerung dieser Leistungen unterliegt der MWST zum reduzierten Satz.

## **VI. Ende der Option**

**705**

Gemäss Z 687 kann die Option frühestens fünf Jahre nach der Bewilligung widerrufen werden. Nach Ablauf dieser Frist kann pro optierte Umsatzkategorie jährlich ein Widerruf auf den 31. Dezember erfolgen. Der Widerruf ist in schriftlicher Form bis spätestens Ende Februar des Folgejahres einzureichen. Widerrufe, die ab dem 1. März eingereicht werden, entfalten ihre Wirkung erst im nachfolgenden Jahr.

Bei Beendigung der Option infolge Wegfalls der Steuerpflicht oder infolge Nutzungsänderung ist die Eigenverbrauchssteuer geschuldet. Näheres dazu in der Broschüre Eigenverbrauch und der Broschüre Nutzungsänderungen.

**706**

**VII. Option und Saldo-/Pauschalsteuersätze**

- 707** Wer mit der Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnet, kann nicht für Umsätze nach Z 694 ff. optieren.
- 708** Steuerpflichtige Personen, die sich für die Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode entschieden haben, müssen diese Abrechnungsmethode während mindestens fünf Jahren beibehalten. In dieser Zeit ist es für sie nicht möglich, für die Besteuerung ausgenommener Umsätze zu optieren. Ein Wechsel der Abrechnungsmethode ist jedoch immer dann möglich, wenn der angewendete Saldosteuersatz ändert.

## 3. Teil

### Die MWST auf der Einfuhr von Gegenständen

#### I. Gegenstand der MWST

**Die Einfuhr von Gegenständen (Z 33) unterliegt der MWST.** Dies selbst dann, wenn die Gegenstände zollfrei eingeführt werden können oder der Einfuhr kein Umsatz- oder Rechtsgeschäft anderer Natur zugrunde liegt. **709**

Von der MWST befreit ist jedoch die Einfuhr von

1. Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag. Als geringfügig gilt ein Steuerbetrag, wenn die MWST pro Veranlagungsverfügung im Handelswarenverkehr nicht mehr als fünf Franken ausmacht; **710**
2. gesetzlichen Zahlungsmitteln (in- und ausländische Banknoten und Münzen, nicht jedoch Sammlungsstücke, die normalerweise nicht als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden oder die von numismatischem Interesse sind); Wertpapieren; Manuskripten (auch von Autoren, Schriftstellern und Komponisten) und Urkunden ohne Sammlerwert; im Inland gültigen Postwertzeichen (namentlich Briefmarken) und sonstigen amtlichen Wertzeichen höchstens zum aufgedruckten Wert; Fahrscheinen ausländischer öffentlicher Transportanstalten; **711**
3. Münz- und Feingold (Z 577 - 577c); **712**
4. menschlichen Organen durch medizinisch anerkannte Institutionen und Spitäler sowie von menschlichem Vollblut durch Inhaber einer entsprechenden Bewilligung; **713**
5. Kunstwerken, die von Kunstmalern und Bildhauern persönlich bearbeitet und von ihnen selbst oder in ihrem Auftrag ins Inland verbracht wurden. **Zu versteuern ist** jedoch das Entgelt für im Ausland im Auftrag des Künstlers vorgenommene Arbeiten (z.B. Einrahmen von Bildern, Guss von Bronzeskulpturen durch eine Giesserei); **714**
6. Übersiedlungs-, Ausstattungs- und Erbschaftsgut; **715**
7. gespendeten Gegenständen für gemeinnützige Organisationen, Hilfswerke oder bedürftige Personen; **715a**
8. Kunst- und Ausstellungsgegenständen für Museen; **715b**
9. Studien und Werken schweizerischer Künstlerinnen und Künstler, die zu Studienzwecken vorübergehend im Ausland weilen; **715c**
10. Gegenständen des Grenzzonenverkehrs und Tieren aus Grenzgewässern; **715d**

- 715e** 11. Warenmustern und Warenproben;
- 715f** 12. inländischem Verpackungsmaterial;
- 716** 13. Gegenständen, die im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder im Zollverfahren der passiven Veredelung aus dem Zollgebiet ausgeführt werden. **Steuerbar ist** jedoch das Entgelt der im Ausland vorgenommenen Arbeiten (z.B. Reparatur, Veredelung, Umbau);
- 717** 14. Gegenständen, die nachweislich aus dem freien inländischen Verkehr zur Instandsetzung oder zur Lohnveredelung im Rahmen eines Werkvertrages vorübergehend ausgeführt worden sind und an den Absender im Inland zurückgesandt werden. **Steuerbar ist** jedoch das Entgelt der im Ausland vorgenommenen Arbeiten (z.B. Reparatur, Veredelung, Umbau);
- 718** 15. Gegenständen, die im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder im Zollverfahren der aktiven Veredelung nach dem Verfahren mit Rückerstattungsanspruch ins Zollgebiet eingeführt werden. **Steuerbar ist** jedoch das Entgelt für den Gebrauch von Gegenständen, die im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung eingeführt wurden, sofern die MWST auf diesem Entgelt beachtlich ist. Wird für den vorübergehenden Gebrauch keine oder eine ermässigte Entschädigung gefordert, ist das Entgelt massgebend, das einem unabhängigen Dritten berechnet würde;
- 719** 16. inländischen Rückgegenständen, die aus dem freien inländischen Verkehr ausgeführt und unverändert an den Absender im Inland zurückgesandt werden, sofern sie nicht infolge der Ausfuhr von der MWST befreit worden sind.
- Bei der Wiedereinfuhr solcher Gegenstände wird die MWST zunächst erhoben, sofern sie beachtlich ist. Die erhobene MWST wird anschliessend von der für die Einfuhrzollstelle zuständigen Zollkreisdirektion (Adresse Seite 4) erstattet, falls der Gegenstand wegen der seinerzeitigen Ausfuhr nicht von der MWST befreit wurde und der Importeur nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Wenn der Importeur Anspruch auf den vollen Vorsteuerabzug hat, wird ihm die bei der Wiedereinfuhr erhobene MWST nicht durch die EZV erstattet. Er kann sie in der MWST-Abrechnung als Vorsteuer geltend machen (Z 746);
- 720** 17. Gegenständen, die im Zollverfahren der aktiven Veredelung zur Instandsetzung oder Lohnveredelung nach dem Verfahren der bedingten Zahlungspflicht (Nichterhebungsverfahren) im Rahmen eines Werkvertrags von einer steuerpflichtigen Person vorübergehend ins Zollgebiet (Inland) eingeführt werden. Das Nichterhebungsverfahren setzt eine Bewilligung der Oberzolldirektion voraus (Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen);

18. Gegenständen, deren Umsätze im Inland nach Z 567 ff. von der MWST befreit sind; **721**
19. Gegenständen, die in völkerrechtlichen Verträgen für steuerfrei erklärt werden, beispielsweise aufgrund des Übereinkommens vom 26. 6. 1990 über die vorübergehende Verwendung;<sup>133</sup> **721a**
20. Gegenständen, die aufgrund internationaler Usanz als zollfrei gelten und die der Bundesrat für die Einfuhr als zoll- und steuerfrei bezeichnet hat. Dazu zählen beispielsweise Speisewagenvorräte oder Waren für diplomatische oder ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen. Sofern bei diesen institutionellen Begünstigten ein entsprechendes, von einer Schweizerischen Zollstelle gestempeltes Dokument – entweder das Formular „acte d’engagement“ (zur Einfuhr von Automobilen) oder das „document d’admission en franchise“ (zur Einfuhr anderer Gegenstände) – vorliegt, können diese Gegenstände auch von steuerpflichtigen inländischen Lieferanten abgabefrei importiert und ohne Berechnung der MWST an die genannten Abnehmer weitergeliefert werden. Ein Antrag des Abnehmers auf Befreiung von der MWST an der Quelle (Z 574 ff.) ist in diesem Falle nicht nötig. **721b**

## II. Berechnung der MWST

### 1. Steuersätze

722

Der **reduzierte Satz** kommt bei Lieferungen von Gegenständen gemäss Z 327 - 335 zur Anwendung;

Bei allen übrigen Gegenständen kommt der **Normalsatz** zur Anwendung.

### 2. Steuerbemessungsgrundlage

- a. Liegt der Einfuhr ein Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäft zugrunde, bemisst sich die MWST vom Entgelt (Z 206 ff.), welches der Importeur entrichtete oder zu entrichten hat. Führt ein anderes Geschäft zur Einfuhr (z.B. Schenkung), wird die MWST vom Marktwert erhoben. Als solcher gilt, was der Importeur auf der Handelsstufe, auf der die Einfuhr bewirkt wird, an einen selbständigen Lieferanten im Herkunftsland des Gegenstandes zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs für einen gleichen oder gleichartigen Gegenstand zahlen müsste. **723**

Hat die EZV Zweifel an der Richtigkeit des deklarierten Werts oder fehlen Wertangaben, kann sie die Bemessungsgrundlage schätzen.

- b. Soweit nicht bereits im Entgelt oder Marktwert nach Z 723 enthalten, sind für die Steuerberechnung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen: **724**

- die ausserhalb des Einfuhrlandes sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der zu erhebenden MWST;
- die Nebenkosten wie Provisions-, Verpackungs-, Beförderungs-, Lager-, Umlade- und Versicherungskosten bis zum ersten inländischen Bestimmungsort des Gegenstandes (betreffend Kosten der Zollveranlagung s. Z 725). Unter dem ersten Bestimmungsort ist der Ort zu verstehen, an den der Gegenstand im Zeitpunkt, in dem der Steueranspruch entsteht, zu befördern ist.

Erfolgt der grenzüberschreitende Transport im Rahmen eines Speditionsauftrages, gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an den der Spediteur laut Auftrag des Lieferanten oder eines inländischen Abnehmers den Gegenstand zu befördern hat.

Erfolgt der grenzüberschreitende Transport aufgrund eines Frachtauftrages, den der Frachtführer vom ausländischen Versender oder vom inländischen Abnehmer des Gegenstandes erhalten hat, gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem dieser Auftrag endet.

Fehlen entsprechende Angaben, gilt als erster Bestimmungsort der Ort, an dem der erste Umlad im Inland erfolgt.

## 725

Die im Ausland anfallenden Kosten der Zollveranlagung zur Ausfuhr in die Schweiz sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die MWST auf der Einfuhr. Auch die Kosten der Einfuhrveranlagung ins Inland (z.B. Erstellen der Zollanmeldung, Vorlage- und Inkassoprovision, Registratur, Avis, Telefon- und Faxspesen) sind Teil der Bemessungsgrundlage für die MWST auf der Einfuhr. Dies unabhängig davon, ob sie ins In- oder Ausland fakturiert werden (Z 70 ff.).

## 726

- c. Führt ein im Inland nicht steuerpflichtiges Unternehmen mit Sitz im Ausland mit den eingeführten Gegenständen im Inland Arbeiten für fremde Rechnung aus, berechnet sich die MWST auf der Einfuhr vom Entgelt, welches für diese werkvertragliche Leistung vereinnahmt wird. Dieses Entgelt ist einschliesslich des Kostenersatzes für Reisespesen und Entschädigungen für das Personal zu berechnen. Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen.

## 727

- d. Besorgt ein Unternehmen mit Sitz im Ausland Arbeiten für fremde Rechnung im Inland und wird damit seine Steuerpflicht im Inland begründet (Z 6 ff.), hat sich das Unternehmen unverzüglich schriftlich anzumelden. Führt ein im Inland steuerpflichtiges ausländisches Unternehmen Gegenstände ein, die es im Inland einbaut oder montiert, bemisst sich die MWST

auf der Einfuhr vom Marktwert der Gegenstände (Z 723). Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen.

- e. Lässt sich bei der Einfuhr von Datenträgern kein Marktwert feststellen, wird der Wert des Datenträgers mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen mit der Inlandsteuer erfasst (Z 528). **728**
- f. **Importeur ist grundsätzlich**, wer die Gegenstände ins Inland einführt oder auf seine Rechnung einführen lässt. Spezielle Bestimmungen gelten bei werkvertraglichen Leistungen, Reihengeschäften und im Veredelungsverkehr (Näheres dazu im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen). **729**
- g. Preis- und Wertangaben in **ausländischer Währung** sind zu dem am letzten Börsentag vor Entstehung der Steuerzahlungspflicht notierten Devisenkurs (Verkauf) in Schweizerfranken umzurechnen. **730**
- h. Die zuständige Zollkreisdirektion fordert die zu wenig erhobene MWST nach, wenn sie von einer zu niedrigen Bemessungsgrundlage berechnet wurde (Z 745). Ist die MWST von einer zu hohen Bemessungsgrundlage ermittelt worden, vergütet die zuständige Zollkreisdirektion die zuviel erhobene MWST auf Antrag hin, sofern die steuerpflichtige Person die auf der Einfuhr entrichtete MWST nicht vollumfänglich als Vorsteuer abziehen kann (Z 746 ff. und 818 ff.). **731**
- i. Näheres zum Reihengeschäft im Merkblatt Ort der Lieferung von Gegenständen. **732**

### III. **Zuständigkeit zur Erhebung der MWST**

- 1. Als steuerpflichtige Person bei der Einfuhr gilt: **733**
  - a. jene Person, welche die Gegenstände über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt;
  - b. jene Person, die zur Zollanmeldung verpflichtet oder damit beauftragt ist;
  - c. jene Person, auf deren Rechnung die Gegenstände ein- oder ausgeführt werden;
  - d. im Postverkehr auch die Empfängerin oder der Empfänger, sofern die Versenderin oder der Versender die Zollschuld nicht ausdrücklich übernommen hat.

Die genannten Personen haften solidarisch. Personen, die gewerbsmässig Zollanmeldungen ausstellen, sind unter gewissen Voraussetzungen von der Solidarhaftung ausgeschlossen.

Die Steuerpflicht bei der Einfuhr entsteht also unabhängig davon, ob eine Person steuerpflichtig ist oder nicht. Für die Steuerpflicht kommen in- und ausländische Personen (Unternehmen und Privatpersonen) in Frage.

- 734** 2. Die MWST auf der Einfuhr wird durch die EZV erhoben. Ob es sich im Einzelfall um die Einfuhr eines Gegenstandes handelt – zu deren Besteuerung die EZV zuständig ist – oder um den Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland – zu deren Besteuerung die ESTV zuständig ist –, geht aus dem Merkblatt Grenzüberschreitende Dienstleistungen hervor.

**735** Die MWST auf der Einfuhr ist in amtlicher Währung und in bar zu bezahlen (s. auch Z 736). Die Zollstelle setzt die Zollabgaben (einschliesslich die MWST auf der Einfuhr) fest, stellt die Veranlagungsverfügung aus und eröffnet diese der anmeldepflichtigen Person.<sup>134</sup>

**736** Die EZV kann dem Importeur oder Spediteur gegen Leistung einer Sicherheit (Generalbürgschaft, Hinterlage von Wertpapieren oder Leistung eines Bardepots) für die Bezahlung der MWST auf der Einfuhr eine Frist von 60 Tagen einräumen. Dies bedingt, dass der Importeur oder Spediteur bei der Oberzolldirektion ein Konto über das zentralisierte Abrechnungsverfahren der EZV (ZAZ) einrichtet. Interessenten für dieses Verfahren können sich an die Oberzolldirektion Bern wenden.

Verzollte Sendungen im Postverkehr sowie Einfuhren, die mündlich zur Zollveranlagung angemeldet werden, sind von Amtes wegen vom zentralisierten Abrechnungsverfahren ausgenommen.

- 737** 3. Die ESTV kann steuerpflichtigen Personen auf Antrag hin das **Verlagerungsverfahren** gestatten, wenn die steuerpflichtige Person
- nach der effektiven Methode abrechnet und
  - im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit regelmässig Gegenstände ein- und ausführt und daraus
  - jährlich Vorsteuerüberschüsse von mehr als 50'000 Franken erzielt.

Bei diesem Verfahren muss die auf der Einfuhr der Gegenstände geschuldete MWST nicht der EZV entrichtet, sondern in der periodischen MWST-Abrechnung gegenüber der ESTV deklariert werden. In der gleichen MWST-Abrechnung darf die steuerpflichtige Person den Vorsteuerabzug in der Höhe der von ihr geschuldeten MWST auf der Einfuhr wieder geltend machen.

Das **Verlagerungsverfahren** bedarf einer Bewilligung der ESTV.



Näheres dazu, insbesondere was die Voraussetzungen für das Verlagerungsverfahren und den Entzug der Bewilligung betrifft, kann der MWSTGV sowie dem Anwendungsantrag (mit Anhang) entnommen werden. Das entsprechende Formular ist auf der Homepage der ESTV abrufbar.

Wer regelmässig hohe Vorsteuerüberschüsse ausweist, die Voraussetzungen für das Verlagerungsverfahren jedoch nicht erfüllt, kann gegebenenfalls monatlich mit der ESTV abrechnen (Z 970).

**738**

4. Infolge Wiederausfuhr eines Gegenstandes erstattet die EZV die MWST auf der Einfuhr auf Gesuch hin, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

**739**

- Der Importeur darf die MWST auf der Einfuhr nicht oder nur teilweise als Vorsteuer abziehen;
- der Gegenstand gelangt innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die MWST erhoben wurde, zur Wiederausfuhr.
- der Gegenstand wurde entweder im Inland in Gebrauch genommen und infolge Rückgängigmachung jener Lieferung, die zur Einfuhr geführt hatte, wieder ausgeführt, oder der Gegenstand wurde ohne vorherige Übergabe an einen Dritten im Rahmen eines Lieferungs geschäfts und ohne Ingebrauchnahme unverändert wieder ausgeführt.

Wenn der Gegenstand im Inland in Gebrauch genommen wurde, wird die bei der Einfuhr erhobene MWST in der Regel nicht vollumfänglich vergütet. Die MWST auf der Wertverminderung durch die Ingebrauchnahme wird nicht erstattet.

Gesuche um Erstattung der MWST infolge Wiederausfuhr eines Gegenstandes sind im Rahmen des Ausfuhrzollverfahrens an die Zollstelle zu richten. Nachträgliche Erstattungsgesuche können berücksichtigt werden, wenn sie innert 60 Tagen seit der Ausfuhrveranlagung schriftlich bei jener Zollkreisdirektion eingereicht werden (Adresse Seite 4), in deren Kreis der Gegenstand zur Wiederausfuhr veranlagt wurde (Z 746).

#### **IV. Vorsteuerabzug**

1. Soweit die Voraussetzungen (Z 821 ff.) erfüllt sind, kann die bei der Einfuhr von der EZV erhobene MWST in der MWST-Abrechnung als Vorsteuer abgezogen werden (Z 818).

**740**

#### **Wichtiger Hinweis<sup>135</sup>**

Steuerpflichtige Personen können die von ihnen der EZV auf der Einfuhr von Gegenständen entrichtete oder zu entrichtende MWST sowie die von ihnen

**740a**

für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte MWST als Vorsteuer in Abzug bringen, sofern die Gegenstände bei ihnen für steuerbare Zwecke bestimmt sind. Voraussetzung dafür ist, dass die Veranlagungsverfügung der EZV auf den Namen und die Adresse der steuerpflichtigen Person (Importeur) lautet, und zwar so, wie sie im Geschäftsverkehr zulässigerweise auftritt. Lautet die Veranlagungsverfügung der EZV auf eine andere Person als den eigentlichen steuerpflichtigen Importeur, kann dieser den Vorsteuerabzug dennoch vornehmen, wenn er die nachstehenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt:

- Er ist im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV;
- er ist tatsächlich Importeur und kann deshalb unmittelbar nach der Einfuhr über die Gegenstände wirtschaftlich verfügen und dies auch entsprechend belegen (z.B. beim Verkaufsgeschäft anhand einer korrekt verbuchten Einkaufsrechnung);
- er verwendet die eingeführten Gegenstände für steuerbare Zwecke;
- jeglicher Missbrauch kann ausgeschlossen werden.

**741**

2. Das Original der von der EZV ausgestellten Veranlagungsverfügung (Z 742) berechtigt zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug (Z 821 ff.), sofern die steuerpflichtige Person nicht mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen abrechnet. Dieses Dokument gilt somit als Rechtstitel. Um bei Verlust des Originals den Vorsteuerabzug nicht zu verunmöglichen, erstellt die EZV gegen Gebühr einen Ersatzbeleg aus. Dieser Beleg wird durch die Eingangszollstelle ausgestellt. Aus dem Ersatzbeleg lassen sich die gleichen Rechte wie aus dem Original der Veranlagungsverfügung der EZV ableiten.

**742**

3. Als Veranlagungsverfügungen der EZV, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, gelten folgende Originaldokumente:
  - Veranlagungsverfügung MWST (e-dec); siehe Anhang;
  - Einfuhr-Zoll-/MWST-Ausweis beziehungsweise MWST-Ausweis mit Exemplar Nr. 8 oder 9 (siehe Anhang) der Zollanmeldung für die Einfuhr (Form. Nr.11.010 ggf. mit Form. Nr. 11.011);
  - Exemplar Nr. 8 oder 9 der Zollanmeldung für die Einfuhr (Form. Nr. 11.010 ggf. mit Form. Nr. 11.011) mit Registrierkassenaufdruck;
  - Zollquittung (Zollveranlagung ab Pflichtlager; Form. Nr. 11.15);
  - Veranlagungsverfügungen MWST der Oberzolldirektion, der Zollkreisdirektionen und der Zollstellen (z.B. Besteuerung der Miete im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder in Fällen von schriftlicher Selbstanmeldung im Reiseverkehr);

- Veranlagungsverfügung (Reiseverkehr; Form. Nr. 11.10);
  - Zollquittung (Bahnreiseverkehr; Form. Nr. 11.12);
  - Registrierkassenbeleg (Coupon) mit Abgabebetrag, Bezeichnung der Zollstelle, Quittungs- und Kassenummer, Datum und Zeit;
  - Quittung für Barhinterlage (Form. Nr. 11.31), die innert der Gültigkeitsfrist nicht ordnungsgemäss gelöscht worden ist (Z 743);
  - Geleitschein mit hinterlegtem Betrag (Abschnitt B von Form. Nr. 11.52), der innert der Gültigkeitsfrist nicht ordnungsgemäss gelöscht worden ist (Z 743);
  - Vormerkschein/Transitschein mit hinterlegtem Betrag (Form. Nr. 11.61), der innert der Gültigkeitsfrist nicht ordnungsgemäss gelöscht worden ist (Z 743);
  - Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung mit hinterlegtem Betrag (Abschnitt B von Form. Nr. 11.74), die innert der Gültigkeitsfrist nicht ordnungsgemäss gelöscht worden ist (Z 743).
4. Die in den Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung, der Veredelung oder des Transits bedingt erhobene MWST (mit Quittung für Barhinterlage, Ausweis für die Abgabensicherstellung mit verbürgtem Betrag, Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung, Geleitschein usw., und zwar verbürgt oder hinterlegt) darf grundsätzlich nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden. Dokumente, mit denen die MWST auf der Einfuhr durch Barhinterlage sichergestellt wurde und die binnen der Gültigkeitsfrist nicht ordnungsgemäss gelöscht worden sind, berechtigen unter den Voraussetzungen von Z 821 ff. zum Vorsteuerabzug. **743**
5. Nicht als Veranlagungsverfügungen der EZV gelten die im zentralisierten Abrechnungsverfahren der Zollverwaltung (ZAZ) abgegebenen Bordereaux der Abgaben (BA) und Rechnungen für die MWST. **744**

Bei Veranlagung mit e-dec ist vorgesehen, dass Veranlagungsverfügungen der EZV unter gewissen Voraussetzungen von der EZV elektronisch übermittelt und nicht mehr in Papierform abgegeben werden. Nähere Auskünfte dazu erteilt die EZV. **744a**

## V. **Berichtigung der MWST auf der Einfuhr; Änderung von Einfuhrdokumenten**

Ist anlässlich der Veranlagung zur Einfuhr **zu wenig oder gar keine MWST** erhoben worden (z.B. weil die Steuerberechnungsgrundlage falsch deklariert wurde), ist dies unverzüglich der Zollkreisdirektion zu melden, in deren Kreis die Einfuhr **745**

stattfind (Adresse Seite 4). Diese Direktion wird daraufhin die Veranlagung korrigieren beziehungsweise die MWST nacherheben (Z 731).

**746**

Die EZV beziehungsweise ESTV erstattet die **zuviel erhobene oder nicht geschuldete MWST** auf der Einfuhr. Dieser Anspruch verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem er entstanden ist.

Wurde die Verjährung durch die Geltendmachung des Anspruchs gegenüber der EZV/ESTV beziehungsweise durch eine Einforderungshandlung oder Berichtigung seitens der EZV/ESTV unterbrochen, beginnt die fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen. 15 Jahre nach Entstehung des Rückvergütungsanspruchs beziehungsweise der Steuerforderung tritt die absolute Verjährung ein.

Die Erstattung kann bei folgenden Stellen geltend gemacht werden:

**747**

1. Die **steuerpflichtige Person** kann, sofern sie **zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt** ist, in den nachstehend aufgeführten Fällen die zuviel erhobene oder nicht geschuldete MWST in der **MWST-Abrechnung** im Rahmen des Vorsteuerabzugs geltend machen (betr. Aufbewahrungspflicht der Veranlagungsverfügungen der EZV s. Z 943 und 948):
  - a. Entgeltsminderung (Z 731 und 854 ff.);
  - b. die Eingangszollstelle hat den Wert des Gegenstandes zu hoch geschätzt;
  - c. der Wert des Gegenstandes wurde zu hoch deklariert;
  - d. das Entgelt wurde bei jeder Teilsendung vollumfänglich besteuert;
  - e. der Gegenstand wurde bei der Einfuhr nicht zum reduzierten Satz, sondern zum Normalsatz besteuert;
  - f. der Gegenstand wurde bei der Einfuhr nicht steuerfrei zugelassen, sondern besteuert;
  - g. der ausländische Absender liefert Gegenstände, die er mit einer zuvor eingeführten Hauptlieferung in Rechnung gestellt, versehentlich jedoch nicht mitgeliefert hatte (Nachlieferungen);
  - h. der ausländische Absender liefert kostenlosen Ersatz (Ersatzlieferungen);
  - i. zur aktiven Veredelung oder zur vorübergehenden Verwendung eingeführte Gegenstände, die in den zollrechtlich freien Verkehr überführt wurden;
  - k. inländische Rückgegenstände (Z 719);
  - l. Wiederausfuhr von Gegenständen.

2. Ist die steuerpflichtige Person **nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt**, rechnet sie mit **Saldo- oder Pauschalsteuersätzen** ab oder handelt es sich **nicht um eine steuerpflichtige Person**, ist der Antrag auf Berichtigung der MWST bei der Zollkreisdirektion einzureichen, in deren Kreis die Einfuhr stattfand (Adresse Seite 4). Solchen Beschwerden sind die Veranlagungsverfügung der EZV (Z 741) und die Wertunterlagen (z.B. Rechnung) beizulegen. Bezüglich Erstattung infolge Wiederausfuhr des Gegenstandes siehe Z 739. **748**
3. Ungeachtet des Status der steuerpflichtigen Person ist eine Berichtigung der MWST auf der Einfuhr in den folgenden Fällen immer bei der **Zollkreisdirektion** geltend zu machen, in deren Kreis die Einfuhr erfolgt ist (Adresse Seite 4): **749**
- Der Gegenstand wird zur Einfuhr angemeldet jedoch anschliessend nicht eingeführt. Die Veranlagungsverfügung der EZV wird deshalb annulliert;
  - der eingeführte Gegenstand wird irrtümlicherweise zweimal veranlagt. Die Veranlagungsverfügung der EZV wird annulliert;

Anträge auf Korrektur der Veranlagungsverfügung der EZV, **die keine Änderung der Steuerveranlagung** nach Z 745 - 749 zum Gegenstand haben (z.B. Änderung des deklarierten Importeurs), sind innert 60 Tagen seit der Ausstellung der Veranlagungsverfügung bei der Zollkreisdirektion einzureichen, in deren Kreis die Veranlagung vorgenommen wurde (Adresse Seite 4). Solchen Beschwerden sind die Veranlagungsverfügung der EZV und eine Kopie des Wertnachweises beizulegen. **750**

## 4. Teil

### Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST

#### I. Allgemeines

**751 Die Rechnung, die der Leistungserbringer für seine Lieferungen und Dienstleistungen ausstellt, hat bei der MWST eine besondere Bedeutung.**

**752** Sie enthält insbesondere die von ihm auf dem Umsatz zu entrichtende MWST, die vom **steuerpflichtigen** Leistungsempfänger unter bestimmten Voraussetzungen als Vorsteuer in Abzug gebracht beziehungsweise im Vergütungsverfahren zurückerfordert werden kann. Rechnungen gelten im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Vorsteuer gegenüber der ESTV als mehrwertsteuerliche Urkunden.<sup>136</sup>

**753** Damit der Kunde im Einzelfall eindeutig weiss, ob und in welchem Umfang er einen Vorsteuerabzug geltend machen kann, müssen die Rechnungen bezüglich Form und Inhalt besonderen Anforderungen genügen (Z 759).

#### II. Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen

**754** Ist der Leistungsempfänger **steuerpflichtig**, muss ihm der Leistungserbringer auf Verlangen eine detaillierte Rechnung ausstellen. Als solche gelten nicht nur die üblichen Fakturen des Leistungserbringers, sondern auch andere Schriftstücke, mit denen über eine Lieferung oder Dienstleistung abgerechnet wird, wie beispielsweise Quittungen, Kassenzettel, Gutschriften des Leistungsempfängers. Der Begriff „Rechnung“ umfasst deshalb sämtliche solche Belege. Nicht als Rechnungen gelten hingegen Belastungsanzeigen für Kreditkartenzahlungen.

Ist der Leistungserbringer nicht steuerpflichtig, darf er weder in Preisanschriften, Preislisten und sonstigen Angeboten noch in Rechnungen auf die MWST hinweisen. Dies unabhängig davon, ob der Abnehmer steuerpflichtig ist oder nicht.

Konkursämter haben im Rahmen von konkursamtlichen Liquidationen ebenfalls Rechnungen auszustellen, die die nachstehenden Voraussetzungen erfüllen, sofern der Konkursit und der Abnehmer steuerpflichtig sind. Der Konkursit ist mit den Angaben gemäss Z 759 zu nennen.

**755** Ist der Leistungsempfänger **nicht steuerpflichtig**, braucht der Leistungserbringer in Bezug auf das Ausstellen der Rechnung grundsätzlich keine besonderen Formvorschriften zu beachten (s. jedoch Z 757). Soll anlässlich eines späteren Eintritts des Leistungsempfängers in die Steuerpflicht eine Einlageentsteuerung geltend gemacht werden können, sind die Formvorschriften zu beachten. Die MWST muss im Preis eingeschlossen sein. Es besteht jedoch keine Verpflichtung, die MWST

<sup>136</sup> Praxispräzisierung; wird im Nachfolgenden vom steuerpflichtigen Kunden oder vom steuerpflichtigen Leistungsempfänger gesprochen, gilt dies sinngemäss auch für den Vergütungsberechtigten nach Artikel 28 ff. MWSTGV.

betragsmässig oder im Preis eingeschlossen („inkl. 7,6% MWST“, „inkl. 3,6% MWST“ bzw. „inkl. 2,4% MWST“) auszuweisen. Bezüglich Preisanschriften ist Z 809 ff. zu beachten.

Bei Anwendung der Margenbesteuerung enthalten die **Ankaufsbelege** sowie die **Verkaufsbelege**<sup>137</sup> folgende Angaben:

- Name und Adresse des Verkäufers;
- Name und Adresse des Käufers;
- Kauf- beziehungsweise Verkaufsdatum;
- genaue Bezeichnung der Gegenstände (individualisierbar);
- Ankaufs- beziehungsweise Verkaufspreis.

Dies unabhängig davon, ob der Abnehmer steuerpflichtig ist oder nicht.

Sowohl bei Anwendung der Margenbesteuerung (Z 290 ff.) als auch bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens mit Meldeverfahren (Z 397 ff.) darf in Verträgen, Rechnungen, Quittungen Gutschriften u.dgl. **nicht auf die MWST hingewiesen werden.** **756**

Werden Leistungen erbracht, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ist für die MWST-Abrechnung eine Steuersatzaufteilung notwendig. Solche Leistungen sind immer gesondert zu fakturieren (Z 357 ff. und 774). Ist der Leistungsempfänger nicht steuerpflichtig, genügt ein separater Steuerausweis. Weitere Einzelheiten zur Fakturierung finden sich in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe, in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine, in der Broschüre Bildung und Forschung sowie in der Broschüre Gärtner und Floristen. **757**

Von allen Belegen, die dem Empfänger im Zusammenhang mit Lieferungen oder Dienstleistungen abgegeben werden, müssen Kopien für die eigenen Akten erstellt werden (Z 943 ff.). **758**

Die Rechnungsstellung hat innerhalb von drei Monaten nach der Leistungserbringung zu erfolgen (Z 391). **758a**

### III. Form und Inhalt der Rechnungen

Die für **steuerpflichtige** Leistungsempfänger sowie Abnehmer mit Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland (mit Anspruch auf Vergütung der MWST nach Art. 28 ff. MWSTGV) ausgestellten Rechnungen oder anderweitigen Abrechnungsbelege müssen nach Artikel 37 Absatz 1 MWSTG folgende Angaben enthalten:

- (a) Name und Adresse des Leistungserbringers, unter welcher er im MWST-Register eingetragen ist oder welche er im Geschäftsverkehr nach **759**

Artikel 944 ff. OR sowie nach der Handelsregisterverordnung (HRegV<sup>138</sup>) zulässigerweise verwendet sowie die MWST-Nr.;

- 760** (b) Name und Adresse des Leistungsempfängers, wie er im Geschäftsverkehr nach OR sowie nach der HRegV zulässigerweise auftritt;
- 761** (c) Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung;
- 762** (d) Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder Dienstleistung;
- 763** (e) das Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung;
- 764** (f) den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag. Dieser ist ausdrücklich als MWST zu bezeichnen und mit dem Steuersatz zu versehen. Werden die Preise einschliesslich MWST fakturiert, genügt die Bezeichnung „inklusive MWST“ mit Angabe des entsprechenden MWST-Satzes (z.B. „inkl. 7,6% MWST“).

**764a** **Ausführungen zu den einzelnen Buchstaben (Z 759 - 764)**  
zu Z 759 und 760

Als zulässigerweise im Geschäftsverkehr verwendete Adresse gilt nebst der Adresse des Hauptsitzes auch jene der Filialen, Zweigniederlassungen usw. sowie inländische Postfachadressen von Leistungsempfängern mit Sitz im Inland. Dies unabhängig davon, ob sie im Handelsregister beziehungsweise im MWST-Register eingetragen sind oder nicht. Dabei genügt die Ortsangabe. Strasse, Hausnummer, Postleitzahl, Postfachnummer usw. stellen für die Belange der MWST keine zwingenden Angaben dar.<sup>139</sup>

Bezüglich Rechnungsstellung im Rahmen der direkten Stellvertretung siehe Z 194.

Als zulässige Namen gelten auch Enseignes (z.B. „Restaurant Rössli“), selbst wenn der Eintrag im Handels- beziehungsweise MWST-Register auf einen anderen Namen (Einzelunternehmen oder juristische Person) lautet.<sup>140</sup>

Massgebend für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger ist in diesem Zusammenhang, dass die steuerpflichtigen Personen in der Praxis anhand den in der Rechnung vorhandenen Angaben als Leistungserbringer beziehungsweise Leistungsempfänger eindeutig identifiziert werden können (z.B. anhand der MWST-Nr.) und dem Bund kein Steuerausfall entsteht, d.h. der Vorsteuerabzug materiell gerechtfertigt ist.<sup>141</sup>

138 SR 221.411

139 Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

140 Praxispräzisierung

141 Praxispräzisierung



Bei Namens- und Adressänderungen, die keine Änderung der MWST-Nr. zur Folge haben, gilt bei Kreditorenrechnungen eine Übergangsfrist von sechs Monaten ab Eintrag der Änderung im Handelsregister oder – wo ein solcher nicht stattfindet – ab Inkrafttreten der Änderung gemäss Vertrag oder anderweitiger Publikation. Während dieser Zeit werden auch Belege zum Vorsteuerabzug zugelassen, die auf den bisherigen Namen/die bisherige Adresse lauten, sofern die übrigen Voraussetzungen nach Z 759 ff. erfüllt sind. Diese Übergangsfrist gilt insbesondere auch bei der Übertragungen mit Meldeverfahren, wie beispielsweise anlässlich von Umstrukturierungen.<sup>142</sup>

Wird anstelle einer Rechnung durch den Leistungserbringer eine Gutschrift durch den Leistungsempfänger ausgestellt, ist der Gutschriftsempfänger (= Leistungserbringer) mit den Angaben nach Z 759 zu nennen. Insbesondere darf auch seine MWST-Nr. nicht fehlen, sofern er steuerpflichtig ist.

Ersetzt eine Gutschrift die Rechnung für ein Gegengeschäft (Verrechnung zweier Leistungen, Z 788), sind sowohl die MWST-Nr. des Ausstellers der Gutschrift als auch des Gutschriftsempfängers anzugeben, da beide Vertragspartner gleichzeitig Leistungserbringer und -empfänger sind.

Im Zusammenhang mit der Margenbesteuerung ist der Leistungsempfänger mit Name und Adresse derart zu nennen, dass seine Identifizierung gewährleistet ist. Dies unabhängig davon, ob er steuerpflichtig ist oder nicht. Die blosser Bezeichnung des Leistungsempfängers mit „Passant“ usw. ist ungenügend.<sup>143</sup>

Bezüglich Kassenzetteln (Coupons) von Registrierkassen usw. siehe Z 785.

In Fahrausweisen darf die ausgebende Transportunternehmung des öffentlichen und des touristischen Verkehrs als Erleichterung bezüglich des Namens die offizielle, allgemein bekannte Kurzbezeichnung verwenden, wenn die Angabe des vollständigen Namens aus Platzgründen nicht möglich ist. Die blosser Angabe der MWST-Nr. ist nicht ausreichend.

Die Angabe der MWST-Nr. trägt dem System der Selbstveranlagungssteuer Rechnung. Dadurch wird verhindert, dass steuerpflichtige Personen einen Abzug für MWST-Beträge vornehmen, die nicht steuerpflichtige Personen zu Unrecht auf ihren Rechnungen ausweisen, ohne sie dem Fiskus abzuliefern. Bestehen Zweifel darüber, ob ein Leistungserbringer tatsächlich steuerpflichtig ist oder nicht, kann die ESTV angefragt werden.

142 Praxispräzisierung

143 Praxispräzisierung

zu Z 761 und 762

Datum oder Zeitraum der Lieferung oder Dienstleistung haben vor allem bei Steuersatzerhöhungen, Änderungen der gesetzlichen Vorschriften oder der Verwaltungspraxis eine spezielle Bedeutung. Nur wenn der Zeitpunkt der Leistungserbringung bekannt ist, kann die Leistung dem richtigen Steuersatz zugeordnet werden.<sup>144</sup>

Steht das Datum oder der Zeitraum der Lieferung oder der Dienstleistung bei der Rechnungsstellung noch nicht fest (z.B. bei Voraus- und Akontozahlungen), empfiehlt sich ein Hinweis auf den der Leistung zugrunde liegenden Vertrag.

Entspricht das Rechnungsdatum dem Datum der Lieferung oder der Dienstleistung, empfiehlt sich ein entsprechender Hinweis (z.B. Rechnungsdatum entspricht Lieferdatum).

Das Datum sowie Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung müssen in der Rechnung nicht ausgewiesen werden, sofern diese Angaben dem Lieferschein entnommen werden können. In der Rechnung ist in diesem Fall auf den Lieferschein hinzuweisen (Lieferscheinnummer, Datum des Lieferscheins). Der Lieferschein wird dadurch zum Bestandteil der Rechnung und ist wie diese aufzubewahren (Z 943) und auf Verlangen der ESTV vorzulegen.

Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung sind Angaben, die der richtigen steuerlichen Qualifizierung der Leistung dienen. Diese Angaben sind insbesondere in Bezug auf den anwendbaren Steuersatz und den Erbringerort und ob es sich um geschäftlich oder privat begründeten Aufwand handelt usw. notwendig.

Die Leistung kann auch in Form von Schlüsselzahlen, Codes oder Symbolen angegeben werden, wenn deren Bedeutung sowohl beim Aussteller als auch beim Empfänger der Rechnung eindeutig festgestellt werden kann (z.B. aufgrund von Artikelverzeichnissen, Katalogen, Preislisten oder Dienstleistungstarifen). Dies gilt insbesondere für Kassenzettel des Detailhandels (z.B. „Food“, „Non-food“).<sup>145</sup>

zu Z 764

Der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag (Z 763) ist ausdrücklich als MWST zu bezeichnen und mit dem entsprechenden Steuersatz zu versehen. Wird zu Preisen einschliesslich MWST fakturiert, genügt die Bezeichnung „inklusive MWST“ mit der Angabe des MWST-Satzes, zu welchem sie im Entgelt enthalten ist (z.B. „inkl. 7,6% MWST“).

<sup>144</sup> Praxispräzisierung

<sup>145</sup> Praxispräzisierung

Es gilt der Grundsatz: Eine offen ausgewiesene MWST ist geschuldet, selbst wenn sie zu Unrecht, beispielsweise im Zusammenhang mit einer von der MWST ausgenommenen oder befreiten Leistung fakturiert wurde (Ausnahme bei Ausfahrten im Reiseverkehr s. Z 559a). Bei zu tief oder zu hoch fakturierter MWST sind Korrekturen laut Z 808 in Form von Nachbelastungen oder Gutschriften möglich.

Werden in der gleichen Rechnung Leistungen aufgeführt, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, sind diese text- und betragsmässig separat zu fakturieren.

Damit der steuerpflichtige Leistungsempfänger den korrekten Vorsteuerabzug vornehmen kann, ist ihm die Aufteilung des Entgelts nach Steuersätzen bekannt zu geben. Namentlich ist er berechtigt, diese Angaben auf der Rechnung zu verlangen (Art. 37 Abs. 2 MWSTG).

Zur Erstellung und Überprüfbarkeit der korrekten MWST-Abrechnung (Z 757 und 883), sind die auf einer Rechnung aufgeführten, unterschiedlich steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen auf jeden Fall zu ermitteln und getrennt zu erfassen. Dies geschieht mit Vorteil auch bei Fakturen an nicht steuerpflichtige Abnehmer direkt auf der Rechnung.

Werden die Leistungen, die von der MWST ausgenommen sind zusammen mit steuerbaren übrigen Leistungen gemeinsam fakturiert, sind diese unabhängig vom Leistungsempfänger getrennt auf der Rechnung auszuweisen. Dies gilt selbst dann, wenn für die von der MWST ausgenommenen Umsätze optiert wird (freiwillige Versteuerung). Weitere Ausführungen dazu in den Broschüren Kultur, Sport sowie Bildung und Forschung.<sup>146</sup>

Bei Anwendung der Margenbesteuerung (Z 290) sowie bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens mit Meldeverfahren (Z 397) darf kein Hinweis auf die MWST angebracht werden. Zulässig, jedoch nicht notwendig ist einzig der Vermerk „margenbesteuert“ beziehungsweise „Meldung nach Artikel 47 Absatz 3 MWSTG“. Die übrigen Voraussetzungen gemäss Z 759 ff. sind jedoch einzuhalten.

**765**

Werden zusammen mit dem margenbesteuerten Gegenstand (z.B. Auto) weitere selbständige, steuerbare Leistungen (z.B. Einbau eines Radios) erbracht, empfiehlt es sich, diese in einer separaten Rechnung zu fakturieren. Wird nur eine Rechnung ausgestellt, darf nur in der Position über die selbständige Zusatzleistung auf die MWST hingewiesen werden. Zur Vermeidung von Missverständnissen ist es von Vorteil, die MWST für die Zusatzleistung offen auszuweisen. Nebenleistungen wie beispielsweise die Ablieferungspauschale oder die Transportkosten sind Bestandteil der margenbesteuerten Lieferung. Werden sie in der Rechnung separat ausgewiesen, ist kein Hinweis auf die MWST erlaubt.

Enthält die Verkaufsrechnung über einen margenbesteuerten Gegenstand widersprüchliche Angaben bezüglich Margen- und Regelbesteuerung (Hinweis auf die Margenbesteuerung **und** Ausweis der MWST), führt dies jedoch nicht zu einer Aberkennung der Margenbesteuerung, sofern dem Bund kein Steuerausfall entsteht. Kein Steuerausfall entsteht regelmässig, wenn der Abnehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Beweisführung, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist, liegt grundsätzlich beim Leistungserbringer. Es empfiehlt sich deshalb nach wie vor, bei Anwendung der Margenbesteuerung einen Hinweis auf die MWST zu unterlassen.<sup>147</sup>

Behebt im Rahmen einer Schadenersatzleistung der Geschädigte den Schaden selbst und stellt er dem Haftpflichtigen dafür Rechnung, darf er nicht auf die MWST hinweisen. Es handelt sich dabei um einen echten Schadenersatz und nicht um das Entgelt für eine auf einem Leistungsaustausch beruhende Leistung (Z 405).

**766**

Werden Rechnungen in **fremder Währung** ausgestellt, empfiehlt es sich, auf die Angabe des Umrechnungskurses und des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrags zu verzichten. Je nach Umrechnungsmethode (Z 208 ff.) ist der Umrechnungskurs beim Leistungserbringer ein anderer als beim Leistungsempfänger, d.h. der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ist nicht unbedingt gleich hoch wie die geschuldete MWST beim Leistungserbringer.<sup>148</sup>

**767**

Näheres zum Vergütungsverfahren gemäss Artikel 28 - 31 MWSTGV im Merkblatt Vergütung der Mehrwertsteuer an Unternehmen mit Geschäftssitz im Ausland.

<sup>147</sup> Praxispräzisierung

<sup>148</sup> Praxispräzisierung

**Beispiele**

(Bedeutung der Buchstaben a - f unter Z 759 - 764)

**1. Rechnungen mit einem einzigen Steuersatz und offenem Ausweis des MWST-Betrages****768**

<b>L. H A E F E L I</b>			
<b>Bürosysteme</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>	
<b>Bühlstrasse 19</b>			
<b>4600 Olten</b>			
<b>MWST-Nr. 700 001</b>			
			Olten, 27. März 2008
	<b>(b)</b>	F. Gruber & Co. Eisenkonstruktionen Schachenstrasse 17 5012 Schönenwerd	
Ich lieferte Ihnen am 19. März 2008	<b>(c)</b>		
1 Kopierer Marke X, Typ C	<b>(d)</b>		
Geräte-Nr. KYRO 1731:	<b>(e)</b>		Fr. 5'500
	<b>(f)</b>		Fr. 418
7,6% MWST			Fr. 5'918
Total			<u>Fr. 5'918</u>

**769**

<b>Import AG</b>			
<b>Hard- und Software</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>	
<b>Bühlweg 19</b>			
<b>6000 Luzern</b>			
<b>MWST-Nr. 700 010</b>			
			Luzern, 25. Juni 2008
	<b>(b)</b>	F. Gruber & Co. Eisenkonstruktionen Schachenstrasse 17 5012 Schönenwerd	
Wir lieferten Ihnen am 18. Juni 2008	<b>(c)</b>		
1 Computer Marke X, Typ C	<b>(d)</b>		
(Nr. KI2543) inklusive Software	<b>(e)</b>		US\$ 5'000
gemäss Vertrag vom 8. Mai 2008	<b>(f)</b>		US\$ 380
7,6% MWST			US\$ 5'380
Total			<u>US\$ 5'380</u>

Für die erforderliche Umrechnung in Schweizerfranken siehe Z 208 ff.

770

<b>BRUNNER AG</b>		
<b>Möbelfabrik</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>
<b>Bahnhofstrasse 28</b>		
<b>5200 Brugg</b>		
<b>MWST-Nr. 700 002</b>		
		Brugg, 17. Januar 2008
	<b>(b)</b>	Herr Hans Anliker Möbelhandlung Zürcherstrasse 31 5400 Baden
Wir lieferten Ihnen am 16. Januar 2008 per LKW	<b>(c)</b>	
1 Wohnwand komplett Linea ASCONA	<b>(d)</b>	
		Fr. 4'000.00
./.. 30% Wiederverkaufsrabatt		Fr. 1'200.00
		Fr. 2'800.00
Transportkosten		Fr. 100.00
	<b>(e)</b>	Fr. 2'900.00
7,6% MWST	<b>(f)</b>	Fr. 220.40
Total		<u>Fr. 3'120.40</u>

771

<b>Verlags AG</b>		
<b>Zeitungsverlag</b>	<b>(b)</b>	<b>Gutschrift</b>
<b>Allmendstrasse 1</b>		
<b>3014 Bern</b>		
<b>MWST-Nr. 700 003</b>		
		Bern, 10. April 2008
	<b>(a)</b>	Werbeberatung AG Dorfstrasse 12 3052 Zollikofen <b>MWST-Nr. 700 004</b>
Provisionsabrechnung 1. März bis 31. März 2008	<b>(c)</b>	
Für die in unserer Tageszeitung platzierten Inserate der Warenhaus AG, Kirchberg, schreiben wir Ihnen Ihre Beraterprovision wie folgt gut:	<b>(d)</b>	
5% des fakturierten Umsatzes von Fr. 50'000 exkl. MWST	<b>(e)</b>	Fr. 2'500
7,6% MWST	<b>(f)</b>	Fr. 190
Total Gutschrift		<u>Fr. 2'690</u>

## 2. Rechnungen mit nur einem Steuersatz und blosser Angabe des Steuersatzes

772

<b>L. HAEFELI</b> <b>Bürosysteme</b> <b>Bühlstrasse 19</b> <b>4600 Olten</b> <b>MWST-Nr. 700 001</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>	
			Olten, 27. März 2008
	<b>(b)</b>	F. Gruber & Co. Eisenkonstruktionen Schachenstrasse 17 5012 Schönenwerd	
Ich lieferte Ihnen am 20. März 2008 1 Kopierer Marke X, Typ C Geräte - Nr. KYRO 1731:	<b>(c)</b>		
	<b>(d)</b>		<u>Fr. 5'918</u>
	<b>(e+f)</b>		inkl. 7,6% MWST

773

<b>B) Louis Müller</b> <b>Automobilhandel/Vermittlungen</b> <b>Hauptstrasse 16</b> <b>4542 Luterbach</b> <b>MWST-Nr. 700 005</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>	
			Luterbach, 30. April 2008
	<b>A)</b>	Garage Stoller AG Schliessplatzweg 2 3072 Ostermundigen	<b>(b)</b>
Vermittlungsauftrag vom 12. Februar 2008  Gestützt auf den oben erwähnten Auftrag konnten Sie am 16. April 2008 einen Ferrari F40 liefern an			<b>(c+d)</b>
<b>C)</b> Herrn Thomas Meyer Dorfplatz 1 3622 Homburg			
Für unsere Vermittlungsleistung berechnen wir Ihnen:  5% vom Verkaufserlös von Fr. 200'000			<u>Fr. 10'000</u> <b>(e)</b>
			inkl. 7,6% MWST <b>(f)</b>

Bedeutung der Grossbuchstaben gemäss Z 192 ff.

A) Lieferant (Vertretener)

B) Vermittler (Vertreter)

C) Kunde (Dritter)

### 3. Rechnungen mit gemischten Leistungen

#### (z.B. steuerbare Leistungen und Leistungen, für die optiert wurde)

774

Werden in der gleichen Rechnung sowohl steuerbare Leistungen als auch Leistungen, für die optiert wurde (Z 694 ff.), verrechnet, sind diese separat und mit offenem Ausweis der MWST zu fakturieren. Die Steuersatzaufteilung ist zudem auch für die MWST-Abrechnung erforderlich (Z 757 und 883).

<b>Softnew AG</b>	<b>(a)</b>	<b>Rechnung</b>	
<b>Software, Schulung</b>			
<b>Bergweg 14</b>			
<b>8040 Zürich</b>			
<b>MWST-Nr. 700 055</b>			
			Zürich, 8. Mai 2008
	<b>(b)</b>	F. Gruber & Co.	
		Eisenkonstruktionen	
		Schachenstrasse 17	
		5012 Schönenwerd	
<b>Access-Einführung</b>	<b>(c)</b>		
Kurs Nr. 325 vom 5. - 7. Mai 2008 in der Kleingruppe; gemäss unserer Offerte vom 14. Februar 2008 und Ihrer Bestellung vom 19. Februar 2008, inklusive Übernachtungen und Verpflegung/Getränke (Mittag- und Nachtessen, Pausen).			
Teilnehmerin: Frau M. Studer			
Kurskosten, inkl. Material	<b>(d)</b>	Fr. 2'400.00	<b>(e)</b>
+ 7,6% MWST		Fr. <u>182.40</u>	<b>(f)</b>
Kurs ACCESS, inkl. 7,6% MWST		Fr. 2'582.40	Fr. 2'582.40
Übernachtungen (inkl. Frühstück)	<b>(d)</b>	Fr. 308.90	<b>(e)</b>
+ 3,6% MWST		Fr. <u>11.10</u>	<b>(f)</b>
Übernachtungen, inkl. 3,6% MWST		Fr. 320.00	Fr. 320.00
Mittag- und Nachtessen	<b>(d)</b>	Fr. 250.00	<b>(e)</b>
+ 7,6% MWST		Fr. <u>19.00</u>	<b>(f)</b>
Verpflegung, inkl. 7,6% MWST		Fr. 269.00	Fr. <u>269.00</u>
Total (netto, zahlbar innert 30 Tagen)			<u>Fr. 3'171.40</u>



#### 4. Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen

In Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen sind die einzelnen Faktura-  
positionen nach Steuersätzen zu gruppieren oder mit dem entsprechenden  
Steuersatz zu bezeichnen.

775

##### **Beispiele**

(Form und Inhalt der Rechnungen entsprechen den Bedingungen von  
Z 759 - 764)

776

<b>Rechnung mit Gruppierung nach Steuersätzen und offenem Ausweis des MWST-Betrages</b>				
<b>Menge</b>	<b>Artikel</b>	<b>Preis netto je Einheit</b>	<b>Total- betrag</b>	<b>inkl. MWST</b>
100 D	Gemüsekonserven	4.50	450.00	
300 P	Teigwaren	2.50	<u>750.00</u>	
			1'200.00	
	+ 2,4% MWST		<u>28.80</u>	Fr. 1'228.80
150 P	Waschmittel	5.00	750.00	
200 P	Badezusatz	3.00	<u>600.00</u>	
			1'350.00	
	+ 7,6% MWST		<u>102.60</u>	Fr. 1'452.60
	Total inkl. MWST			<u>Fr. 2'681.40</u>

777

<b>Rechnung mit Gruppierung nach Steuersätzen und blosser Angabe des Steuersatzes</b>				
<b>Menge</b>	<b>Artikel</b>	<b>Preis netto je Einheit</b>	<b>Total- betrag</b>	<b>inkl. MWST</b>
50 P	Kaffee	3.50	175.00	
50 P	Kakao	4.00	<u>200.00</u>	
	inkl. 2,4% MWST		<u>375.00</u>	Fr. 375.00
100 P	Waschpulver	4.50	450.00	
50 St.	Toilettenseife	1.50	<u>75.00</u>	
	inkl. 7,6% MWST		<u>525.00</u>	Fr. 525.00
	Total inkl. MWST			<u>Fr. 900.00</u>

778

**Rechnung mit separaten Betragsspalten und offenem Ausweis des MWST-Betrages**

Menge	Artikel	Preis netto je Einheit	Betrag Total		inkl. MWST
			steuerbar zu 2,4%	7,6%	
100 D	Schmerztabletten	5.00	500.00		
50 P	Hustenbonbons	3.00	150.00		
100 T	Zahnpasta	4.00		400.00	
100 St	Zahnbürsten	4.00		400.00	
			650.00	800.00	
	MWST 2,4% / 7,6%		15.60	60.80	
	Total inkl. MWST		<u>665.60</u>	<u>860.80</u>	<u>Fr. 1'526.40</u>

779

**Rechnung mit einer Betragsspalte und Angabe des Steuersatzes zu jeder Position**

Diese Fakturierungsart eignet sich insbesondere beim Einsatz von Computern.

Menge	Artikel	Detailpreis je Einheit inkl. MWST	Brutto- betrag o. MWST	Rabatt- satz	Netto- betrag o. MWST	Steuer- satz
50 Fl	Medik. A	5.15	251.45	30%	176.00	2,4%
30 Fl	Medik. B	7.20	210.95	30%	147.65	2,4%
40 Fl	Nagellack	5.50	204.45	35%	132.90	7,6%
72 Fl	Sonnen- schutzöl	7.00	468.40	35%	304.45	7,6%
80 Tub	Handcreme	9.50	706.30	20%	<u>565.05</u>	7,6%
					1'326.05	
	MWST					
	2,4% von		Fr. 323.65		7.75	
	7,6% von		Fr. 1'002.40		<u>76.20</u>	
	Total inkl. MWST				<u>Fr. 1'410.00</u>	

<b>Rechnung mit einer Betragsspalte und Angabe des Steuersatzes mit Code sowie Rekapitulation mit Ausweis des MWST-Betrages</b>				
<b>Bezeichnung</b>	<b>Datum</b>	<b>Debit</b>	<b>Kredit</b>	<b>MWST</b>
Beherbergung	1.2	150.00		B
Minibar	1.2	3.80		D
Beherbergung	2.2	150.00		B
Beherbergung	4.2	150.00		B
Hotelrestaurant	4.2	115.00		D
Telefon	4.2	12.50		T
Kurtaxe	4.2	12.00		K
Eurocard	5.2		593.30	
<b>TOTAL</b>		<b>593.30</b>	<b>593.30</b>	
(MWST) Mehrwertsteuer		<u>7,6%</u>	<u>3,6%</u>	<u>0%</u>
(D) Verpflegung/Getränke		118.80		
(B) Beherbergung			450.00	
(T) Telefon		12.50		
(K) Kurtaxe				12.00
<b>Total</b>		<b>131.30</b>	<b>450.00</b>	<b>12.00</b>
<b>MWST</b>		<b>9.25</b>	<b>15.65</b>	<b>-.--</b>

## 5. Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen und Nebenkosten

Die dem Kunden in Rechnung gestellten Nebenkosten (z.B. Fracht, Porto, Verpackung, Kleinmengenzuschlag) gehören zum steuerbaren Entgelt (Z 226 ff.).

781

Bei Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen lassen sich die Nebenkosten in der Regel nicht eindeutig den einzelnen Gegenständen zuordnen. Aus Vereinfachungsgründen können solche Nebenkosten nach dem wertmässigen Anteil der gelieferten Gegenstände aufgeteilt werden.

### **Beispiel**

(Form und Inhalt der Rechnung entspricht den Bedingungen von Z 759 - 764)

	<b>Nettobeträge steuerbar zu</b>		<b>Bruttobetrag inkl. MWST</b>
	<u>2,4%</u>	<u>7,6%</u>	
Total Warenwerte netto	300.00	600.00	
Fracht und Verpackung (Total Fr. 30.00)	<u>10.00</u>	<u>20.00</u>	
	310.00	620.00	
+ MWST	<u>7.45</u>	<u>47.10</u>	
	<u>317.45</u>	<u>667.10</u>	<u>Fr. 984.55</u>

782

Weitere Vereinfachungsmöglichkeiten für die steuerliche Behandlung der Nebenkosten unter Z 956 - 958.

## 6. Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen und EDV-Anlagen

783

Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen für Leistungen an nicht steuerpflichtige Personen und an Privatpersonen können in beliebiger Form abgegeben werden (Ausnahme Z 756 sowie in bestimmten Fällen im Detailhandel). Näheres dazu in der Broschüre Detailhandel.

784

Sofern der Kunde steuerpflichtig ist, hat er auch bei Barkäufen für Zwecke des Unternehmens Anspruch auf eine Rechnung oder Quittung, die ihm den Vorsteuerabzug ermöglicht.

785

Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen (z.B. Tickets für die Parkhausbenützung, Bahnbillette von Automaten und Quittungen für den Treibstoffbezug an Tanksäulen) berechtigen zum Vorsteuerabzug, wenn sie die unter Z 759 - 764 genannten Angaben enthalten.

Bei Beträgen **bis 400 Franken**<sup>149</sup> kann bei Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen aus Gründen der Praktikabilität auf die Angabe des Namens und der Adresse des Abnehmers verzichtet werden.

Ferner kann die Bezeichnung der Leistungen mit allgemein verständlichen Abkürzungen erfolgen.

Nicht anwendbar ist diese Vereinfachung für (hand- oder maschinengeschriebene) Rechnungen und Quittungen sowie gegenüber Leistungsempfängern mit Sitz im Ausland, welche die MWST im Vergütungsverfahren geltend machen wollen.<sup>150</sup>

786

### Beispiel eines Registrierkassen-Coupons im Gastgewerbe

<b>Hotel Rütli Thun</b>		<b>(a)</b>
<b>Dora Gilgen</b>		
<b>Mittlere Gasse 11</b>		
<b>3600 Thun</b>		
<b>MWST-Nr. 700 006</b>		
<b>12.3.2008</b>		<b>(c)</b>
Kü	25.00	
Mi	3.80	<b>(d)</b>
Ka	<u>3.30</u>	
Total	<u>32.10</u>	inkl. 7,6% MWST <b>(e+f)</b>

Die Abkürzungen bedeuten:

Kü = Küche      Mi = Mineral

Ka = Kaffee      Bedeutung der Buchstaben (a) - (f) siehe Z 759 - 764.

<sup>149</sup> Praxisänderung in Kraft seit 1. Januar 2005

<sup>150</sup> Praxispräzisierung

Wenn Registrierkassen oder EDV-Anlagen die Abgabe von Coupons in dieser Form nicht zulassen und der Kunde steuerpflichtig ist, kann er vom Leistungserbringer eine Rechnung oder Quittung verlangen, die ihm mit den Angaben von Z 759 ff. den Vorsteuerabzug ermöglicht. Die Vereinfachung nach Z 785 ist nicht anwendbar.

**787**

## **7. Rechnungen für Lieferungen und Dienstleistungen mit Anrechnung von Gegenständen oder Dienstleistungen, die an Zahlungen statt abgegeben werden (Verrechnung und Tausch)**

Bei solchen Geschäftsfällen sind beide Vertragspartner sowohl Lieferer beziehungsweise Leistungserbringer als auch Empfänger. Wenn beide steuerpflichtig sind, hat jeder seine Leistung zu versteuern. Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (Z 816), können beide Geschäftspartner die auf der Gegenleistung lastende MWST als Vorsteuer in Abzug bringen.

**788**

Die korrekte steuerliche Behandlung lässt sich am besten erzielen, wenn für Leistung und Gegenleistung separate Belege mit den unter Z 759 - 764 genannten Angaben erstellt werden (z.B. gegenseitige Fakturierung).

Wird über die Lieferung beziehungsweise Dienstleistung und die Hingabe an Zahlungen statt in einer einzigen Rechnung abgerechnet, darf diese nicht nur den Aufpreis ausweisen. Sowohl das volle Entgelt für die gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen als auch der volle Anrechnungswert der an Zahlungen statt entgegengenommenen Gegenstände beziehungsweise erbrachten Dienstleistungen ist auszuweisen. Sofern beide Vertragspartner steuerpflichtig sind, müssen beide MWST-Nr. angegeben werden. Zudem ist nicht nur beim Entgelt, sondern auch beim Anrechnungswert auf die MWST hinzuweisen.

**789**

**Beispiele**

Beide Vertragspartner sind steuerpflichtig  
(Rechnung mit offenem Ausweis des MWST-Betrages)

790

<b>GASSER AG Maschinenfabrik Landstrasse 8157 Dielsdorf MWST-Nr. 700 007</b>	<b>Rechnung</b>  Dielsdorf, 6. Februar 2008  Meier & Cie Schreinerei Winkelgasse 3 5000 Aarau  MWST-Nr. 700 008
Wir lieferten Ihnen per Camion am 5. Februar 2008:	
1 Hobelmaschine MATADOR	Fr. 15'000
+ 7,6% MWST	<u>Fr. 1'140</u> <sup>1)</sup>
	Fr. 16'140
Eintausch:	
1 gebrauchte Hobelmaschine GOLIATH	Fr. 2'000
+ 7,6% MWST	<u>Fr. 152</u> <sup>2)</sup>
Aufpreis	<u>Fr. 2'152</u>
	<u>Fr. 13'988</u>

- 1) Von Gasser AG zu entrichten, Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Meier & Cie.
- 2) Von Meier & Cie zu entrichten, Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Gasser AG.

Buchungsbeispiel dazu unter Z 936

<b>Mode AG</b> <b>Damen- und Herrenmode</b> <b>Bahnhofplatz 3</b> <b>5600 Lenzburg</b> <b>MWST-Nr. 700 009</b>	<b>Gutschrift</b>  Lenzburg, 11. April 2008  Herr Peter Muster Chemische Reinigung 5200 Brugg  MWST-Nr. 700 020
--	--

Ablagestelle Lenzburg:  
Provisionsabrechnung vom 1. März bis 31. März 2008

Im Monat März 2008 haben wir folgenden Umsatz in Ihrem Namen und für Ihre Rechnung getätigt:

Bruttoumsatz chemische Reinigung (inkl. 7,6% MWST)	Fr. 10'000 <sup>1)</sup>
abzüglich 25% Provision (inkl. 7,6% MWST)	<u>Fr. 2'500</u> <sup>2)</sup>
Ihr Guthaben	<u>Fr. 7'500</u>

1) Von Peter Muster zu versteuernder Umsatz.

2) Von der Mode AG zu versteuernder Umsatz mit Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Peter Muster.

### Nur der Aussteller der Rechnung ist steuerpflichtig

(Rechnung mit blosser Angabe des Steuersatzes)

<b>TELEVISION AG</b> <b>Bielstrasse 6</b> <b>4500 Solothurn</b> <b>MWST-Nr. 700 011</b>	<b>Rechnung</b>  Solothurn, 6. Februar 2008  Herr Werner Christen kfm. Angestellter Rosengasse 4 4500 Solothurn
--	---

Wir lieferten Ihnen am 24. Januar 2008:

1 Fernsehapparat X inkl. 7,6% MWST	Fr. 3'225 <sup>1)</sup>
Eintausch alter Apparat Z	<u>Fr. 325</u> <sup>2)</sup>
Aufpreis	<u>Fr. 2'900</u>

1) Von der Television AG zu versteuernder Umsatz.

2) Zu diesem Betrag darf kein Hinweis auf die MWST angebracht werden.  
 Es besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug.

793

**8. Rechnungen für Austauschreparaturen**

Bei Austauschreparaturen im Sinne von Z 286 - 288 liegt weder ein Tausch (Z 216 - 218) noch eine Entgegennahme von Gegenständen an Zahlungs statt (Z 219 - 224) vor. Voraussetzung dafür ist, dass die Lieferung aufgrund eines Werkvertrages oder eines entgeltlichen Auftrags erfolgt und das Entgelt nach der Art eines Werklohnes fakturiert wird. Es ist unerheblich, ob das Entgelt nach dem Umfang der ausgeführten Arbeiten oder in einem Pauschalbetrag berechnet wird.

793a

**9. Akonto- und Teilrechnungen<sup>151</sup>**

Akonto- und Teilrechnungen haben grundsätzlich, wie die übrigen Rechnungen, den Anforderungen von Z 759 ff. zu entsprechen. Bei Rechnungsstellung an steuerpflichtige Abnehmer ist auch ein Hinweis auf die MWST erforderlich (Z 764). Wird die MWST in den Akonto- beziehungsweise Teilrechnungen ausgewiesen, empfiehlt es sich, in der Schlussabrechnung die MWST lediglich auf der Restforderung auszuweisen (Beispiel zur Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST in der Broschüre Gemeinwesen).

Werden Akonto- oder Teilrechnungen mit unterschiedlichen Steuersätzen ausgestellt (z.B. Wasser, Abwasserentsorgung, Elektrizität), ist anzugeben, wie sich das Entgelt auf die unterschiedlich zu besteuern den Umsätze verteilt.

Wenn ein steuerpflichtiges Unternehmen – beispielsweise aus EDV-technischen Gründen – nicht in der Lage ist, die Aufteilung nach Steuersätzen in den Akontorechnungen vorzunehmen, kann es diese annäherungsweise (z.B. aufgrund der Zusammensetzung des Vorjahresumsatzes) vornehmen und die Umsätze in der MWST-Abrechnung entsprechend auf die Steuersätze aufteilen. Auf den Akontorechnungen darf dann jedoch kein Hinweis auf die MWST gemacht werden, damit steuerpflichtige Kunden nicht zu Fehlern bei den Vorsteuerabzügen verleitet werden. In der Schlussabrechnung, in der die MWST auf den einzelnen Umsatzarten auch für den Abnehmer ersichtlich ist, sind die nach Z 759 ff. notwendigen Hinweise anzubringen, damit der steuerpflichtige Abnehmer die Vorsteuer geltend machen kann.

794

**10. Rechnungsstellung bei Miet-, Leasing- und Abzahlungsgeschäften**

Sofern der Mieter steuerpflichtig ist, müssen sowohl die einzelnen Rechnungen als auch eine allfällige Schlussabrechnung sämtliche Angaben gemäss Z 759 - 764 enthalten. Bei wiederkehrenden Zahlungen siehe Z 800.



**Beispiele von Miet- und Schlussabrechnungen****795**

Annahme: Baumaschinenhändler X schliesst mit Bauunternehmer Y einen Mietvertrag für einen Betonmischer ab:

Barkaufpreis	Fr. 18'000	+	7,6% MWST
monatliche Miete	Fr. 800	+	7,6% MWST

Bei einem allfälligen Kauf werden die bezahlten Mieten voll an den Kaufpreis angerechnet. Auf dem Barkaufpreis ist bis zur käuflichen Übernahme ein Zins von 6% zu entrichten.

Beginn der Miete am 1. April 2008.

Bauunternehmer Y kauft den Betonmischer am 1. Oktober 2008.

**Mietrechnung mit offenem Ausweis des MWST-Betrages****796**

Mietvertrag vom 1. April 2008 für Betonmischer:

Miete für den Monat April 2008	Fr. 800.00
+ 7,6% MWST	<u>Fr. 60.80</u>
Total	<u>Fr. 860.80</u>

**Mietrechnung mit blosser Angabe des Steuersatzes****797**

Mietvertrag vom 1. April 2008 für Betonmischer:

Miete für den Monat April 2008	<u>Fr. 860.80</u>
	inkl. 7,6% MWST

**Schlussabrechnung mit offenem Ausweis des MWST-Betrages****798**

Käufliche Übernahme aus Miete/Kaufvertrag vom 1. April 2008

per 1. Oktober 2008:

Betonmischer	Fr. 18'000.00
Zins 6% für 6 Monate	<u>Fr. 540.00</u>
	Fr. 18'540.00

Anrechnung der bezahlten Mieten (ohne MWST):

6 Monate zu Fr. 800.00	<u>Fr. 4'800.00</u>
Übernahmepreis	Fr. 13'740.00
+ 7,6% MWST	<u>Fr. 1'044.25</u> <sup>1)</sup>
Total	<u>Fr. 14'784.25</u>

1) Die vom Mieter/Käufer beim Kauf abziehbare Vorsteuer beträgt in beiden Fällen Fr. 1'044.25. Die Vorsteuer auf den Mieten konnte bereits bei Erhalt der einzelnen Mietrechnungen abgezogen werden.

799

**Schlussabrechnung mit blosser Angabe des Steuersatzes**

Käufliche Übernahme aus Miete/Kaufvertrag vom 1. April 2008  
per 1. Oktober 2008:

Betonmischer	Fr. 19'368.00
Zins 6% für 6 Monate	Fr. <u>581.05</u>
	Fr. 19'949.05

Anrechnung der bezahlten Mieten (inkl. MWST):

6 Monate zu Fr. 860.80 inkl. MWST	Fr. <u>5'164.80</u>
Übernahmepreis inkl. 7,6% MWST	Fr. <u>14'784.25</u> <sup>1)</sup>

- 1) Die vom Mieter/Käufer beim Kauf abziehbare Vorsteuer beträgt in beiden Fällen Fr. 1'044.25. Die Vorsteuer auf den Mieten konnte bereits bei Erhalt der einzelnen Mietrechnungen abgezogen werden.

Zur steuerlichen Behandlung von Mehr- und Minderwerten beim Motorfahrzeugleasing siehe Z 52a.

**Wiederkehrende Zahlungen aufgrund eines Dauerschuldverhältnisses / feste Abtretung der Entgeltsforderung**

800

Bei wiederkehrenden Zahlungen aufgrund eines Dauerschuldverhältnisses wie beispielsweise eines Leasing- oder Mietvertrages kann der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, wenn folgende Urkunde vorliegt:

1. Eine Rechnung mit den Angaben nach Artikel 37 Absatz 1 MWSTG für jede einzelne Teilleistung

oder

2. Ein schriftlicher Vertrag<sup>152</sup> mit den Angaben nach Artikel 37 Absatz 1 MWSTG; dieser Urkunde muss der in einer Steuerperiode erfolgte Zahlungsvorgang („Ist-Methode“/Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten) beziehungsweise Verbuchungsvorgang („Soll-Methode“/Abrechnung nach vereinbarten Entgelten) zugeordnet werden können. Das Beschriften allfälliger Einzahlungsscheine für Zwecke der MWST ist nicht (mehr) notwendig.<sup>153</sup>

Werden Teilrechnungen (mit oder ohne schriftlichen Vertrag) ausgestellt (Ziffer 1), entsteht die Steuerforderung beim steuerpflichtigen Leistungserbringer, der nach vereinbarten Entgelten abrechnet, mit der Ausgabe jeder einzelnen Teilrechnung. Werden keine Teilrechnungen abgegeben (Ziffer 2), sind die entsprechenden Zahlungen gemäss Vertrag zu versteuern. Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe a Ziffer 3 MWSTG (Steuerfälligkeit bei Vorauszahlungen

152 Oder eine empfangsbedürftige Beweiskunde (z.B. schriftliche Bestätigung einer mündlichen Vereinbarung für den zustande gekommenen Vertrag)

153 Praxisänderung per 1. Januar 2008

sowie bei Leistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung) bleibt vorbehalten.

Wird die Entgeltforderung an ein Finanzinstitut fest abgetreten, gelten die Ausführungen unter Z 267 ff. Dabei wird ein Vertrag, der alle erforderlichen Angaben gemäss Z 759 - 764 enthält, einer Rechnung des Verkäufers oder Vermieters gleichgestellt.

**801**

Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten (Z 962) muss der Verkäufer oder Vermieter das vom Käufer oder Mieter dem Finanzinstitut zu zahlende Entgelt in der Steuerperiode des Vertragsabschlusses versteuern. Rechnet der Verkäufer nach vereinnahmten Entgelten ab (Z 964), versteuert er das Entgelt jeweils im Zeitpunkt der Zahlung des Kunden und des Finanzinstituts.

Der steuerpflichtige Käufer oder Mieter darf im Rahmen seines Vorsteuerabzugsrechts die in der Rechnung oder im Vertrag ausgewiesene MWST ungeachtet seiner Abrechnungsweise (vereinbart oder vereinnahmt) als Vorsteuer in der Steuerperiode des Vertragsabschlusses abziehen.

Die Einzahlungsscheine des Finanzinstituts tragen keinen Hinweis auf die MWST.

Näheres dazu im Merkblatt Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut.

## 11. Rechnungen für Lieferungen von gebrauchten Gegenständen (Margenbesteuerung)

**802**

Rechnungen für Lieferungen von gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen, die nach der Sonderregelung von Z 290 ff. versteuert werden, tragen **keinen Hinweis auf die MWST**.

### *Beispiel*

<b>Television AG</b> <b>Bielstrasse 6</b> <b>4500 Solothurn</b> <b>MWST-Nr. 700 011</b>	<b>Rechnung</b>  Solothurn, 7. Juni 2008  Herrn Daniel Lehmann Feldstrasse 17 4562 Biberist
Wir lieferten Ihnen am 15. Mai 2008:	
1 gebrauchter Fernsehapparat (3 Monate Garantie)	Fr. 500.00
Total (Margenbesteuert)	<u>Fr. 500.00</u>

Zum steuerbaren Entgelt beim Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen siehe Z 290 - 293 sowie die Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

#### IV. **Nachträgliche Änderung des in Rechnung gestellten Entgelts**

- 803** Für Entgeltsänderungen, die auf handelsübliche Skontoabzüge zurückzuführen sind, brauchen keine besonderen Belege erstellt zu werden. Es genügt der buchmässige Nachweis. Sie sind vom Lieferer als Erlösminderung zu berücksichtigen. Der Kunde hat seinen Vorsteuerabzug entsprechend herabzusetzen.
- 804** In allen anderen Fällen muss bei Änderung des Entgelts ein entsprechender Beleg (Gutschrift, Zusatzrechnung, Bonusanzeige usw.) erstellt werden, aus dem auch die durch die Entgeltsänderung bedingte Steuerberichtigung ersichtlich ist.
- 805** Bei periodischen Rückvergütungen (z.B. Jahresboni, Mengenrabatte, Treueprämien) für unterschiedlich (z.B. 2,4%, 7,6%) besteuerte Lieferungen oder Dienstleistungen muss aus der Gutschrift ersichtlich sein, wie sich die Rückvergütung auf die unterschiedlich besteuerten Umsätze verteilt.
- 806** Werden die Belege über Entgeltsänderungen (Z 804) in **Fremdwährung** ausgestellt, ist für die Umrechnung in Schweizerfranken der Monatsmittelkurs beziehungsweise Devisen-Tageskurs (Verkauf) anzuwenden (Z 208 ff.). Bei periodischen Rückvergütungen (Z 805) in Fremdwährung ist für die Umrechnung in Schweizerfranken der Monatsmittelkurs des Zeitabschnitts massgebend, für den die Gutschrift erfolgt.
- #### V. **Berichtigung der in Rechnung gestellten MWST**
- 807** Die Rechnungen (einschliesslich Kassenzettel und Coupons von Registrierkassen sowie EDV-Anlagen) sind bei Erhalt auf die formelle Vollständigkeit (Z 759 - 764 und Z 785) und die materielle Richtigkeit (Steuersatz, Berechnungsgrundlage usw.) hin zu überprüfen. Ungenügende Belege sind vor der Bezahlung durch den Leistungserbringer richtig stellen zu lassen. Nach der Bezahlung dürfen Rechnungen usw. nicht mehr abgeändert werden (z.B. durch Stornierung und Neuerstellung), da es sich um einen abgeschlossenen Geschäftsfall handelt.

Die Möglichkeit einer nachträglichen **Ergänzung** bei formellen Mängeln besteht jedoch in folgenden Fällen:

- In der Rechnung fehlt die **MWST-Nr.** des Leistungserbringers gänzlich oder weist einen Mangel auf (z.B. Tippfehler);
- die Rechnung gibt nicht vollständig Aufschluss über **Datum oder Zeitraum, Art, Gegenstand und Umfang der Lieferung oder der Dienstleistung**
- in der Rechnung fehlt der **Steuersatz** (bei offenem Ausweis wie auch bei Einschluss der MWST).

Für die nachträgliche Ergänzung ist das Formular Nr. 1550 zu verwenden. Es ist jedoch kein Ersatz für fehlende Belege. Das Formular Nr. 1550 ist auf der Homepage der ESTV abrufbar.

Keine Verbesserungsmöglichkeit besteht grundsätzlich, wenn in der Rechnung Name/Firma und Adresse (Ort) des Leistungserbringers und/oder des Leistungsempfängers fehlen oder nicht korrekt sind. Siehe jedoch Z 764a.<sup>154</sup>

808

Stellt sich nachträglich heraus, dass die dem Kunden fakturierte MWST zu hoch oder zu niedrig ist (z.B. Rechenfehler, Anwendung eines falschen Steuersatzes, falsche Berechnungsgrundlage), ist eine Korrektur durch eine formell richtige Nachbelastung beziehungsweise Gutschrift möglich. In der Rechnung/Gutschrift ist auf den ursprünglichen Beleg hinzuweisen. Der zusätzliche Beleg ist zu verbuchen und dem Leistungsempfänger zuzustellen. Der steuerpflichtige Leistungsempfänger hat eine entsprechende Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen. Wenn die Berichtigung unterbleibt, sind allenfalls zu Unrecht oder zuviel berechnete Steuerbeträge in voller Höhe geschuldet.<sup>155</sup>

Dieses Vorgehen gilt insbesondere auch dann, wenn in der Rechnung über eine von der MWST ausgenommene (Z 580 ff.) oder befreite (Z 529 ff.) Leistung die MWST ausgewiesen wird. Nach Zustellung der Gutschrift über den MWST-Betrag an den Leistungsempfänger kann der Leistungserbringer in seiner MWST-Abrechnung die bisher versteuerte ausgenommene beziehungsweise befreite Leistung vom steuerbaren Umsatz abziehen und neu unter der Position der ausgenommenen oder befreiten Umsätze (Ziffer 040 oder 043 im Abrechnungsformular) deklarieren. Die gutgeschriebene MWST ist auf das Konto „Kreditor Mehrwertsteuer“ zu verbuchen.

Der steuerpflichtige Leistungsempfänger hat bei Erhalt dieser Gutschrift in seiner MWST-Abrechnung den vorgenommenen Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. Die Gutschrift ist somit auf der Habenseite des Kontos „Debitor Vorsteuer“ zu verbuchen. Wird die bezogene Leistung beim Leistungsempfänger nicht für steuerbare Zwecke verwendet und hat er entsprechend den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht, ist die Gutschrift als Aufwandminderung zu verbuchen.

Wird die **MWST nachträglich fakturiert**, weil dies beispielsweise in der ursprünglichen Rechnung unterlassen wurde oder weil der Leistungserbringer im Zeitpunkt der Rechnungsstellung mangels Steuerpflicht nicht berechtigt war, die MWST zu erheben (z.B. weil seine Eintragung ins MWST-Register noch hängig war oder rückwirkend erfolgte), gilt Folgendes:

154 Korrekturpraxis gemäss Formular Nr. 1550

155 Praxispräzisierung

Nach den Bestimmungen der Preisbekanntgabeverordnung (Z 809 ff.) enthält ein in Rechnung gestellter Betrag die MWST. Dies unabhängig davon, ob die MWST ausgewiesen wird oder nicht. Je nach Art der Leistung, gilt der Rechnungsbetrag als 102,4%, 103,6% oder 107,6%. Wird die MWST nun nachträglich fakturiert, hat dies zur Folge, dass der Steuerbetrag als zusätzliches Entgelt inklusive MWST gilt und vom Leistungserbringer in seiner MWST-Abrechnung deklariert und versteuert werden muss. Bei der Nachfakturierung ist jener Steuersatz zu verwenden, der für die fakturierte Leistung in der Ursprungsrechnung massgebend war.

**Beispiel für die Nachfakturierung der MWST auf einer zum Normalsatz steuerbaren Leistung**

<i>Fakturierter Betrag, ohne Ausweis der MWST</i>	Fr. 1'000.00 (107,6%)
<i>Vom Leistungserbringer zu versteuern</i>	Fr. 70.60 (7,6%)
<i>Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger</i>	Fr. 0.00
<i>Nachfakturierte MWST (7,6% v. Fr. 1'000.00 = 100%)</i>	Fr. 76.00
<i>Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger</i>	Fr. 76.00
<i>Vom Leistungserbringer zu versteuern</i>	Fr. 5.40

In der Nachrechnung über die MWST ist auf die ursprüngliche Rechnung Bezug zu nehmen. Die beiden Rechnungen zusammen bilden die Grundlage für den Vorsteuerabzug und müssen insgesamt die dafür notwendigen Angaben (Z 759 ff.) enthalten. Die Nachrechnung ist auf der Sollseite des Kontos „Debitor Vorsteuer“ zu verbuchen.

Wurde ein **zu tiefer Steuersatz** fakturiert (z.B. reduzierter Satz anstatt Normalsatz), kann der Leistungserbringer dies korrigieren, indem er dem Leistungsempfänger unter Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung den zum reduzierten Satz berechneten MWST-Betrag gutschreibt und zum nun gültigen Normalsatz belastet. Der entsprechende Steuersatz ist jeweils auszuweisen. Die Umsätze sind zu korrigieren, indem der zum reduzierten Satz berechnete MWST-Betrag vom reduzierten Umsatz abgezogen und neu dem Umsatz zum Normalsatz hinzugerechnet wird.

Wurde ein **zu hoher Steuersatz** fakturiert (z.B. Normalsatz anstatt reduzierter Satz), kann der Leistungserbringer dies korrigieren, indem er dem Leistungsempfänger unter Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung den zum Normalsatz berechneten MWST-Betrag gutschreibt und zum nun gültigen reduzierten Satz belastet. Der entsprechende Steuersatz ist jeweils auszuweisen. Die Umsätze sind zu korrigieren, indem der zum Normalsatz berechnete MWST-Betrag vom zum Normalsatz versteuerten Umsatz abgezogen und neu dem Umsatz zum reduzierten Satz hinzugerechnet wird.<sup>156</sup>

## VI. Preisanschriften (Steuerüberwälzung)

Gemäss Verordnung vom 11.12.1978 über die Bekanntgabe von Preisen (PBV<sup>157</sup>) ist gegenüber Konsumenten sowohl für Gegenstände als auch für Dienstleistungen der tatsächlich zu bezahlende Preis in Schweizerfranken (Detailpreis) bekannt zu geben. Überwälzte öffentliche Abgaben müssen im Detailpreis enthalten sein. Dies bedeutet, dass beim direkten Angebot (z.B. im Laden, Schaufenster, am Messe-/Marktstand, Kiosk) oder in der Werbung (z.B. in Zeitungen, Prospekten, Werbekatalogen, Preislisten, Fernsehen, Radio, Internet) die Endverkaufspreise inklusive MWST anzugeben sind.

809

Die Bekanntgabe des zu bezahlenden Preises gegenüber Konsumenten alleine in fremder Währung ist nicht zulässig, jedoch als Ergänzung zur Angabe in Schweizerfranken möglich.

Wenn die Steuersätze ändern, ist innerhalb von drei Monaten nach deren Inkrafttreten die Preisanschrift anzupassen. Die Konsumenten sind während dieser Frist mit gut sichtbaren Hinweisen zu informieren, dass in der Preisanschrift die Steuersatzänderung noch nicht berücksichtigt ist. Ungeachtet dessen unterliegen die Leistungen jedoch ab Inkrafttreten der Steuersatzänderung dem neuen Steuersatz.

810

Nähere Informationen dazu können der mit einer allfälligen Steuersatzänderung herausgegebenen Publikation entnommen werden.

Bei Einzelofferten, Kostenvoranschlägen und Rechnungen an Konsumenten ist der Anbieter grundsätzlich frei, ob er die MWST offen ausweisen (z.B. Änderung Gartentor: Fr. 200.00 + 7,6% MWST Fr. 15.20 = Total Fr. 215.20) oder in den Preis einschliessen will (Z 792). Vorbehalten bleibt Z 754.

811

## VII. Elektronischer Datenaustausch

Elektronisch übermittelte oder aufbewahrte Daten, die für den Vorsteuerabzug, die Steuererhebung oder den Steuerbezug relevant sind, stellen einen Buchungsbeleg dar, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Nachweis des Ursprungs;
- Nachweis der Integrität;
- Nichtabstreitbarkeit von Versand und Empfang.

812

Details zu den technischen, organisatorischen sowie verfahrenstechnischen Anforderungen an die Beweiskraft und Kontrolle von elektronisch übermittelten Daten und Informationen können der Verordnung des EFD vom 30.1.2002 über elektronische Daten und Informationen (EIDI-V<sup>158</sup>) entnommen werden oder sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

157 SR 942.211

158 SR 641.201.1

Besondere gesetzliche Bestimmungen, welche die Übermittlung von Daten und Informationen in einer qualifizierten Form vorschreiben, bleiben vorbehalten.

**813** Für einen allfälligen Vorsteuerabzug müssen die elektronisch übermittelten Daten und Informationen die Voraussetzungen von Z 812 erfüllen und sämtliche Angaben gemäss Z 759 ff. enthalten.

**814** Erfüllen die elektronisch übermittelten Daten und Informationen die Voraussetzungen von Z 812 nicht, ist ein Vorsteuerabzug nur möglich, wenn zusätzlich eine schriftliche Abrechnung des Leistenden vorliegt, die von diesem (in Papierform oder als Mikrofiche) erstellt wurde und in der Originalform aufbewahrt wird.

Sowohl die elektronisch übermittelten Daten und Informationen als auch die zusätzliche schriftliche Abrechnung haben die Angaben gemäss Z 759 ff. zu enthalten.

**815** Die elektronisch übermittelten oder empfangenen Daten und Informationen sind in der Form der Übermittlung oder des Empfangs aufzubewahren.

Die steuerpflichtige Person ist dafür besorgt, dass die elektronisch übermittelten oder empfangenen Daten und Informationen während der Verjährungsfrist (Z 943 ff.) jederzeit und innert nützlicher Frist lesbar gemacht werden können. Dafür hat sie auch die entsprechenden Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen. Auf Verlangen ist der ESTV der direkte Zugriff auf die elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrten Daten zu ermöglichen.



## 5. Teil

### Vorsteuerabzug

#### I. Anspruch auf Vorsteuerabzug

1. Die steuerpflichtige Person kann in der MWST-Abrechnung folgende Vorsteuern abziehen:
  - a. Die MWST, die ihr steuerpflichtige Personen für Lieferungen oder Dienstleistungen in Rechnung gestellt haben, sofern die Rechnungen die unter Z 759 - 764a genannten Angaben enthalten (Näheres zu Kassenzetteln und Coupons von Registrierkassen unter Z 785, über die Berichtigung der in Rechnung gestellten MWST orientiert Z 807); **816**
  - b. die von ihr in der gleichen MWST-Abrechnung deklarierte MWST auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland (Z 512 ff.); **817**
  - c. die von ihr auf der Einfuhr von Gegenständen der EZV entrichtete oder zu entrichtende MWST sowie – bei Verlagerung der Steuerentrichtung (Z 737) – die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte MWST (Z 709 ff.). **818**

Ferner kann die steuerpflichtige Person, wenn sie bei nicht steuerpflichtigen **Landwirten,<sup>159</sup> Forstwirten, Gärtnern (sog. Urproduzenten), Viehhändlern oder Milchsammelstellen** Erzeugnisse der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft, der Gärtnerei, Vieh oder Milch bezieht und diese für steuerbare Zwecke verwendet, einen Vorsteuerabzug von 2,4% vornehmen. Dieser berechnet sich auf dem ihr in Rechnung gestellten (oder von ihr dem Lieferanten gutgeschriebenen) Betrag (100%). Voraussetzung dafür ist, dass die Belege die Angaben von Z 759 – 763 enthalten (jedoch ohne Hinweis auf die MWST und die MWST-Nr.). **819**

Es ist nicht von Bedeutung, ob diese Bezüge von einem im Haupt- oder Nebenerwerb tätigen Urproduzenten stammen.

Als solche Erzeugnisse (Urprodukte) gelten grundsätzlich nur unverarbeitete Produkte. Wo die Verarbeitung eigener Produkte typischerweise im Betrieb des Urproduzenten selbst erfolgt, ist trotz der Bearbeitung von einer Lieferung von Urprodukten auszugehen. Dies ist beispielsweise bei der Lieferung von unvergorenem Traubenmost aus eigenen Trauben, bei der Lieferung von Käse aus eigener Milch, beim Verkauf von Fleisch aus eigener Mast, beim Verkauf **820**

<sup>159</sup> Den Landwirten gleichgestellt sind beispielsweise Hors-sol-Betriebe, Eierproduzenten, Baumschulen, Berufsfischer, Champignon- und Bienenzüchter, Züchter von Tieren, die für die menschliche Ernährung bestimmt sind (z.B. Vieh, Wild, Geflügel, Strausse, Kaninchen, Speisefische), und Rebbauern, welche die im eigenen Betrieb gewonnenen Trauben oder die daraus hergestellten unvergorenen Traubenmoste liefern.

von Konfitüre aus eigenen Beeren sowie beim Verkauf von Rundholz oder auch Holzschnitzeln aus eigenem Wald der Fall.

Nicht als Urproduktion gilt hingegen die Herstellung von alkoholhaltigen Getränken mit mehr als 0,5 Volumenprozenten.

2. Der **Vorsteuerabzug ist zulässig**, wenn die steuerpflichtige Person die bezogenen oder importierten Gegenstände beziehungsweise Dienstleistungen verwendet für

- 821**      **a. steuerbare Lieferungen;**
- 822**      **b. steuerbare Dienstleistungen;**
- 823**      **c. Umsätze, für deren freiwillige Versteuerung optiert wurde;**
- 824**      **d. Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen, die nach Z 452 ff. im Eigenverbrauch zu versteuern sind;**
- 825**      **e. unentgeltliche Zuwendungen von Geschenken bis 300 Franken exklusive MWST pro Empfänger und Jahr. Es besteht ebenfalls Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Werbegeschenken für (steuerbare) Unternehmenszwecke im Wert von maximal 5'000 Franken exklusive MWST pro Empfänger und Jahr sowie bei Warenmustern zu Zwecken des Unternehmens (ohne Wertbegrenzung).**

- 826**      Mit der Steuerbefreiung infolge Ausfuhr von Gegenständen (Z 530 ff.) und der Steuerbefreiung von Dienstleistungen (Z 372 ff. und 565 ff.) entfällt der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht. Dies gilt auch für die unentgeltliche Abgabe von Gegenständen ins Ausland und für Tätigkeiten im Ausland, die steuerbar wären, wenn sie im Inland bewirkt würden (z.B. Lieferungen im Ausland [Z 579] oder Dienstleistungen gemäss Z 379 ff., soweit sie nicht von der MWST ausgenommen sind).

Zum Vorsteuerabzug berechtigen beispielsweise Bezüge von Gegenständen und Dienstleistungen, die für folgende steuerbare Zwecke verwendet werden:

- 827**      a. für den Verkauf oder die Vermietung;
- 828**      b. für die Produktion (z.B. Rohstoffe, Zwischenerzeugnisse, Hilfs- und Verbrauchsmaterial, Strom, Gas, Wasser);
- 829**      c. als Betriebsmittel oder Einrichtungsgegenstände (z.B. Maschinen, Werkzeuge, Mobiliar für Geschäftsräume, Inventar der gastgewerblichen Betriebe [Möbel, Wäsche, Geschirr usw.], Büromaschinen, Büromaterial);

- d. als Anlagegüter (z.B. Gebäude und Gebäudeteile für geschäftliche Zwecke, Werkstätten, Lagerhallen, Einstellhallen für Maschinen und Fahrzeuge, Ladenlokale, Ausstellungs- und Verkaufsräume); **830**
- e. für Transporte (z.B. Fahrzeuge aller Art, Reparaturen und Unterhaltsarbeiten an Fahrzeugen, Treibstoffe, Schmiermittel, Ersatzteile, Container, Paletten, Gebinde aller Art, Isolier- und Polstermaterial, Transportleistungen Dritter usw.); **831**
- f. für die Werbung (z.B. Inserate, Drucksachen wie Prospekte, Kataloge, Preislisten, Zirkulare usw., Vorführgegenstände); **832**
- g. für andere steuerbare betriebliche Zwecke (z.B. Buchführung, Vermögensverwaltung, Unternehmens- und Betriebsberatung, Marktforschung usw.). Der Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht auch für Kosten der Unternehmensgründung (z.B. Auslagen für die öffentliche Beurkundung der Beschlüsse der konstituierenden Generalversammlung, Eintrag ins Handelsregister, Organisation wie Marktanalysen und Werbefeldzüge), Kosten bei Kapitalerhöhungen/Fremdkapitalbeschaffung (z.B. Ausgabe von Aktien, Anleiheobligationen, Beschaffung von Darlehen), Kosten im Zusammenhang mit Sanierungsfällen sowie für Stilllegungs- und Liquidationskosten.<sup>160</sup> **833**

Näheres dazu im Merkblatt Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall sowie in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

3. Zeitlich entsteht der Anspruch auf Vorsteuerabzug
- a. bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten:** **834**  
Am Ende der Abrechnungsperiode, in der die steuerpflichtige Person die Rechnung ihres steuerpflichtigen Lieferanten oder Dienstleistungserbringers **erhalten** hat;
- b. bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten:** **835**  
Am Ende der Abrechnungsperiode, in der die steuerpflichtige Person die Rechnung ihres steuerpflichtigen Lieferanten oder Dienstleistungserbringers **bezahlt** hat;
- c. für die auf der Einfuhr von Gegenständen der EZV entrichtete oder zu entrichtende MWST sowie für die von der steuerpflichtigen Person für die Einfuhr deklarierte MWST:** **836**

Am Ende der Abrechnungsperiode

- in der die Zollanmeldung angenommen wurde und die steuerpflichtige Person im Besitz der Veranlagungsverfügung der EZV ist (Z 740 ff.);
- in der das Dokument verfallen ist, mit dem die MWST auf der Einfuhr durch Barhinterlage im Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung bedingt erhoben wurde, und die steuerpflichtige Person im Besitz des Dokuments ist (z.B. Quittung für Barhinterlage, Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung, Geleitschein). Die auf einem noch nicht verfallenen Dokument für das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung oder der Veredelung (verbürgt oder hinterlegt) ausgewiesene MWST bewirkt keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug;

**837**      **d. bei der MWST auf dem Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland:**

In der gleichen MWST-Abrechnung, in der die steuerpflichtige Person über diese MWST abrechnet.

- 838**      In welchem Zeitpunkt die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden, ist nicht von Bedeutung. So können Gegenstände im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs beispielsweise noch am Lager sein. Voraussetzung ist nur, dass die steuerpflichtige Person eine Verwendung beabsichtigt, für die ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht.

Der Vorsteuerabzug kann geltend gemacht werden, solange die Verjährung noch nicht eingetreten ist (Art. 50 MWSTG).

- 839**      4. Abziehbare Vorsteuern in **Fremdwährung** sind in Schweizerfranken umzurechnen. Die Umrechnung ist aufgrund der von der ESTV im Voraus öffentlich bekannt gegebenen Monatsmittelkurse<sup>161</sup> vorzunehmen. Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten gilt der Monatsmittelkurs für den Monat der Rechnungsstellung, bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten der Monatsmittelkurs für den Monat der Rechnungsbezahlung.

Die Umrechnung kann auch nach dem am Tag des Erhalts beziehungsweise der Bezahlung der Rechnung im Inland geltenden Devisen-Tageskurs (Verkauf)<sup>162</sup> vorgenommen werden. Dieser kommt auch für Fremdwährungen zur Anwendung, für die die ESTV keine Monatsmittelkurse bekannt gibt.

- 840**      Die Umrechnung zum Monatsmittel- beziehungsweise Tageskurs wird sowohl für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuer als auch der Umsatzsteuer

<sup>161</sup> Die ESTV gibt jeweils am 25. (bzw. am ersten Werktag nach dem 25.) die Monatsmittelkurse bekannt, die im folgenden Monat angewendet werden. Diese Monatsmittelkurse sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

<sup>162</sup> Die massgebenden Tageskurse sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

(Z 208 ff.) nach derselben Methode vorgenommen. Das gewählte Vorgehen (Monatsmittel- oder Tageskurs) gilt für mindestens ein Jahr. Ein Wechsel ist auf Beginn des neuen Kalender- oder Geschäftsjahres möglich.

Zwischen Leistungserbringer und -empfänger abgesprochene oder andere Umrechnungskurse (z.B. interne Kurse) dürfen nicht angewandt werden. Bei Fakturen in fremder Währung zwischen Gesellschaften desselben Konzerns (Konzernverhältnis) darf die MWST mit dem Konzernkurs berechnet werden. Die Umrechnung zum Konzernkurs ist während eines Jahres beizubehalten. Bezüglich Einschränkungen siehe Z 210.

Die Anwendung von Konzernkursen ist bei der Inlandsteuer möglich, nicht jedoch bei der MWST auf der Einfuhr.<sup>163</sup>

## II. Ausschluss des Vorsteuerabzugs

1. Die steuerpflichtige Person darf die Vorsteuer **nicht abziehen**, wenn sie die Gegenstände oder Dienstleistungen von Anfang an für andere als die unter Z 821 - 825 aufgeführten Zwecke verwendet, beispielsweise
  - für ihren eigenen **privaten Bedarf** (oder den Bedarf ihrer im Betrieb nicht mitarbeitenden Familienangehörigen); **842**
  - für eine **Geschäftstätigkeit**, die im Sinne von Z 580 ff. von der MWST **ausgenommen** ist (und für die nicht optiert wurde beziehungsweise nicht optiert werden kann [Z 696 - 698]) sowie für nicht als Umsätze geltende Tätigkeiten, oder solche, die in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbracht werden. Gleiches gilt für bezogene Leistungen, die für Tätigkeiten eingesetzt werden, die im Rahmen einer Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht gemäss Z 9 (z.B. Landwirte, Forstwirte, Gärtnereien usw.) erbracht werden. **843**

Vollständig vom Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind **geschäftlich nicht begründete** Ausgaben. Es sind dies insbesondere bezogene oder bereits konsumierte Leistungen, die vorwiegend dem Vergnügen und der Freizeitgestaltung dienen. Darunter fallen beispielsweise auch gewisse Leistungen im Zusammenhang mit der Kundenbetreuung oder der Förderung des Betriebsklimas. **844**

### Beispiele

- *Mehrtägige Personalausflüge wie beispielsweise Ski- oder Wanderwochenende, Kulturwoche im Tessin.*

*Hingegen kann im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen die Vorsteuer ganz oder teilweise (Z 845) geltend gemacht werden auf Aufwendungen für Betriebsanlässe wie beispielsweise das Weihnachtsessen oder*

*gelegentliche ausserordentliche Anlässe (z.B. Tagesausflug mit dem Personal zum 20-jährigen Betriebsjubiläum oder „Tag der offenen Tür“);*

- *Ausflüge der Aktionäre anlässlich der Generalversammlung;*
- *Kauf eines Motorbootes durch einen Immobilienmakler, um bei potentiellen Kunden entsprechend repräsentieren zu können (Anschaffung von sog. Freizeitgegenständen).*

*Hingegen kann ein Wassertaxiunternehmen die beim Kauf eines Bootes überwältigte MWST im Rahmen der geltenden Bestimmungen als Vorsteuer geltend machen;*

- *Kauf und Unterhalt eines Sportflugzeuges (sog. Freizeitgegenstand), mit welchem auch Kunden zu Alpenrundflügen eingeladen werden;*
- *Bezüge von Leistungen wie beispielsweise Sportwagen und Luxusaufwendungen, die in der Regel nicht für geschäftliche Zwecke verwendet oder genutzt werden (z.B. Sportwagen der Luxusklasse in einem Unternehmen für Haustechnik, schweres Motorrad beim Treuhänder, Orientteppiche im Coiffeursalon, Kunstwerke wie Bilder und Skulpturen im Büro des Unternehmensberaters).*

#### 844a

Verwendet die steuerpflichtige Person **Fahrzeuge der Luxusklasse**, kann sie auf der Anschaffung in der Regel selbst dann nicht den vollen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn das Fahrzeug ausschliesslich für geschäftliche Zwecke eingesetzt wird. Die vollumfängliche Anerkennung des Vorsteuerabzugs ist nicht möglich, weil die dem Luxusanteil entsprechende Quote der Fahrzeugkosten ausschliesslich im Interesse des Einzelunternehmers beziehungsweise des Anteilsinhabers/Gesellschafters angefallen ist und insofern eine Ausgabe darstellt, die keinen geschäftlichen Charakter aufweist.

Übersteigen die Anschaffungskosten exklusive MWST den Betrag von **100'000 Franken (sog. Schwellenwert)**, geht die ESTV davon aus, dass es sich um ein Fahrzeug der Luxusklasse handelt.

Details zu den Steuerfolgen bei einem Einzelunternehmen, bei juristischen Personen (z.B. AG, GmbH) und bei Personengesellschaften (Kollektivgesellschaft, Kommanditgesellschaft, einfache Gesellschaft) in Bezug auf die Anschaffungskosten, Betriebskosten und Privatanteile können dem Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung entnommen werden.<sup>164</sup>

2. Ausgeschlossen vom Vorsteuerabzug sind 50% der Vorsteuerbeträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke:

**845**

Selbst wenn die **Ausgaben für Verpflegung und Getränke** geschäftsmässig begründet und **ausschliesslich für steuerbare Zwecke bestimmt** sind, darf die Vorsteuer nur zu **50%** geltend gemacht werden.

Um geschäftsmässig begründete Ausgaben handelt es sich, wenn:

- eine private Verpflegung nicht möglich ist, weil
  - der Arbeitsplatz häufig gewechselt wird (z.B. Monteur, Vertreter),
  - der Arbeitsplatz gelegentlich oder ausnahmsweise verlegt wird (z.B. Kundenbesuch),
  - geschäftliche Verpflichtungen während der Verpflegung bestehen (z.B. Arbeitsessen);
- die Auslagen im Rahmen rein geschäftlicher Anlässe getätigt werden, wie beispielsweise anlässlich von Betriebsbesichtigungen und Werbeveranstaltungen (z.B. Produktausstellungen, Vernissagen in Galerien, Autogrammstunden durch Sportler in Sportgeschäften);
- die Esswaren und Getränke in Form von Werbegeschenken bis 5'000 Franken (exkl. MWST) abgegeben werden;
- die Esswaren und Getränke in Form von unentgeltlichen Zuwendungen bis 300 Franken (exkl. MWST) pro Empfänger und Jahr abgegeben werden. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht hingegen auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke, die für private Zwecke oder im Rahmen einer von der MWST ausgenommenen sowie für nicht als Umsätze geltende oder für hoheitliche Tätigkeiten verwendet werden.

Keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke gilt für

**846**

- Ess- und Trinkwaren, die für den Wiederverkauf bezogen wurden;
- das Frühstück, das im Preis für die Beherbergung eingeschlossen ist oder zusammen mit dieser in Rechnung gestellt wird;
- Ess- und Trinkwaren, die als Warenmuster (ohne Wertbegrenzung) gelten.

3. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäss Z 845 besteht nur, wenn ein MWST-konformer Beleg vorliegt (Z 759 ff.) und die Verwendung für einen geschäftsmässig begründeten Zweck belegt ist.

**847**

An das Personal ausgerichtete **Pauschalspesen** sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies selbst dann, wenn ein Spesenbeleg vorliegt.

848

4. Wendet die steuerpflichtige Person für die Versteuerung von gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen die **Margenbesteuerung** an (Z 290 ff.), darf sie die auf dem Ankauf solcher Gegenstände bezahlte oder die von ihr auf der Einfuhr entrichtete beziehungsweise zu entrichtende oder deklarierte MWST nicht in Abzug bringen.

849

5. Kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht für **Zahlungen**, die **als Dritter** im Sinne von Z 279 geleistet werden.

850

6. **Wenn die steuerpflichtige Person Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält, ist eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.**

Im Sinne einer Vereinfachung können steuerpflichtige Personen, die Subventionen oder Beiträge der öffentlichen Hand erhalten (Z 407 ff.), an Stelle der erforderlichen Kürzung des Vorsteuerabzugs solche Beiträge wie Umsätze behandeln und zum **Normalsatz** versteuern. Bei allfälliger Rechnungsstellung der Subvention beziehungsweise des Beitrages der öffentlichen Hand darf jedoch **nicht auf die MWST hingewiesen** werden.

Für die Anwendung dieser Vereinfachung muss bei der ESTV kein schriftlicher Antrag gestellt werden. Die Anwendungsdauer beträgt mindestens ein Jahr.<sup>165</sup>

Näheres dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

851

Zu einer Vorsteuerabzugskürzung führt auch der Erhalt von **Spenden** (Geld- oder Naturalleistungen), sofern seitens des Empfängers keine Gegenleistung erfolgt (Z 412 ff.).

852

7. **Ändert der Verwendungszweck der bezogenen Leistungen** erst nachträglich oder handelt es sich um Gegenstände, die sich bei Beginn der Steuerpflicht noch am Lager befanden, sind die Ausführungen unter Z 856 ff. massgebend.

853

8. Weiss die steuerpflichtige Person oder könnte sie es bei sorgfältiger Prüfung wissen, dass ihr Lieferant oder Dienstleistungserbringer nicht steuerpflichtig ist, darf sie keinen Vorsteuerabzug vornehmen.



### III. **Abweichung des bezahlten Entgelts vom fakturierten Betrag (Entgeltsminderung) und Rückerstattung von Entgelt**

(Z 803 - 806)

Wenn ein steuerpflichtiger Leistungsempfänger seinem Lieferanten (oder Dienstleistungserbringer) einen kleineren Betrag bezahlt, als dieser in Rechnung gestellt hat, beispielsweise infolge Skonti, Rabatten oder Mängelrüge, darf der Leistungserbringer in seiner MWST-Abrechnung den Betrag der Entgeltsminderung von seinem steuerbaren Umsatz abziehen. Auf der anderen Seite muss der Leistungsempfänger in der MWST-Abrechnung über den Zeitabschnitt, in welchem eine Aufwandminderung eintrat, den **Vorsteuerabzug entsprechend herabsetzen**.

**854**

Im Ergebnis darf der Leistungsempfänger nicht mehr Vorsteuer abziehen, als sein Lieferant oder Dienstleistungserbringer der ESTV an MWST entrichtet. Wird eine Rechnung überhaupt nicht bezahlt, hat der steuerpflichtige Empfänger den Vorsteuerabzug **gänzlich** rückgängig zu machen.

Gleiches gilt, wenn der Lieferant oder Dienstleistungserbringer das geleistete Entgelt teilweise oder ganz zurückerstattet, beispielsweise infolge Umsatzboni, Mängelrüge, Rückgängigmachung der Leistung (Z 253), oder wenn eine Lieferung oder Dienstleistung nicht oder nur teilweise erbracht wurde.

**855**

### IV. **Nutzungsänderungen**

(Näheres dazu in den Broschüren Nutzungsänderungen und Eigenverbrauch)

#### 1. **Gegenstand der Nutzungsänderungen**

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit grundsätzlich steuerbaren Umsätzen (Steuerbereich) anfallen, berechtigen zum Vorsteuerabzug. Ein Vorsteuerabzug auf Aufwendungen, die im Zusammenhang mit von der MWST ausgenommenen Umsätzen oder nicht zum steuerbaren Entgelt zählenden Einnahmen wie Subventionen, Spenden usw. anfallen (Nichtsteuerbereich), bleibt hingegen verwehrt.

**856**

Ergeben sich nun **Änderungen im Verwendungszweck**, indem ein im Nichtsteuerbereich angesiedelter Gegenstand oder eine Dienstleistung neu im Steuerbereich verwendet wird (oder umgekehrt), liegt eine Nutzungsänderung vor. Nutzungsänderungen können zu einer Einlageentsteuerung (d.h. später entstandener Anspruch auf Vorsteuerabzug) oder zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen.

Eine **Einlageentsteuerung** kann eintreten, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung im Nichtsteuerbereich angesiedelt war und neu im Steuerbereich verwendet wird.

**856a**

**Beispiel**

Der Liegenschaftsteil A wurde durch die steuerpflichtige Person X an eine nicht steuerpflichtige Person vermietet. Auf den Aufwendungen bestand kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Neu erfolgt die Vermietung an eine steuerpflichtige Person und gleichzeitig wird für die freiwillige Versteuerung der Mieteinnahmen optiert (Option), weshalb nun ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht. Es liegt eine Nutzungsänderung vor, die zu einer Einlageentsteuerung führen kann.

**856b**

Eine **Eigenverbrauchsbesteuerung** kann eintreten, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung im Steuerbereich angesiedelt war und neu im Nichtsteuerbereich verwendet wird.

**Beispiel**

Der Liegenschaftsteil B wurde durch die steuerpflichtige Person Y mit Option an eine steuerpflichtige Person vermietet. Auf den Aufwendungen bestand Anspruch auf Vorsteuerabzug. Neu erfolgt die Vermietung an eine nicht steuerpflichtige Person, weshalb die Option wegfällt und kein Anspruch auf Vorsteuerabzug mehr besteht. Es liegt eine Nutzungsänderung vor, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen kann.

## 2. Massgebende Grundlagen für Einlageentsteuerungen und Eigenverbrauchsbesteuerungen

**857**

Die Einlageentsteuerung erfolgt zu jenen **Steuersätzen**, mit denen die Gegenstände und Dienstleistungen seinerzeit belastet bezogen beziehungsweise im Eigenverbrauch besteuert wurden. Bei der Eigenverbrauchsbesteuerung ist der bei Eintritt der Nutzungsänderung gültige Steuersatz massgebend.

**857a**

Im Grundsatz sind nur **wertvermehrende und somit aktivierbare Aufwendungen** in die Berechnungen einzubeziehen. Für die Eigenverbrauchsbesteuerung beziehungsweise Einlageentsteuerung ist es grundsätzlich nicht erforderlich, dass die Werte auch tatsächlich aktiviert sind. Dieses Erfordernis besteht einzig bei der Entsteuerung von Dienstleistungen, da diese anders als Gegenstände nicht im Inventar aufzuführen sind.

**857b**

Bei **Grossrenovationen**<sup>166</sup> werden für die Belange der MWST mit Ausnahme der Betriebskosten (Betriebsstoffe, Hauswarttätigkeit und Verwaltungskosten) sämtliche Ausgaben für den Umbau/Ausbau als wertvermehrende Aufwendungen behandelt. Kosten, die bei normalen Unterhaltsarbeiten den werterhaltenden Aufwendungen zuzurechnen sind, werden bei Grossrenovationen wie wertvermehrende Aufwendungen behandelt.

<sup>166</sup> Eine Grossrenovation liegt vor, wenn die (wertvermehrenden und werterhaltenden) Aufwendungen pro Bauphase (möglicher Anhaltspunkt hierfür ist die erteilte Baubewilligung) 5% des Gebäudeversicherungswertes (Zeitwert vor dem Umbau/Ausbau) übersteigen.

Gegenstand der Einlageentsteuerung sowie der Eigenverbrauchsbesteuerung bei Nutzungsänderungen bilden einzig die vorsteuerabzugsberechtigten Aufwendungen und Investitionen. Die für die Entsteuerung beziehungsweise Besteuerung **massgebenden Werte** werden bei unbeweglichen Gegenständen, beweglichen Gegenständen und Dienstleistungen unterschiedlich ermittelt, nämlich wie folgt:

**857c**

**a. unbewegliche Gegenstände**

**857d**

Sowohl bei der Einlageentsteuerung als auch bei der Eigenverbrauchsbesteuerung gelangen die im Kapitel Eigenverbrauch unter Z 472 ff. beschriebenen Bemessungsgrundlagen zur Anwendung.

Der unter Z 478 erwähnte „Wert der Aufwendungen, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete“ ist bei einer Nutzungsänderung, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führt, so zu berechnen, dass er jenem Preis entspricht, der im Zeitpunkt der Erstellung des Bauwerks im Eigenverbrauch hätte versteuert werden müssen, wenn das Bauwerk damals nicht für steuerbare Zwecke verwendet worden wäre.

**b. bewegliche Gegenstände**

**857e**

Sowohl bei der Einlageentsteuerung als auch bei der Eigenverbrauchsbesteuerung gelangen die im Kapitel Eigenverbrauch unter Z 472 ff. beschriebenen Bemessungsgrundlagen zur Anwendung.

**c. Dienstleistungen**

**857f**

Sowohl bei der Einlageentsteuerung als auch bei der Eigenverbrauchsbesteuerung gelangen die im Kapitel Eigenverbrauch unter Z 484 ff. beschriebenen Bemessungsgrundlagen zur Anwendung.

**3. Steuerermittlung und Deklaration in der MWST-Abrechnung**

**1. Steuerermittlung bei vollumfänglichen Nutzungsänderungen**

**858**

Vollumfängliche Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung **ausschliesslich im steuerbaren Bereich oder ausschliesslich im nicht steuerbaren Bereich** verwendet werden.

Die vollumfängliche Nutzungsänderung ist grundsätzlich in der Abrechnungsperiode des Eintritts der Nutzungsänderung abzurechnen. Die steuerliche **Wirkung** tritt also im Zeitpunkt des Steuertatbestandes ein (z.B. beim Liegenschaftsverkauf mit dem Übergang von Nutzen und Schaden oder bei Vermietungen bei Beginn beziehungsweise bei Beendigung der Option).

**858a**

**858b****Tatbestände von vollumfänglichen Nutzungsänderungen**

- Ein Unternehmen wird neu steuerpflichtig und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen werden ausschliesslich für steuerbare Zwecke (z.B. für steuerbare Beratungsleistungen) verwendet;
- ein Unternehmen wird aus der Steuerpflicht entlassen;
- vorsteuerabzugsberechtigte Gegenstände oder Dienstleistungen verlassen das Unternehmen (z.B. werden Liegenschaften veräussert oder Liegenschaften beziehungsweise bewegliche Gegenstände ins Privatvermögen überführt);
- es wird für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. für einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) optiert;
- es fällt die Option für die Versteuerung von ganzen Liegenschaften oder Teilen davon (d.h. für einzelne Räumlichkeiten oder Stockwerke) weg;
- bisher für steuerbare Geschäftszwecke verwendete Liegenschaften oder Liegenschaftsteile werden neu ohne Option vermietet beziehungsweise verpachtet (oder umgekehrt);
- bisher gemischt verwendete Gegenstände oder Dienstleistungen werden inskünftig ausschliesslich für steuerbare oder ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet (z.B. wird eine bisher sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendete Liegenschaft inskünftig nur noch für steuerbare Beratungsleistungen verwendet).

**858c**

Bei einer vollumfänglichen Nutzungsänderung wird die MWST **grundsätzlich effektiv** ermittelt. Entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerungen beziehungsweise Einlageentsteuerungen fallen **im Zeitpunkt der Nutzungsänderung** an.

**858d****Berechnungsbeispiel Einlageentsteuerung**

Das Handelsunternehmen A lässt in den Jahren 2005/06 ein Büro- und Wohngebäude erstellen. Das Bauwerk wird im Frühjahr 2006 fertiggestellt. Die Büroräumlichkeiten können anfangs Mai 2006 bezogen werden. Ein Teil der Räumlichkeiten verwendet das Handelsunternehmen A für seine eigene steuerbare Geschäftstätigkeit; die restlichen Einheiten werden ab Mai 2006 an Dritte (mit und ohne Option) vermietet.

Der nicht steuerpflichtige Mieter Y zieht per 30.4.2009 aus. Ihm folgt ab Mitte Mai 2009 ein steuerpflichtiger Mieter. Das Handelsunternehmen A beantragt nun bei der ESTV die Option für die Versteuerung der Miet-

einnahmen. Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung per Mitte Mai 2009 vor (Beginn Option). Das Handelsunternehmen A kann auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen eine Einlageentsteuerung geltend machen. Bei anteilmässigen Baukosten inklusive 7,6% MWST von 250'000 Franken ergibt sich folgender zu entsteuernder Betrag:

Anteilmässige Baukosten 2005/06 inkl. 7,6% MWST:	Fr. 250'000
Abschreibungen für die Jahre 2006 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2008 (letztes, abgelaufenes Kalenderjahr):	
3 Jahre à 5% = 15% von Fr. 250'000 =	- Fr. 37'500
Zeitwert Mitte Mai 2009 inkl. 7,6% MWST:	<u>Fr. 212'500</u>

Einlageentsteuerung:	
7,6% von (107,6%) Fr. 212'500 =	<u>Fr. 15'009.30</u>

### **Berechnungsbeispiel Eigenverbrauchsbesteuerung**

858e

Der Hauptaktionär des Handelsunternehmens A gemäss vorstehendem Berechnungsbeispiel (Z 858d) erwirbt per 1.1.2008 für seine privaten Zwecke im Stockwerkeigentum eine Einheit, die bis 31.12.2007 mit Option an das Unternehmen U vermietet wurde. Demnach liegt eine vollumfängliche Nutzungsänderung per 31.12.2007 vor (Wegfall Option). Das Handelsunternehmen A nimmt auf dem Zeitwert der steuerlich relevanten (wertvermehrenden) Aufwendungen eine Eigenverbrauchsbesteuerung vor. Bei anteilmässigen Baukosten exklusive 7,6% MWST von 320'000 Franken ergibt sich folgender zu besteuender Betrag:

Anteilmässige Baukosten 2005/06 exkl. 7,6% MWST:	Fr. 320'000
Abschreibungen für die Jahre 2006 (= Jahr der Ingebrauchnahme) bis 2007 (letztes, abgelaufenes Kalenderjahr):	
2 Jahre à 5% = 10% von Fr. 320'000 =	- Fr. 32'000
Zeitwert 31.12.2007 exkl. MWST:	<u>Fr. 288'000</u>

Eigenverbrauchsbesteuerung:	
7,6% von (100%) Fr. 288'000 =	<u>Fr. 21'888.00</u>

## **2. Steuerermittlung bei partiellen (teilweisen) Nutzungsänderungen**

858f

Partielle Nutzungsänderungen liegen vor, wenn Gegenstände oder Dienstleistungen nach der Nutzungsänderung **nicht mehr ausschliesslich im steuerbaren oder nicht steuerbaren Bereich, sondern gemischt verwendet werden**. Ebenso liegt eine partielle Nutzungsänderung vor, wenn sich das **Verhältnis der gemischten Nutzung ändert**.

Bei der partiellen Nutzungsänderung wird die Nutzung für den steuerbaren und den nicht steuerbaren Bereich einmal jährlich (pro Geschäftsjahr)

858g

ermittelt und mit der Vorjahresnutzung verglichen. Abweichungen gegenüber dem Vorjahr führen grundsätzlich zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung oder Einlageentsteuerung. Als Berechnungsgrundlage dient der Zeitwert der Gegenstände beziehungsweise der Wert der noch nicht genutzten Dienstleistung zu Beginn des Jahres, in dem die Nutzungsänderung eintritt.

Es muss also, im Gegensatz zu den vollumfänglichen Nutzungsänderungen, jährlich nur einmal geprüft werden, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht.

### **Beispiel**

*Nutzung für steuerbare Zwecke im Jahre*

2005: 70%

2006: 48%

### **Per 1.1.2006 liegt eine Nutzungsänderung**

*(im Ausmass von 22 Prozentpunkten) vor, die zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führt. Es ist demnach auf dem Zeitwert der relevanten Gegenstände beziehungsweise dem Wert des noch nicht genutzten Teils der Dienstleistungen am Stichtag 1.1.2006 die MWST zu ermitteln.*

Steht zu Beginn des Jahres bereits fest, dass sich das Nutzungsverhältnis ändert, wird die Einlageentsteuerung beziehungsweise Eigenverbrauchsbesteuerung in der ersten MWST-Abrechnung provisorisch berücksichtigt. Eine Korrektur auf die effektiv erfolgte Nutzungsänderung muss in der letzten MWST-Abrechnung des Jahres vorgenommen werden.

## **858h**

### **Tatbestände partieller Nutzungsänderungen**

- *Ein Unternehmen wird neu steuerpflichtig und die zu entsteuernden Gegenstände oder Dienstleistungen werden sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** (z.B. sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen);*
- *Das Verhältnis der Verwendung jener Gegenstände und Dienstleistungen, die sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Tätigkeiten und somit **gemischt verwendet** werden, ändert sich (z.B. ändert sich der Verwendungszweck der Infrastruktur für steuerbare Beratungsleistungen und nicht optierte Schulungsleistungen von 70% zu 30% im Jahre 2005 auf 45% zu 55% im Jahre 2006);*
- *Gegenstände oder Dienstleistungen, die bisher ausschliesslich für steuerbare oder ausschliesslich für nicht steuerbare Zwecke verwendet wurden, werden inskünftig sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** (z.B. wird eine*

*bisher ausschliesslich für steuerbare Beratungsleistungen verwendete Liegenschaft inskünftig sowohl für steuerbare Beratungsleistungen als auch für nicht optierte Schulungsleistungen verwendet). Keine gemischte Verwendung liegt allerdings bei der Vermietung beziehungsweise Verpachtung von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen an Dritte vor, da eine diesbezügliche Option immer für die ganze Liegenschaft oder den ganzen Liegenschaftsteil gilt. Die steuerliche Beurteilung der Nutzung einer vermieteten Liegenschaft (beziehungsweise deren Teile) ist daher jederzeit möglich;*

- *Sportanlagen (oder Ähnliches) werden häufig wechselnd sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke und somit **gemischt verwendet** (z.B. wird eine Kunsteisbahn an bestimmten Tagen für steuerbare Einzeleintritte und an den übrigen Tagen für von der MWST abgenommene Vermietungen an Eishockeyclubs verwendet).*

Bei einer partiellen Nutzungsänderung besteht für die steuerpflichtige Person das Wahlrecht zwischen der **annäherungsweise und der effektiven Ermittlung** der MWST. Die gewählte Vorgehensweise ist sowohl für bewegliche und unbewegliche Gegenstände als auch für Dienstleistungen anwendbar.

**858i**

Sowohl bei der annäherungsweise als auch bei der effektiven Ermittlung muss jährlich nur einmal geprüft werden, ob eine steuerlich relevante Nutzungsänderung vorliegt oder nicht. Dazu wird einzig der Vorjahresvergleich vorgenommen, d.h. das Nutzungsverhältnis des abgelaufenen Geschäftsjahres wird mit demjenigen des Vorjahres verglichen.

Beim erstmaligen Eintreten der Voraussetzungen für eine partielle Nutzungsänderung entscheidet sich die steuerpflichtige Person, ob sie annäherungsweise oder effektiv abrechnen will. Die gewählte Methode ist **mindestens zehn Jahre** anzuwenden.

**858k**

#### **a. Annäherungsweise Ermittlung der MWST**

**858l**

Wendet die steuerpflichtige Person die annäherungsweise Ermittlung der MWST an, ist eine partielle Nutzungsänderung steuerlich relevant, wenn sich der Verwendungszweck der Gegenstände oder Dienstleistungen gegenüber dem Vorjahr **um mehr als 20 Prozentpunkte (= Toleranzgrenze)<sup>167</sup>** ändert.

Steuerkorrekturen werden innerhalb dieser Toleranzgrenze weder zu Lasten noch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person vorgenommen.

858m

**Beispiel**

Die steuerpflichtige Person A besitzt eine eigene Geschäftsliegenschaft und verwendet diese einerseits für steuerbare Zwecke (Beratungsleistungen) und andererseits für ausgenommene Zwecke (nicht optierte Schulungsleistungen). Die Nutzung für steuerbare Zwecke – welche die steuerpflichtige Person aufgrund eines sachgerechten Schlüssels ermittelt hat – sieht wie folgt aus:

Jahr 2005:	45,00%
Jahr 2006:	34,00%

Der Verwendungszweck der Liegenschaft hat sich im Jahre 2006 gegenüber dem Vorjahr 2005 demnach um elf Prozentpunkte verändert. Da die Toleranzgrenze von 20 Prozentpunkten nicht überschritten ist, liegt **keine steuerlich relevante Nutzungsänderung** per 1.1.2006 vor. Es sind also keine steuerlichen Massnahmen zu treffen.

Lösung bei effektiver Ermittlung unter Z 858o.

858n

**b. Effektive Ermittlung der MWST**

**Wendet die steuerpflichtige Person die** effektive Steuerermittlung an, wird eine partielle Nutzungsänderung in jedem Fall steuerlich erfasst, d.h. eine Toleranzgrenze wie bei der annäherungsweise Steuerermittlung ist bei der effektiven Steuerermittlung nicht vorgesehen.

Steuerkorrekturen werden bei jeglicher Änderung der Nutzungsverhältnisse vorgenommen.

858o

**Beispiel**

Gleicher Sachverhalt wie im Beispiel von Z 858m.

Bei effektiver Ermittlung liegt **bei jeglicher Änderung** des Nutzungsverhältnisses eine **steuerlich relevante Nutzungsänderung** vor, im vorliegenden Fall somit per 1.1.2006 (und zwar um elf Prozentpunkte). Es ist ein entsprechender Eigenverbrauch abzurechnen.

858p

**c. Praktisches Vorgehen bei der Steuerermittlung**

Partielle Nutzungsänderungen kommen in der Praxis nicht häufig vor. Über das praktische Vorgehen bei der Steuerermittlung orientiert die Broschüre Nutzungsänderungen.

**3. Deklaration in der MWST-Abrechnung**

858q

Die ermittelten MWST-Beträge aus **Einlageentsteuerungen** werden in Ziffer 111 (anrechenbare Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand), jene aus **Eigenverbrauchsbesteuerungen** in Ziffer 020 (Eigenverbrauchswert) und 070 beziehungsweise 071 (Eigenverbrauchswert und MWST-Betrag) der MWST-Abrechnung deklariert.



Die Berechnungen dazu sind der MWST-Abrechnung beizulegen. Die Detailunterlagen, auf denen die Berechnungen basieren (z.B. Rechnungen oder andere Belege), müssen nur auf Verlangen der ESTV eingereicht werden.

#### 4. Besonderheiten

859

Besonderheiten bestehen in folgenden Bereichen:

- Banken;
- Filmproduzenten;
- Gemeinwesen;
- Gruppenbesteuerung;
- Leerstand von Immobilien;
- Meldeverfahren;
- Nutzungsänderungen im Zeitpunkt der Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode, wenn zuvor mit Saldosteuersätzen abgerechnet wurde;
- Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand sowie Spenden. Einzelheiten dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen beziehungsweise in den einzelnen Broschüren und Merkblättern.

#### V. Gemischte Verwendung

Näheres zur gemischten Verwendung in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung, in der Broschüre Nutzungsänderungen und in der Broschüre Eigenverbrauch

1. Gemischte Verwendung liegt vor, wenn bewegliche Gegenstände (z.B. Fahrzeuge, Einrichtungen), unbewegliche Gegenstände (Gebäude und Gebäudeteile) oder Dienstleistungen gleichzeitig oder in kurzen Abständen sowohl für steuerbare Zwecke (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug Z 821 ff.) als auch für nicht der MWST unterliegende Zwecke (mit Ausschluss des Vorsteuerabzugs Z 841 ff.) verwendet werden.

860

2. Die steuerpflichtige Person wird für den Bezug von Leistungen, die sie teilweise für Zwecke ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug verwendet, wie eine nicht steuerpflichtige Person anteilmässig mit der MWST belastet.

861

Diese steuerliche Teilbelastung kann bei der gemischten Verwendung auf verschiedene Weise stattfinden:

- a. Durch Kürzung des Vorsteuerabzugs. Als Vorsteuer wird nur jener Teil abgezogen, der auf die Verwendung mit Anspruch auf Vorsteuerabzug entfällt, durch
  - direkte Zuordnung einer bezogenen Leistung zum entsprechenden steuerbaren oder nicht steuerbaren Umsatz oder

862

- Zuordnung der anteilmässigen Verwendung einer bezogenen Leistung mit Hilfe eines geeigneten Schlüssels (z.B. Fläche [m<sup>2</sup>] oder Volumen [m<sup>3</sup>], Umsätze, Bruttogewinne, Lohnsumme, Anzahl Mitarbeiter).

**863**

- b. Verwendet eine steuerpflichtige Person mit Vorsteuer belastete bewegliche Gegenstände (auch Teile davon) zu einem überwiegenden Teil (d.h. mehr als 50%) für Zwecke mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, kann sie die Vorsteuer ungekürzt abziehen. Sie hat dann jedoch die Verwendung für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke einmal jährlich (z.B. im letzten Quartal des Geschäftsjahres) im Eigenverbrauch zu versteuern (Z 428 ff.).

Bei Immobilien gilt diese Regelung nur für die Nebenkosten. Für die übrigen Aufwendungen ist der Vorsteuerabzug gemäss Z 862 anteilmässig laufend zu kürzen.

Betreffend Vereinfachungen bei der gemischten Verwendung siehe Z 873 ff.

### **Beispiele**

**864**

*Der Personenwagen eines Einzelunternehmers wird für Geschäfts- und Privatfahrten verwendet.*

- *Verwendung zu 30% für Geschäftsfahrten:*  
Gemäss Z 862 fallen 70% der Vorsteuer demnach für den Vorsteuerabzug ausser Betracht (Z 847). Der Vorsteuerabzug beträgt somit 30% der beim Kauf sowie Unterhalt (Reparaturen, Treibstoffe usw.) bezahlten Vorsteuer.
- *Verwendung zu 85% für Geschäftsfahrten:*  
Gemäss Z 863 ist der volle Vorsteuerabzug zulässig. Die Eigenverbrauchssteuer ist zum Normalsatz vom Wert der privaten Verwendung (Mietpreis für unabhängige Dritte) abzurechnen. Sind gewisse Voraussetzungen erfüllt, kann eine jährliche Pauschale abgerechnet werden (mehr dazu im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung).

**865**

*Büroeinrichtungen werden sowohl für steuerbare (z.B. Vermögensverwaltung) als auch für von der MWST ausgenommene Tätigkeiten (z.B. Vermittlung von Krediten) verwendet.*

- *Verwendung zu 20% für die steuerbare Tätigkeit:*  
Gemäss Z 862 ist ein Vorsteuerabzug von 20% möglich; 80% der bezahlten Vorsteuer fallen für den Vorsteuerabzug ausser Betracht.
- *Verwendung zu 80% für die steuerbare Tätigkeit:*  
Gemäss Z 863 ist der volle Vorsteuerabzug zulässig. Die Eigenverbrauchssteuer ist zum Normalsatz vom Wert der Verwendung für von der MWST

*ausgenommene Tätigkeiten (Mietpreis für unabhängige Dritte) abzurechnen.*

Weitere Beispiele dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

3. Die steuerpflichtige Person kann bei jedem einzelnen gemischt verwendeten beweglichen Gegenstand, den sie überwiegend (mehr als 50%) für steuerbare Zwecke verwendet, frei entscheiden, ob sie nach Z 862 oder 863 vorgehen will. Dabei ist Folgendes zu beachten: **866**

Beim Vorgehen nach Z 862 kann sie bei einer späteren Zunahme der Verwendung für steuerbare Geschäftszwecke von der Einlageentsteuerung nach Z 856 ff. Gebrauch machen. Nimmt dagegen der Anteil der Verwendung für nicht steuerbare Zwecke zu, schuldet sie auf dem Wert der Zunahme die Eigenverbrauchssteuer (s. Broschüre Nutzungsänderungen). Beim Vorgehen nach Z 863 erfolgt keine spätere über das laufende Geschäftsjahr hinausgehende Einlageentsteuerung oder Eigenverbrauchsbesteuerung. **867**
4. Die gemischte Verwendung von Gebäuden und Gebäudeteilen ist steuerlich grundsätzlich nach Z 862 zu behandeln. Die vorsteuerbelasteten Planungs-, Bau- und Baunebenkosten sind nach einem Schlüssel aufzuteilen. Für die Ermittlung dieses Schlüssels dient grundsätzlich die Fläche (m<sup>2</sup>) der einzelnen Einheiten, in begründeten Fällen auch der Rauminhalt (m<sup>3</sup>). Dieser Schlüssel gilt auch für Anlageteile, wie beispielsweise Fundament, Fassade, Treppenhaus, Dach, Heizung und Aufzug, die dem gesamten Gebäude dienen und nicht einer Verwendung direkt zugeordnet werden können (bezüglich Nebenkosten s. Broschüre Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien). **868**

Für die Berechnung von Schlüsseln, die eine Zuordenbarkeit zu den einzelnen Zwecken gewährleisten sollen, eignen sich beispielsweise die Aufzeichnungen von Architekten und Ingenieuren (z.B. Bauprojekte, Kostenvoranschläge, kubische Berechnungen, Anlagekosten, Bauabrechnungen). **869**
5. Wurde für die Versteuerung von unbeweglichen Gegenständen (Gebäude und Gebäudeteile) **an steuerpflichtige Mieter oder Käufer** optiert, hat der Vermieter beziehungsweise Verkäufer im Rahmen der bewilligten Option den vollen Anspruch auf Vorsteuerabzug. **870**

—

**871**

—

**872**

**873**

6. Vereinfachungen bei gemischter Verwendung
- a. Übersicht über die Möglichkeiten der Vorsteuerabzugskürzung infolge gemischter Verwendung

Die detaillierte Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei gemischter Verwendung nach dem effektiven Verwendungszweck kann einen sehr grossen Arbeitsaufwand mit sich bringen und ist aufgrund der Vielzahl und Verschiedenartigkeit der denkbaren Situationen, die zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führen, sehr komplex. Deshalb gewährt die ESTV zusätzlich die Möglichkeit, die Vorsteuerabzugskürzung anstatt nach der effektiven Methode (Z 861 ff.) im Sinne einer Vereinfachung anhand von Pauschalmethoden vorzunehmen.

**874**

Dabei stehen grundsätzlich folgende Vorgehensweisen offen:

- Pauschalvariante 1: Teilzuordnung der Vorsteuer;
- Pauschalvariante 2: Umsatzschlüssel;
- Pauschalvariante 3: Einheit der Leistung;
- Pauschalvariante 4: Saldosteuersatz im Umkehrschluss.<sup>168</sup>

Nähere Informationen über die genannten oder allenfalls weiteren Vorgehensweisen (z.B. die Besteuerung ausgenommener Umsätze an Stelle einer Vorsteuerabzugskürzung), sowie über deren Anwendungsmöglichkeiten und -dauer, können der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung entnommen werden.

**875**

Bezüglich Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen zu unentgeltlichen Zwecken siehe Broschüre Eigenverbrauch. In Bezug auf die Vorsteuerpauschale für Banken siehe gleichnamige Broschüre Vorsteuerpauschale für Banken.

**876**

Informationen zur annäherungsweise Ermittlung der Vorsteuerabzugskürzung bei der öffentlichen Hand in der Broschüre Gemeinwesen.

---

<sup>168</sup> Neue Variante der pauschalen Ermittlung

b. Vereinfachungen für die Vorsteuerabzugskürzung in speziellen Fällen

Die annäherungsweise Ermittlung ist für folgende von der MWST ausgenommenen Umsätze vorgesehen:

- Umsätze aus der Gewährung von Krediten/Zinseinnahmen und Einnahmen aus dem Handel mit Wertpapieren;
- Verwaltung von eigenen, nicht optierten Immobilien;
- Referentenleistungen;
- Verwaltungsratsmandate, Stiftungsratsmandate und ähnliche Funktionen;
- nicht eingelöste Geschenkgutscheine.

Nähere Informationen dazu in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

## 6. Teil

### Buchführung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege; Verfahrenspflichten und -rechte

#### I. Allgemeines

- 878** Die MWST erfordert eine gewisse Anpassung der Buchführung an die Besonderheiten dieser Steuer. In den meisten Fällen dürfte die Schaffung zusätzlicher Konti für die MWST auf dem Umsatz und die Vorsteuer sowie eine gewisse Anpassung bestehender Journale oder Hilfsbücher genügen.
- 879** Die nachfolgenden Richtlinien und Hinweise dienen dazu, die buchmässige Erfassung der MWST zu erleichtern. Eine formell und materiell ordnungsgemäss geführte Buchhaltung ist die wichtigste Voraussetzung für die korrekte Erfassung der MWST auf dem Umsatz, dem Aufwand und den Investitionen (Vorsteuer).
- 880** Bei den Buchungsbeispielen richtet sich die Kontierung nach dem KMU-Kontenrahmen von Walter Sterchi.

#### II. Pflicht zur Buchführung

- 881** Jede steuerpflichtige Person (insbesondere auch jene, die für die Steuerpflicht oder für die Versteuerung ausgenommener Umsätze optiert hat) muss ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen und so einrichten, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der MWST auf dem Umsatz und der abziehbaren Vorsteuer massgebenden Tatsachen leicht und zuverlässig ermitteln lassen.
- 882** Die Geschäftsbücher der steuerpflichtigen Person sind der Eigenart und Bedeutung des Unternehmens anzupassen. Sie haben über sämtliche ausgeführten Lieferungen und Dienstleistungen und die darauf entfallende MWST sowie über den gesamten Aufwand, die Investitionen und die abziehbare Vorsteuer lückenlos und detailliert Aufschluss zu geben. Dies bedingt unter Umständen die Führung besonderer Hilfsbücher und Kontrollen (z.B. Bücher/Journale über Eingangs- und Ausgangsfakturen, Warenkontrollen, Unterlagen über das Anlagevermögen, Aufzeichnungen über gemischt verwendete Gegenstände und Dienstleistungen). Besondere Anforderungen stellen sich bei der Anwendung der Margenbesteuerung (Z 290 ff. und 935) sowie im Hinblick auf Nutzungsänderungen (Z 903).
- 883** In einigen Fällen hat die ESTV besondere Vorschriften erlassen. So haben beispielsweise Detailhandelsunternehmen oder Floristen bestimmte Vorkehrungen zur Aufteilung der Einnahmen auf die verschiedenen Steuersätze zu treffen. Dies erfordert eine spezielle Gliederung der Warenkonti oder die Führung von besonderen Einkaufsjournalen. Näheres dazu unter Z 952 sowie in der Broschüre Detailhandel und in der Broschüre Gärtner und Floristen.

Die Buchhaltung ist laufend nachzuführen. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben sind mit den erforderlichen Texten in chronologischer Reihenfolge in die Kassa-, Post- oder Bank-Bücher (oder in die entsprechenden Konti) einzutragen.

**884**

Unternehmen mit einem hohen Anteil an Barumsätzen wird empfohlen, diese täglich zu ermitteln und zu verbuchen. Dabei kann der Periodenumsatz in einer einzigen Buchung erfasst werden (z.B. „Tageseinnahmen vom 01.07.2008“). Gleichzeitig ist der effektive Bargeldbestand zu ermitteln und mit der Buchhaltung abzustimmen.<sup>169</sup>

**884a**

Auf Buchungsbelegen, Kopien der Kundenrechnungen und auf Lieferantenrechnungen ist der Kontierungsvermerk und gegebenenfalls die Belegnummer anzubringen.

**885**

Werden keine individuellen Debitoren- und Kreditorenkonti geführt, sind die Art der Zahlung, das Zahlungsdatum und der bezahlte Betrag auf den Kopien der Kundenrechnungen und auf den Lieferantenrechnungen zu vermerken.

**886**

Steuerpflichtige Personen, die ihre Betriebe im Handelsregister eintragen lassen müssen, sind verpflichtet, eine Buchhaltung im Sinne von Artikel 957 ff. OR zu führen.

**887**

Selbst steuerpflichtige Personen, die nicht der obligationenrechtlichen Buchführungspflicht unterliegen, sollten sich gleichwohl in ihrem eigenen Interesse an diese Bestimmungen halten. Dies umso mehr, als sie nach Artikel 125 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) ohnehin verpflichtet sind, Aufzeichnungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen zu führen.

**888**

Glaubwürdigkeit und Beweiskraft ordnungsgemäss geführter Geschäftsbücher, die in Betriebsrechnungen und Bilanzen ausmünden, sind wesentlich grösser als blosser Aufzeichnungen ohne entsprechenden Abschluss.

**889**

Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen anhand von Belegen von der Eintragung in die Hilfs- und Grundbücher bis zur MWST-Abrechnung beziehungsweise bis zum Jahresabschluss und umgekehrt leicht und zuverlässig verfolgt werden können (Überprüfbarkeit Z 894).

**890**

Unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person nach den obligationenrechtlichen Bestimmungen buchführungspflichtig ist oder nicht, sollte sie grundsätzlich auf Ende eines jeden Geschäftsjahres

**891**

- ein detailliertes Inventar der Warenvorräte;
- detaillierte Verzeichnisse der Debitoren und Kreditoren;

- detaillierte Aufstellungen über die angefangenen und nicht fakturierten Arbeiten und Dienstleistungen sowie
- eine detaillierte Aufstellung über die erhaltenen und geleisteten Vorauszahlungen

erstellen.

**892 Eine mangelhaft geführte Buchhaltung sowie das Fehlen von Abschlüssen, Unterlagen und Belegen können sich namentlich bei Steuerkontrollen nachteilig auswirken und zu einer annäherungsweise Ermittlung der MWST durch die ESTV führen.**

### III. **Buchführungsgrundsätze**<sup>170</sup>

#### **893 Fortlaufende Erfassung der Geschäftsfälle**

Sämtliche Einnahmen und Ausgaben sind mit den erforderlichen Texten in chronologischer Reihenfolge in die Kassa-, Post- oder Bankbücher (oder in die entsprechenden Konti) einzutragen. Diese Eintragungen sind fortlaufend zu addieren und periodisch zu saldieren. Die Saldi müssen mit dem regelmässig zu kontrollierenden Bargeldbestand beziehungsweise mit den Saldomeldungen und Auszügen der Finanzinstitute (z.B. Post und Banken) übereinstimmen.

Werden keine konventionellen Grundbücher geführt, sondern alle Geschäftsfälle direkt über die EDV im Hauptbuch erfasst, sollte die Buchhaltung täglich nachgeführt werden. Zudem ist das Führen eines Buchungsjournals (chronologische Aufzeichnung aller verbuchten Geschäftsvorfälle) empfehlenswert.

#### **893a Buchungsbelege**

Zu jeder Buchung muss ein Beleg vorhanden sein (z.B. Kopie der Debitorenrechnung, Tagesauswertung der Registrierkasse, Kreditorenrechnung, Spesenbeleg, Umbuchungsbeleg). Auf den Buchungsbelegen sind der Kontierungsvermerk und gegebenenfalls die Belegnummer anzubringen. Werden keine individuellen Debitoren- und Kreditorenkonti geführt, ist die Art der Zahlung, das Zahlungsdatum und der bezahlte Betrag auf den Kopien der Kundenrechnungen und auf den Lieferantenrechnungen zu vermerken.

#### **893b Lesbarkeit für das menschliche Auge**

Bei Einsatz einer EDV-Buchhaltung müssen sämtliche Daten in eine für das menschliche Auge lesbare Form zurückgebracht werden können, sei es durch Ausdruck auf Papier oder durch Darstellung am Bildschirm. Die entsprechenden technischen, organisatorischen und personellen Voraussetzungen müssen während der gesamten Verjährungsfrist gewährleistet sein (Z 943 - 948).



## Überprüfbarkeit

Der Verlauf jedes einzelnen Geschäftsfalls muss vom Buchungsbeleg bis zum Jahresabschluss beziehungsweise bis zur MWST-Abrechnung und umgekehrt jederzeit leicht und zuverlässig verfolgt werden können.

### Beispiel

Einkauf Handelsware beim Lieferanten X, Fr. 3'000 exkl. 7.6% MWST  
 Rechnungsdatum: 15.05.2008  
 Zahlungsdatum 15.06.2008, Zahlung via Bank,  
 MWST-Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten

#### A: Buchungsbeleg

Beleg Nr. 000 001 vom 15.05.2008:  
 Kreditorenrechnung Lieferant X, Fr. 3'000 + 7.6% MWST (Fr. 228)

#### B: Eintragung im Grundbuch/Journal

Zahlungsausgang im Bankbuch  
 15.06.2008: Zahlung an Lieferant X: Fr. 3'228

#### C: Erfassung in der Buchhaltung (Hauptbuch-Konti)

Buchungsdatum: 15.06.2008  
Buchungstext: Wareneinkauf Lieferant X

<u>Verbuchung:</u>	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
<b>Konto 1020:</b>		
Bank		3'228
<b>Konto 4200:</b>		
Aufwand Handelsware	3'000	
<b>Konto 1171:</b>		
Vorsteuer auf Mat. + Dienstleist.	228	

#### D: Erfassung im Jahresabschluss 2008

<u>Konto 4200 „Aufwand Handelsware“</u>		
Saldo gemäss Erfolgsrechnung		Fr. 375'000
darunter folgende Einzelbuchung:		
15.06.2008 Wareneinkauf Lieferant X		Fr. 3'000
<u>Konto 1170 „Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen“</u>		
Total verbuchte Vorsteuer während des Geschäftsjahres		Fr. 32'500
darunter folgende Einzelbuchung:		
15.06.2008 Wareneinkauf Lieferant X		Fr. 228

**E: Ausweis in der periodischen MWST-Auswertung**MWST-Journal April - Juni 2008Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen

Total Vorsteuer gemäss Journal Fr. 8'500

darunter folgende Einzelbuchung:

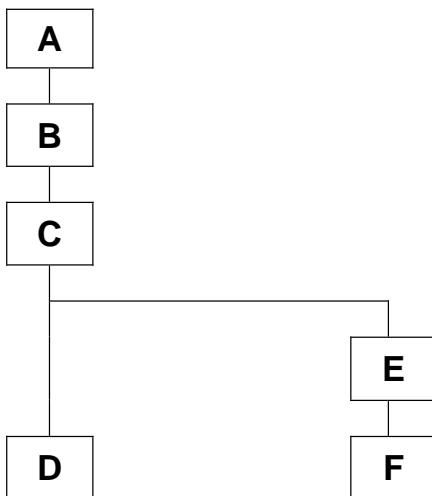
15.06.2008 Wareneinkauf Lieferant X Fr. 228

**F: Deklaration in der MWST-Abrechnung für die Periode April - Juni 2008**Total deklarierte Vorsteuern

Fr. 9'700

davon Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen

gemäss MWST-Auswertung: Fr. 8'500

**Schema gemäss Beispiel unter Z 894**

A: Buchungsbeleg

E: MWST-Auswertung

B: Grundbuch/Journal

F: MWST-Abrechnung

C: Buchhaltung/Hauptbuch

D: Jahresabschluss

Die Prüfbarkeit eines Geschäftsfalles muss **in beide Richtungen** (sowohl von A nach D + F als auch umgekehrt) jederzeit möglich sein.

Die Überprüfbarkeit setzt namentlich einen verständlichen Aufbau der Geschäftsbücher, verständliche Buchungstexte, Belege mit Kontierungs- sowie Zahlungsvermerken sowie eine geordnete und systematische Klassierung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege voraus.

**Auf Sammelbuchungen ist möglichst zu verzichten.**

Bei Sammelbuchungen ist sicherzustellen, dass die Prüfbarkeit der Sammelbeträge mit separaten Journalen gewährleistet bleibt. Dies gilt beispielsweise für eine einfache Gewerbebuchhaltung (Z 914 ff.), bei der lediglich periodisch der Geldverkehr gemäss Grundbüchern ins Hauptbuch übertragen wird oder für eine EDV-Buchhaltung, bei der in den Hauptbuchkonti nur periodisch zusammengefasste (verdichtete) Buchungen dargestellt werden.

**Buchhaltung als Bruttorechnung**

Die Buchhaltung ist als Bruttorechnung zu führen (Art. 662a OR). Dies bedeutet, dass **keine Verrechnung von Aktiven und Passiven** sowie von **Aufwand und Ertrag** zulässig ist.

**895****Beispiel**

*Das Personal hat für private Telefongespräche einen Unkostenbeitrag zu leisten. Zu diesem Zweck besteht eine Telefonkasse, die einmal wöchentlich geleert wird. Der Bestand wird erfolgswirksam auf die Hauptkasse übertragen.*

**Unzulässige Verbuchung:**

Konto 1000: Hauptkasse / Konto 6510: Telefonaufwand

Auf diese Weise findet eine unzulässige Verrechnung von Aufwand und Ertrag statt.

**Korrekte Verbuchung:**

Konto 1000: Hauptkasse / Kontogruppe 3000: Betriebsertrag

**Zulässige Alternative:**

Konto 1000: Hauptkasse / Konto 6519: Ertrag Telefon Personal

Die weiterverrechneten Geschäftsunkosten werden auf einem separaten Aufwandminderungskonto verbucht. Bei der Umsatzabstimmung (Z 968) muss dieses Aufwandminderungskonto speziell beachtet werden.

Die Entgelte auf dem Aufwandminderungskonto sind für die MWST als Umsatz zu erfassen. Die Deklaration der MWST als Minderung des Vorsteuerabzugs ist nicht zulässig.

Die Bruttoverbuchung ist auch beim Verkauf von Gegenständen aus dem Anlagevermögen anzuwenden.

**Beispiel**

*Verkauf Lastwagen für Fr. 21'520 inkl. 7,6% MWST;  
Buchwert Fr. 15'000*

Geldkonto	/ Ertrag Verkauf Betriebsmittel	Fr. 20'000
Geldkonto	/ Umsatzsteuer	Fr. 1'520
Abschreibung Fahrzeuge	/ Fahrzeuge	Fr. 15'000

**896** Das Buchen von Erträgen in die Aufwandkonti (Aufwandminderungen) beziehungsweise von Aufwendungen in die Ertragskonti (Ertragsminderungen) ist zu unterlassen. Die Umsatzabstimmung nach Z 968 wird dadurch erleichtert.

#### IV. Die Behandlung der MWST in der Buchhaltung

##### **897** 1. Durchlaufender Posten

Die MWST ist grundsätzlich Bestandteil der Entgelte für steuerbare Lieferungen und Dienstleistungen. Ihr kommt in der Buchhaltung der steuerpflichtigen Person jedoch eher der Charakter eines durchlaufenden Postens zu. Die Vorsteuer kann in der MWST-Abrechnung von der auf dem Umsatz geschuldeten MWST abgezogen werden. Ein Überschuss der MWST auf dem Umsatz ist der ESTV zu entrichten. Ein Vorsteuerüberschuss wird von der ESTV zurückbezahlt oder gutgeschrieben.

##### **2. Netto- und Brutto-Verbuchung**

**898** Es hängt in erster Linie von der Geschäftsstruktur und vom Aufbau des Rechnungswesens ab, ob für die steuerpflichtige Person die Netto- oder die Brutto-Methode zu empfehlen ist.

**899** Bei geeigneter Organisation des Rechnungswesens können **Brutto-** und **Netto-Methode** auch nebeneinander angewandt werden (z.B. Ertrag **brutto**, Aufwand **netto**).

##### **a. Allgemeines**

**900** Der buchhalterische Charakter der MWST als durchlaufender Posten bedingt, dass die auf dem Umsatz geschuldete MWST auf einem separaten Konto „Umsatzsteuer“ und die beim Einkauf an steuerpflichtige Lieferanten oder Dienstleistungserbringer zu bezahlende oder bezahlte, abzugsberechtigte MWST auf separaten Konti „Vorsteuer“ zu verbuchen sind.

**901** Für die MWST-Abrechnung ist die Vorsteuer aufzuteilen in

- **Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen**  
(z.B. Konto 1170 nimmt die Vorsteuer aus der Kontoklasse 4 wie Material, Waren und Drittleistungen auf),
- **Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand**  
(z.B. Konto 1171 nimmt die Vorsteuer aus den Kontoklassen 1, 5 und 6 auf; beinhaltet auch das Zumieten von temporären Arbeitskräften).

**902** Bei gemischter Verwendung kann zur Ermittlung der Vorsteuer und der Vorsteuerabzugskürzung, ungeachtet der gewählten Vorgehensweise (Z 861 ff.), die Führung weiterer Konti sinnvoll sein.

Bei besonderen Verhältnissen, beispielsweise bei Verwendung von unterschiedlichen Vorsteuerkürzungsschlüsseln bei einzelnen Tätigkeitsgebieten des Betriebs, sind die entsprechenden Vorsteuerkonti je Tätigkeitsgebiet zu

führen (z.B. Liegenschaft mit Wohnräumen und Geschäftsräumen, wobei für die Versteuerung der Mietentgelte von Geschäftsräumen an steuerpflichtige Personen optiert wird; subventionierte Betriebsteile).

Für die Ermittlung allfälliger Nutzungsänderungen (von unbeweglichen und beweglichen Gegenständen sowie von Dienstleistungen) und die Berechnung der sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen sind oft umfangreiche Daten notwendig. Um die massgebenden Werte jederzeit eruieren zu können, empfiehlt es sich, die Ausscheidung mit Hilfe separater Konti soweit als möglich bereits in der Buchhaltung vorzunehmen. Diese Konti sind für unbewegliche und bewegliche Gegenstände sowie für Dienstleistungen getrennt zu führen. Wird auf eine derartige Kontoführung verzichtet, sind entsprechende, leicht überprüfbare Aufzeichnungen ausserhalb der Buchhaltung (z.B. Listen und Anlagekarteien) zu führen. Näheres dazu in der Broschüre Nutzungsänderungen.

903

Zudem empfiehlt es sich, die vorsteuerbelasteten Aufwendungen in den Konti mit speziellen Codes zu versehen oder in separaten Konti (getrennt nach Steuersätzen) zu verbuchen.

904

#### **b. Netto-Verbuchung**

Bei der **Netto-Verbuchung** wird die auf dem Umsatz geschuldete MWST auf einem separaten Konto „Umsatzsteuer“ und die beim Einkauf an steuerpflichtige Lieferanten oder Dienstleistungserbringer zu bezahlende oder bezahlte, abzugsberechtigte MWST auf separaten Konti „Vorsteuer“ verbucht.

905

Bei diesem Vorgehen werden Aufwand und Ertrag in der Buchhaltung immer ohne MWST ausgewiesen. Zudem ist aus den Konti „Umsatzsteuer“ und „Vorsteuer“ jederzeit der genaue Stand der Schuld oder des Guthabens gegenüber der ESTV ersichtlich.

906

Eine Aufteilung der einzelnen Aufwand- und Anlagekonti nach steuerlichen Gesichtspunkten (z.B. „inkl. Vorsteuer Normalsatz“, „inkl. Vorsteuer Sonder-satz“, „inkl. Vorsteuer reduzierter Satz“, „ohne abziehbare Vorsteuer“) ist nicht nötig (s. zudem Z 902 ff.). Die durch die separate Verbuchung der Steuerbetreffnisse verursachte Mehrarbeit hält sich in Grenzen, wenn die Aufteilung der Ein- und Ausgangsfakturen nach „Nettobetrag“ und MWST“ bereits in den Grundbüchern, Fakturabüchern oder Journalen mit entsprechenden Spalten erfolgt und die Konti der Buchhaltung nur die rekapitulierten Sammelbeträge aufnehmen (Beispiel Z 916).

907

#### **c. Brutto-Verbuchung**

Bei der **Brutto-Verbuchung** werden auf den Ertrags- und Aufwandkonti vorerst die Brutto-Beträge inklusive MWST auf dem Umsatz beziehungsweise inklusive Vorsteuer gebucht. Die geschuldete MWST sowie die ab-

908

zugsberechtigte Vorsteuer werden nur periodisch, in der Regel monatlich, jedoch spätestens am Ende der Abrechnungsperiode global herausgerechnet und wie bei der Netto-Verbuchung auf die separaten Konti „Umsatzsteuer“ und „Vorsteuer“ übertragen. Die Ertrags- und Aufwandkonti weisen dann nur noch die Netto-Beträge ohne MWST aus.

909

Die Brutto-Verbuchung eignet sich insbesondere für Ausgangsfakturen, sofern die Leistungen durchwegs dem selben Steuersatz unterliegen. Sie kann zwar auch angewandt werden, wenn verschiedene Steuersätze fakturiert werden (z.B. Normalsatz, reduzierter Satz oder ohne MWST). In diesem Fall sind – zwecks einfacher Ermittlung der MWST – die Konti nach Steuersätzen aufzuteilen.

Bei den Eingangsfakturen dürfte sich die Brutto-Verbuchung in der Regel nur für den Waren- oder Materialeinkauf eignen, wobei auch hier die Konti nach den verschiedenen Steuersätzen aufzugliedern sind. Für die Verbuchung der Investitionen und des übrigen Betriebsaufwandes eignet sich die Brutto-Methode weniger, da die Unterteilung der einzelnen Konti nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht nur erhebliche Mehrarbeit verursacht, sondern auch die Überblickbarkeit wesentlich beeinträchtigt.

#### d. Buchungsbeispiele Netto-Verbuchung

910

	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
1. Verkauf einer Filmkamera gegen Rechnung		
Debitor X	Fr. 2'367.20	
an Warenverkauf		Fr. 2'200.00
an Umsatzsteuer		Fr. 167.20
2. Reparatur eines Fahrrads gegen bar		
Kassa	Fr. 161.40	
an Werkstatterlös		Fr. 150.00
an Umsatzsteuer		Fr. 11.40
3. Kauf von Ersatzteilen gegen Rechnung		
Wareneinkauf	Fr. 500.00	
Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen	Fr. 38.00	
an Kreditor Y		Fr. 538.00
4. Kauf von Druckerpapier gegen bar		
Büromaterial	Fr. 75.00	
Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand	Fr. 5.70	
an Kassa		Fr. 80.70

**Brutto-Verbuchung****911**

(gleiche Geschäftsfälle wie unter Z 910)

	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
1. Debitor X	Fr. 2'367.20	
an Warenverkauf 7,6%		Fr. 2'367.20
2. Kassa	Fr. 161.40	
an Werkstatterlös 7,6%		Fr. 161.40
3. Wareneinkauf 7,6%	Fr. 538.00	
an Kreditor Y		Fr. 538.00
4. Büromaterial 7,6%	Fr. 80.70	
an Kassa		Fr. 80.70

**Globale Umbuchung der MWST auf dem Umsatz und der Vorsteuer am Ende des Monats oder der Abrechnungsperiode bei Brutto-Verbuchung****912**

	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
Warenverkauf Normalsatz (MWST)	Fr .....	
Werkstatterlös Normalsatz (MWST)	Fr .....	
..... (MWST)	Fr .....	
an Umsatzsteuer		Fr. ....
Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen	Fr. ....	
an Wareneinkauf Normalsatz (MWST)		Fr. ....
Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand	Fr .....	
an Büromaterial Normalsatz (MWST)		Fr .....
an ..... (MWST)		Fr. ....

**e. Berechnung der MWST bei Brutto-Verbuchung****913**

Die umzubuchenden Steuerbeträge (Z 912) sind wie folgt aus dem Total der auf den betreffenden Konti gebuchten Bruttobeträge herauszurechnen:

	<u>2,4%</u>	<u>3,6%</u>	<u>7,6%</u>
	<u>Bruttobetrag x 2,4</u>	<u>Bruttobetrag x 3,6</u>	<u>Bruttobetrag x 7,6</u>
	102,4	103,6	107,6
oder multipliziert mit:	2,3438%	3,4749%	7,0632%

## V. Buchhaltungsarten

914

### 1. Gewerbebuchhaltung

Die folgenden Ausführungen gelten insbesondere für kleinere Gewerbebetriebe, denen die Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten durch die ESTV bewilligt wurde (Z 964 ff.).

Da nur der Zahlungsverkehr verbucht wird, müssen auf den Kopien der Kundenfakturen und auf den Lieferantenrechnungen Zahlungshinweise (Betrag, Zahlstelle, Datum) und Kontierungsvermerke angebracht werden.

915

#### a. Netto-Verbuchung

Die Netto-Verbuchung (Z 905 - 907) erfordert keine Aufteilung der Konti nach Steuersätzen. Im Grundbuch sind jedoch separate Eintragungen für die MWST auf dem Umsatz beziehungsweise für die Vorsteuer erforderlichlich.

916

#### Beispiel eines Kassa-Buches bei Netto-Verbuchung

Datum	Text	Konto	Steuer- satz %	Ein- nahmen	Aus- gaben	Saldo
<b>2008</b>						
1.1.	Anfangssaldo					5'128.00
3.1.	Kauf PC	1521			3'500.00	1'628.00
	Vorsteuer	1171	7,6		266.00	1'362.00
3.1.	Barverkäufe	3000	7,6	800.00		2'162.00
	Umsatzsteuer	2200		60.80		2'222.80
3.1.	Barverkäufe	3001	2,4	100.00		2'322.80
	Umsatzsteuer	2200		2.40		2'325.20
3.1.	Kauf Büromaterial	6500			50.00	2'275.20
	Vorsteuer	1171	7,6		3.80	2'271.40
3.1.	Privatbezug	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Barverkäufe	3000	7,6	500.00		2'571.40
	Umsatzsteuer	2200		38.00		2'609.40
6.1.	Barbezug Bank	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Bareinkauf Waren	4000			600.00	2'609.40
	Vorsteuer	1170	7,6		45.60	2'563.80
6.1.	Bareinkauf Waren	4000			300.00	2'263.80
	Vorsteuer	1170	2,4		7.20	2'256.60
6.1.	Kauf Packmaterial	4005			80.00	2'176.60
	Vorsteuer	1170	7,6		6.10	2'170.50
6.1.	Prämie Feuervers.	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....		.....
....	.....	....	....		.....	.....



### Rekapitulation Kassa Januar 2008

Konto	Einnahmen		Konto	Ausgaben	
1020	Bank	.....	1170	Vorsteuer <sup>1)</sup>	.....
2200	Umsatzsteuer	.....	1171	Vorsteuer <sup>2)</sup>	.....
3000	Warenverkauf	.....	1521	Anlagen	.....
3001	Warenverkauf	.....	2850	Privatbezüge	.....
3200	Warenverkauf	.....	4000	Wareneinkauf	.....
3404	Beherbergungs- einnahmen	.....	4005	Verpackungs- material	.....
....	.....	.....	4200	Wareneinkauf	.....
....	.....	.....	6300	Geschäftsvers.	.....
....	.....	.....	6500	Büromaterial	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
	Total Einnahmen	.....		Total Ausgaben	.....
	Anfangsbestand	.....		Schlussbestand	.....
		.....			.....

1) Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen

2) Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

#### b. Brutto-Verbuchung

Wird die Brutto-Verbuchung (Z 908 ff.) angewandt, müssen sowohl beim Erlös als auch beim Waren- beziehungsweise Betriebsaufwand die einzelnen Konti nach Steuersätzen (Normalsatz, Sondersatz, reduzierter Satz, ohne MWST) aufgeteilt werden.

917

#### Beispiel eines Kassa-Buches bei Brutto-Verbuchung

Datum	Text	Konto	Steuer- satz %	Ein- nahmen	Aus- gaben	Saldo
<b>2008</b>						
1.1.	Anfangssaldo					5'128.00
3.1.	Kauf PC	1521	7,6		3'766.00	1'362.00
3.1.	Barverkäufe	3000	7,6	860.80		2'222.80
3.1.	Barverkäufe	3001	2,4	102.40		2'325.20
3.1.	Kauf Büromaterial	6500	7,6		53.80	2'271.40
3.1.	Privatbezug	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Barverkäufe	3000	7,6	538.00		2'609.40
6.1.	Barbezug Bank	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Bareinkauf Waren	4000	7,6		645.60	2'563.80
6.1.	Bareinkauf Waren	4001	2,4		307.20	2'256.60
6.1.	Kauf Packmaterial	4005	7,6		86.10	2'170.50
6.1.	Prämie Feuervers.	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....	.....	.....
....	.....	....	....	.....	.....	.....

918

### Rekapitulation Kassa Januar 2008

Konto	Einnahmen		Konto	Ausgaben	
1020	Bank	.....	1521	Anlagen 7,6%	.....
3000	Warenverkauf 7,6%	.....	1522	Anlagen 0%	.....
3001	Warenverkauf 2,4%	.....	2850	Privatbezüge	.....
3002	Warenverkauf 0%	.....	4000	Wareneinkauf 7,6%	.....
3404	Beherbungs-		4001	Wareneinkauf 2,4%	.....
	einnahmen 3,6%	.....	4002	Wareneinkauf 0%	.....
....	.....	.....	4005	Verpackungsm. 7,6%	.....
....	.....	.....	6300	Geschäftsvers.	.....
....	.....	.....	6500	Büromaterial 7,6%	.....
....	.....	.....	6501	Büromaterial 0%	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
....	.....	.....	....	.....	.....
		<u>.....</u>			<u>.....</u>
	Total Einnahmen	.....		Total Ausgaben	.....
	Anfangsbestand	<u>.....</u>		Schlussbestand	<u>.....</u>
		<u>.....</u>			<u>.....</u>

Die zu entrichtende MWST kann aus den Erlöskonti herausgerechnet und auf das Konto „Umsatzsteuer“ umgebucht werden. Die abziehbare Vorsteuer kann aus den Anlagen- und Aufwandskonti ermittelt und auf die Konti „Vorsteuer“ umgebucht werden. Diese Umbuchungen der MWST-Beträge sind periodisch, mindestens einmal pro Steuerperiode vorzunehmen.

919

#### c. Gemischte Verbuchung

Netto- und Brutto-Verbuchungen können jedoch auch nebeneinander angewandt werden.

**Beispiel eines Kassa-Buches bei gemischter Verbuchung  
(Einnahmen brutto, Ausgaben netto)**

Datum	Text	Konto	Steuer- satz %	Ein- nahmen	Aus- gaben	Saldo
<b>2008</b>						
1.1.	Anfangssaldo					5'128.00
3.1.	Kauf PC	1521			3'500.00	1'628.00
	Vorsteuer	1171	7,6		266.00	1'362.00
3.1.	Barverkäufe	3000	7,6	860.80		2'222.80
3.1.	Barverkäufe	3001	2,4	102.40		2'325.20
3.1.	Kauf Büromaterial	6500			50.00	2'275.20
	Vorsteuer	1171	7,6		3.80	2'271.40
3.1.	Privatbezug	2850			200.00	2'071.40
6.1.	Barverkäufe	3000	7,6	538.00		2'609.40
6.1.	Barbezug Bank	1020		600.00		3'209.40
6.1.	Bareinkauf Waren	4000			600.00	2'609.40
	Vorsteuer	1170	7,6		45.60	2'563.80
6.1.	Bareinkauf Waren	4000			300.00	2'263.40
	Vorsteuer	1170	2,4		7.20	2'256.60
6.1.	Kauf Packmaterial	4005			80.00	2'176.60
	Vorsteuer	1170	7,6		6.10	2'170.50
6.1.	Prämie Feuervers.	6300			90.00	2'080.50
....	.....	....	....	.....		.....
....	.....	....	....		.....	.....
....	.....	....	....	.....		.....

**Rekapitulation Kassa Januar 2008**

Konto	Einnahmen	Konto	Ausgaben
1020	Bank	.....	1170 Vorsteuer <sup>1)</sup> .....
3000	Warenverkauf 7,6%	.....	1171 Vorsteuer <sup>2)</sup> .....
3010	Warenverkauf 2,4%	.....	1521 Anlagen .....
3200	Warenverkauf 0%	.....	2850 Privatbezüge .....
3404	Beherbergungs- einnahmen 3,6%	.....	4000 Wareneinkauf .....
....	.....	.....	4005 Verpackungsmat. ....
....	.....	.....	6300 Geschäftsvers. ....
....	.....	.....	6500 Büromaterial .....
....	.....	.....	.... .....
	<b>Total Einnahmen</b>	.....	<b>Total Ausgaben</b> .....
	<b>Anfangsbestand</b>	.....	<b>Schlussbestand</b> .....
		.....	.....

1) Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen

2) Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

Die zu entrichtende MWST ist periodisch, mindestens einmal pro Steuerperiode aus den Erlöskonti herauszurechnen und auf das Konto „Umsatzsteuer“ zu übertragen.

921

**d. Buchhaltung ohne konventionelle Grundbücher**

Werden keine konventionellen Grundbücher geführt, sondern alle Geschäftsvorfälle direkt über die EDV im Hauptbuch erfasst, gilt Folgendes:

- Die Buchhaltung ist laufend nachzuführen (ist dies nicht der Fall, gilt das entsprechend für die Grundbücher);
- die Vorsteuer (mit Vorteil wird die Netto-Verbuchungsmethode angewandt) wird auf die Konti „Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen“ (Kontoklasse 4) und „Vorsteuer auf Investitionen und übriger Betriebsaufwand“ (Kontoklassen 1, 5 und 6) aufgeteilt;
- auf allen Konti dürfen nur Einzelbuchungen vorgenommen werden, die mindestens folgende Angaben beinhalten: Datum, Name, allfällige Faktura-Nr., Gegenkonto, Betrag (Sammelbuchungen sind nicht gestattet). Nützlich dabei ist, bei vorsteuerbelasteten Aufwendungen einen Code zu verwenden, wie die Vorsteuer berechnet wurde;
- das Führen eines Buchungsjournals (chronologische Aufzeichnung aller verbuchten Geschäftsvorfälle) bewährt sich (dagegen sind bei Beachtung vorstehender Bedingungen keine mehrwertsteuerspezifischen Debitoren- und Kreditoren-Journale notwendig).

922

**2. EDV-Buchhaltung<sup>171</sup>**

Der überwiegende Teil der steuerpflichtigen Personen führt die Buchhaltung auf einem EDV-System mit einer entsprechenden Buchhaltungssoftware. In Bezug auf die Erfassung und MWST-Abrechnung ist Folgendes zu beachten:

923

**MWST-Auswertungen**

Die eigentliche Erfassung und Aufteilung der Umsätze, Aufwendungen und Investitionen nach steuerlichen Gesichtspunkten kann folgendermassen erfolgen:

- in Verbindung mit den aus Gründen der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung ohnehin zu erstellenden Debitoren und Kreditoren-Journalen

**oder**

- mit einer separaten, periodischen Buchhaltungsauswertung (z.B. MWST-Journal oder MWST-Verprobung genannt), in der die Umsätze, Investitionen und Aufwendungen chronologisch, sortiert nach Steuersätzen aufgeführt sind.

## Beispiel, Debitoren-/Kreditoren-Buchhaltung mit Debitoren- und Kreditorenjournalen

Erfassung der Umsätze sowie der vorsteuerabzugsberechtigten Aufwendungen und Investitionen anhand der Debitoren- und Kreditorenjournale.

### Ausgangsfakturen (Debitoren)

Datum	Kunde	Faktura Nr.	Konto	Faktura- betrag inkl. MWST	Nettoentgelte				Umsatz- steuer
					7,6%	3,6%	2,4%	0,0%	
<b>Periodentotal</b>									

### Eingangsfakturen (Kreditoren)

Datum	Lieferant	Faktura Nr.	Konto	Faktura- betrag inkl. MWST	Nettoaufwand/ -Investition				Vor- steuer 1)	Vor- steuer 2)
					7,6%	3,6%	2,4%	0,0%		
<b>Periodentotal</b>										

1) Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen

2) Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand

Auf jeder Seite sind alle Kolonnen mit einem Subtotal abzuschliessen.

## Beispiel, Debitoren-/Kreditoren-Buchhaltung mit codierten Debitoren- und Kreditorenjournalen

Die üblichen Journalangaben werden mit den Kolonnen „MWST-Code“ und „MWST-Betrag“ ergänzt.

### Ausgangsfakturen (Debitoren)

Datum	Kunde	Faktura Nr.	Konto	Faktura-betrag inkl. MWST	MWST-Code	Umsatz exkl. MWST	Umsatzsteuer
<b>Periodentotal</b>							

### Eingangsfakturen (Kreditoren)

Datum	Lieferant	Faktura Nr.	Konto	Faktura-betrag inkl. MWST	MWST-Code	Aufwand / Investition exkl. MWST	Vorsteuer
<b>Periodentotal</b>							

Auf jeder Seite sind alle Kolonnen mit einem Subtotal abzuschliessen. Am Ende des Journals ist zudem eine Rekapitulation mit den Einzeltotalen aller MWST-Codes aufzuführen. Die Kolonne „MWST-Betrag“ hat nicht nur die offen in Rechnung gestellten MWST-Beträge, sondern auch die errechneten Steuerbeträge auf Lieferungen und Dienstleistungen mit verdeckter Steuerüberwälzung aufzunehmen. Für die Vorsteuern auf Materialaufwand und Dienstleistungen sowie für die Vorsteuern auf Investitionen und übrigen Betriebsaufwand empfiehlt es sich, separate MWST-Codes zu verwenden.

Eine weitere Methode besteht darin, die Journalangaben nur mit dem MWST-Code der betreffenden Faktura zu ergänzen. Diese Methode eignet sich vor allem, wenn immer der gesamte Fakturabtrag dem selben Steuersatz unterliegt, d.h. das Entgelt also nicht weiter zu unterteilen ist.

Auf jeder Seite sind alle Kolonnen mit einem Subtotal je Steuersatz abzuschliessen.

**Beispiel, EDV-Buchhaltung mit separatem MWST-Journal**

Der Geschäftsverkehr einer MWST-Abrechnungsperiode wird, sortiert nach MWST-Code, in einem separaten MWST-Journal festgehalten.

**Code U7 Umsatz: Steuerbar zum Normalsatz**

Datum	Text	Konto	Brutto- betrag inkl. MWST	MWST	Netto- betrag exkl. MWST
<b>Periodentotal Code U7</b>					

**Code U0 Umsatz: Export**

Datum	Text	Konto	Brutto- betrag inkl. MWST	MWST	Netto- betrag exkl. MWST
<b>Periodentotal Code U0</b>					

**Code M7 Vorsteuer: Materialaufwand und Dienstleistungen, Normalsatz**

Datum	Text	Konto	Brutto- betrag inkl. MWST	MWST	Netto- betrag exkl. MWST
<b>Periodentotal Code M7</b>					

... usw.

Auf jeder Seite sind alle Kolonnen mit einem Subtotal abzuschliessen. Am Ende des Journals ist zudem eine Rekapitulation mit den Einzeltotalen aller MWST-Codes aufzuführen.

Diese Darstellung eignet sich sowohl bei Abrechnung nach vereinbarten als auch nach vereinnahmten Entgelten (Z 962 - 965). Die Datumsspalte zeigt bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten das Datum des Rechnungsausgangs beziehungsweise des Rechnungseingangs (Verbuchung über Debitoren- und Kreditorenkonti). Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten wird das Datum des Zahlungseingangs beziehungsweise des Zahlungsausgangs aufgeführt (s. jedoch Z 927).

927

**Abrechnungsmethode**

Die MWST wird grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten abgerechnet (Z 962 - 963). Sofern in der Buchhaltung nur der Zahlungsverkehr erfasst wird (sowohl im Aufwand als auch im Ertrag), besteht auf Antrag hin die Möglichkeit, nach vereinnahmten Entgelten abzurechnen (Z 964 - 965).

Manche Buchhaltungsprogramme erlauben es, ein MWST-Journal nach vereinbarten Entgelten (nach Zahlungsein- und -ausgängen) zu erstellen, obwohl die Buchhaltung nach vereinbarten Entgelten geführt wird (Verbuchung der Umsätze bei Ausstellung der Rechnung über Debitorenkonti – Verbuchung der Aufwendungen bei Erhalt der Rechnung über Kreditorenkonti).

Wenn die Buchhaltung nach vereinbarten Entgelten geführt wird, muss auch die MWST-Abrechnung nach vereinbarten Entgelten erstellt werden. Eine MWST-Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten gemäss MWST-Journal ist in einem solchen Fall nicht erlaubt.

928

**MWST-Codes**

In vielen Buchhaltungsprogrammen ist direkt bei der Verbuchung eines Geschäftsfalls ein MWST-Code einzugeben. Dieser legt fest, wie der Geschäftsfall für die Belange der MWST in der Buchhaltung und in den MWST-Journalen behandelt wird.

**Beispiel Umsatz Fr. 2'690 (inkl. MWST)**

*Bei Eingabe des MWST-Codes „Umsatz 7,6%“ wird auf dem Ertragskonto lediglich der Nettobetrag exklusive MWST von 2'500 Franken erfasst und die MWST von 190 Franken wird automatisch auf das Konto „Umsatzsteuer“ verbucht (Nettoverbuchung). Im MWST-Journal (Beispiel Z 926) wird der Geschäftsfall ebenfalls unter dem selben MWST-Code aufgeführt.*

Im Buchhaltungsprogramm sind die einzelnen Konti oft direkt mit einem für Buchungen auf dem betreffenden Konto häufig verwendeten MWST-Code verknüpft. Bei einer Buchung auf das betreffende Konto wird der verknüpfte MWST-Code automatisch angewandt, falls er bei der Erfassung der Buchung nicht manuell abgeändert wird.

Bei **jeder** Buchung auf ein Konto, das mit einem MWST-Code verknüpft ist, muss daher abgeklärt werden, ob dieser MWST-Code für den betreffenden Geschäftsfall korrekt ist.



**Beispiel****Konto 4200 „Handelswareneinkauf“, verknüpft mit dem MWST-Code „Vorsteuer Materialaufwand und Dienstleistungen, Normalsatz“.**

Bei einer Buchung auf Konto 4200 wird automatisch, ohne weiteres Zutun der buchenden Person, eine Vorsteuer-Buchung vorgenommen. Wenn nun auf Konto 4200 ein Wareneinkauf verbucht werden soll, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (z.B. Wareneinkauf bei einer nicht steuerpflichtigen Person), muss bei der Verbuchung des Geschäftsfalls der MWST-Code manuell geändert werden (z.B. auf „Vorsteuer null“).

Bei Unklarheiten empfiehlt es sich, die vorgesehenen Journale und Tabellen für die detaillierte Erfassung und Gliederung des Umsatzes und der Vorsteuer vor der Programmierung der ESTV einzureichen. Damit können allfällige spätere Programmänderungen oder andere Nachteile vermieden werden.

**929****VI. Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle****1. Gutschriften für Warenretouren, Preisnachlässe, andere Entgeltsminderungen; Verluste****930**

Solche Gutschriften führen beim Aussteller zu einer Minderung der MWST auf dem Umsatz und beim Empfänger zu einer Herabsetzung des Vorsteuerabzugs. Bei der Verbuchung berühren Gutschriften grundsätzlich die selben Konti wie die seinerzeitigen Rechnungen, jedoch mit umgekehrten Buchungssätzen. Sie sind nach der selben Methode (netto/brutto) wie die übrigen Geschäftsvorfälle zu verbuchen. Gleiches gilt sinngemäss für die Verbuchung von Verlusten (Z 252).

**2. Skonti****931**

Skonti können – andere privatrechtliche Vereinbarungen vorbehalten – grundsätzlich vom Brutto-Rechnungsbetrag inklusive MWST abgezogen werden. Sie bewirken beim Leistungserbringer eine Minderung der MWST auf dem Umsatz und beim Leistungsempfänger eine Herabsetzung des Vorsteuerabzugs. Für die Kunden- und Lieferanten-Skonti sind in der Buchhaltung getrennte Konti zu führen.

Zur Verbuchung der Skontoabzüge stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung:

a. Sofern die **Nettoverbuchung** (Z 905 ff.) angewandt wird, können die Skontoabzüge ebenfalls netto verbucht werden. Der MWST-Betrag ist somit für jeden Skontobetrag separat zu korrigieren.

**932**

b. Zur Vereinfachung der Buchungsvorgänge können Skonti vorerst auch nach der **Bruttomethode** verbucht werden. Dies selbst dann, wenn die **Fakturen netto** verbucht wurden. Die Ausscheidung der in den Skonti enthaltenen MWST (MWST auf dem Umsatz bzw. Vorsteuer) kann am Ende der Abrechnungsperiode vorgenommen werden. Wenn die Bezüge beziehungsweise Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind die Skonti in der Buchhaltung entsprechend aufzuteilen (Z 953).

**933**

## Buchungsbeispiele Bruttomethode

## Skontoabzug auf Zahlung von Kunde

		Soll	Haben
1	Debitor A /	2'152.00	
	/ Warenertrag 7,6%		2'000.00
	/ Umsatzsteuer		152.00
	Bank /	2'109.00	
	<b>Kundenskonti 7,6%</b> /	<b>43.00</b>	
	/ Debitor A		2'152.00
2	Debitor B /	3'766.00	
	/ Warenertrag 7,6%		3'500.00
	/ Umsatzsteuer		266.00
	Postkonto /	3'653.00	
	<b>Kundenskonti 7,6%</b> /	<b>113.00</b>	
	/ Debitor B		3'766.00
<b>Steuerausscheidung am Ende der Abrechnungsperiode:</b>			
Total Kundenskonti 7,6%: <b>Fr. 156.00</b>			
	Umsatzsteuer / Kundenskonti 7,6%	11.00	11.00
(Berechnung der MWST unter Z 913)			

## Skontoabzug auf Zahlung an Lieferant

		Soll	Haben
1	Wareneinkauf 7,6% /	850.00	
	Vorsteuer Materialaufw. und Dienstleistungen /		
	/ Kreditor X	64.60	914.60
	Kreditor X /	914.60	
	/ Bank		896.30
	/ <b>Lieferantenskonti 7,6%</b>		<b>18.30</b>
2	Wareneinkauf 7,6% /	2'800.00	
	Vorsteuer Materialaufw. und Dienstleistungen /		
	/ Kreditor Y	212.80	3'012.80
	Kreditor Y /	3'012.80	
	/ Postkonto		2'952.50
	/ <b>Lieferantenskonti 7,6%</b>		<b>60.30</b>
<b>Steuerausscheidung am Ende der Abrechnungsperiode:</b>			
Total Lieferantenskonti 7,6%: <b>Fr. 78.60</b>			
	Lieferantenskonti 7,6% / Vorsteuer Materialaufw. und Dienstleistungen	5.55	5.55
(Berechnung der MWST unter Z 913)			

## 3. Handel mit gebrauchten Gegenständen

Bei Anwendung der Margenbesteuerung für den Handel mit gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenständen ist den Besonderheiten bezüglich Aufzeichnung und Verbuchung Rechnung zu tragen.

Näheres dazu unter Z 290 ff. sowie in der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen, in der Broschüre Saldosteuerätze und in der Broschüre Motorfahrzeuggewerbe.

#### 4. Verrechnungsgeschäfte

936

Wenn Lieferungen oder Dienstleistungen in Verrechnung mit Gegenleistungen (Lieferungen oder Dienstleistungen) abgegolten werden, haben beide Vertragspartner den vollen Wert der eigenen Lieferung oder Dienstleistung und den vollen Wert der Gegenleistung zu verbuchen.

Die blosse Verbuchung des Differenzbetrages zwischen den gegenseitigen Leistungen ist nicht gestattet. Dies selbst dann nicht, wenn es sich beim Vertragspartner um eine nicht steuerpflichtige Person oder einen Privaten handelt.

**Buchungsbeispiele** (aufgrund des Rechnungsbeispiels unter Z 790)

##### Buchungen bei Gasser AG

(Netto-Verbuchung)	<u>Soll</u>	<u>Haben</u>
Debitor Meier & Cie	16'140	
an Warenverkauf		15'000
an Umsatzsteuer		1'140
Wareneinkauf	2'000	
Vorsteuer auf Materialaufwand und Dienstleistungen	152	
an Debitor Meier & Cie		2'152

##### Buchungen bei Meier & Cie

(Netto-Verbuchung)		
Maschinen	15'000	
Vorsteuer auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand	1'140	
an Kreditor Gasser AG		16'140
Kreditor Gasser AG	2'152	
an a.o. Ertrag		2'000
an Umsatzsteuer		152

Die Ausbuchung des bilanzierten Restwertes kann nach Z 895 vorgenommen werden.

#### 5. Verbuchung des Eigenverbrauchs

Der Eigenverbrauch (Z 428 ff.) ist grundsätzlich zu verbuchen und die darauf geschuldete MWST dem Konto „Umsatzsteuer“ gutzuschreiben.

937

Ist der Wert der für den Eigenbedarf entnommenen Gegenstände oder Dienstleistungen unbedeutend und wird er deshalb in der Buchhaltung nicht erfasst, müssen dessen Art, Umfang und Wert in sachgerechter Weise schriftlich festgehalten werden.

**938** Wenn die genaue Erfassung des Eigenverbrauchs mit unzumutbaren Umtrieben verbunden ist, kann die ESTV eine annäherungsweise Ermittlung zulassen. Näheres dazu unter Z 951 und 960.

**939** Nach dem Kontenrahmen KMU (Z 880) sind die Eigenverbrauchstatbestände auf folgenden separaten Konti festzuhalten:

Konto 3700 ff.	Eigenleistungen und Eigenverbrauch
Konto 6090	Privatanteile Raumaufwand
Konto 6270	Privatanteile Fahrzeugaufwand
Konto 6550	Privatanteile Verwaltungsaufwand

**940**      **6. Verbuchung bei Teilzahlungs- und Leasingverträgen**

Buchungsbeispiele dazu finden sich im Merkblatt Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs-Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut.

**940a**      **7. Vorauszahlungen/Anzahlungen von Kunden**  
**Verbuchung**

Alle Vorauszahlungen und Anzahlungen von Kunden sind zu verbuchen. Dies unabhängig davon, ob bereits Rechnung gestellt wurde oder nicht. Vorauszahlungen und Anzahlungen sind zunächst auf einem Passivkonto „Anzahlungen von Kunden“ zu erfassen. Eine Umbuchung auf die Erfolgsrechnung (Betriebsertrag) ist erst bei Erbringung der Gegenleistung vorzunehmen.<sup>172</sup>

**MWST-Abrechnung**

Vorauszahlungen und Anzahlungen ohne Rechnungsstellung beziehungsweise vor Rechnungsstellung sind, unabhängig von der Abrechnungsmethode (nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten), immer bei Erhalt der Zahlung zu versteuern (Z 962 - 965).

**940b**      **8. Vorauszahlungen/Anzahlungen an Lieferanten**  
**Verbuchung**

Alle Vorauszahlungen und Anzahlungen an Lieferanten sind zu verbuchen. Dies unabhängig davon, ob bereits Rechnung gestellt wurde oder nicht. Vorauszahlungen und Anzahlungen sind zunächst auf einem Aktivkonto „Vorauszahlungen an Lieferanten“ zu erfassen. Eine Umbuchung auf die Erfolgsrechnung (Betriebsaufwand) beziehungsweise auf das Anlagevermögen (Investitionen) ist erst bei Erbringung der Gegenleistung vorzunehmen.

### **MWST-Abrechnung**

Auf Vorauszahlungen und Anzahlungen ist ein Vorsteuerabzug, unabhängig von der Abrechnungsmethode (nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten) immer erst bei Erhalt einer Rechnung, die den Anforderungen von Z 759 - 764 genügt, möglich.

## **VII. Steuer- und Abrechnungspflicht einfacher Gesellschaften wie Arbeitsgemeinschaften, Konsortien usw.**

Einfache Gesellschaften nach Artikel 530 OR (s. Z 6), die nach aussen unter einer gemeinsamen Firma in Erscheinung treten und Leistungen erbringen, sind ungeachtet ihrer rechtlichen Struktur steuerpflichtig, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht nach Höhe und Zusammensetzung des Umsatzes erfüllt sind (Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer). Die Steuerpflicht solcher einfachen Gesellschaften besteht unabhängig davon, ob die einzelnen Gesellschafter bereits als steuerpflichtige Personen eingetragen sind oder nicht. Ist die Steuerpflicht der einfachen Gesellschaft gegeben, meldet sie sich unaufgefordert innert 30 Tagen bei der ESTV als steuerpflichtige Person an.

941

Lässt eine einfache Gesellschaft beispielsweise Aufträge des Bauherrn durch einen Gesellschafter ausführen, liegen sowohl zwischen dem Gesellschafter und der einfachen Gesellschaft als auch zwischen der einfachen Gesellschaft und dem Bauherrn steuerbare Lieferungen vor.

942

Die Ausschüttung einer Gewinnbeteiligung von der einfachen Gesellschaft an die Gesellschafter stellt bei den Empfängern keinen steuerbaren Umsatz dar. Solche Gewinnbeteiligungen führen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.

## **VIII. Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege**

Die Geschäftsbücher und Belege (z.B. Korrespondenzen, Bestellungen, Lieferantenrechnungen, Kopien der Ausgangsrechnungen, Kaufverträge, Zahlungsbelege, Kassenstreifen, Ein- und Ausfuhrveranlagungsverfügungen der EZV, Hilfsbücher, interne Belege wie Arbeitsrapporte, Werkstatt- oder Atelierkarten, Materialbezugs-scheine, Zusammenstellungen für die MWST-Abrechnungen) sind geordnet, lückenlos und systematisch je Geschäftsjahr klassiert, im Inland während **zehn Jahren** aufzubewahren.

943

Geschäftsunterlagen im Zusammenhang mit unbeweglichen Gegenständen sind während **20 Jahren** aufzubewahren. Darunter fallen sämtliche Unterlagen wie beispielsweise Konti, Rechnungen der Leistungserbringer, Vorsteuerjournale und Berechnungen im Zusammenhang mit Nutzungsänderungen.

944

Ist nach Ablauf dieser Aufbewahrungsfrist die Verjährung der Steuerforderung, auf die sich die Unterlagen beziehen, noch nicht eingetreten, so dauert die Aufbewahrungspflicht bis zum Eintritt dieser Verjährung.

945

**946 Betriebsrechnung und Bilanz sind schriftlich und unterzeichnet im Original aufzubewahren.**

**947** Die übrigen Geschäftsbücher, die Buchungsbelege sowie die Geschäftskorrespondenz können auch elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufbewahrt werden, sofern sie jederzeit lesbar gemacht werden können.

Das Einscannen und elektronische Aufbewahren von Zolldokumenten (Ein- und Ausfuhrveranlagungen der EZV) ist zulässig; die von der Eidgenössischen Zollverwaltung ausgestellten Originale dürfen in diesem Fall vernichtet werden.<sup>173</sup>

Dabei ist zu beachten, dass organisatorische und technische Massnahmen zur Wahrung der Sicherheit und Unveränderlichkeit der Datenträger während der gesamten Aufbewahrungsfrist zu treffen sind (auch im Falle von Änderungen des EDV-Systems, der Programme oder der Datenträger). Ferner sind die Datenträger und Daten vor schädlichen Einwirkungen und Verlust zu schützen.

Die Aufzeichnungen müssen jederzeit verfügbar sein und ohne Erschwernis gelesen werden können. Die Prüfung der Aufzeichnungen darf nicht schwieriger sein oder mehr Zeit beanspruchen als die Prüfung der Unterlagen. Dem Einsichtsberechtigten sind die erforderlichen Hilfsmittel und das Bedienungspersonal unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Er kann zudem verlangen, dass die von ihm bestimmten Aufzeichnungen in unmittelbar lesbarer Form vorgelegt werden (auf Papier).

Zudem sind die weiteren Bestimmungen der Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (GeBüV vom 24.4.2002; SR 221.431) zu beachten.<sup>174</sup>

In Bezug auf die elektronisch übermittelten und aufbewahrten Daten siehe Z 812 ff.

**948** Unterlagen und Belege, bei denen die Möglichkeit der fotografischen Wiedergabe in beliebiger Anzahl zu Unklarheiten oder Missbrauch Anlass geben könnte, sind im Original aufzubewahren.

**IX. Vereinfachte Abrechnung für steuerpflichtige Personen mit einem Jahresumsatz bis zu drei Millionen Franken und einer maximalen Steuerzahllast von 60'000 Franken**

**949** Um steuerpflichtigen Personen mit einem Jahresumsatz bis zu drei Millionen Franken und einer Steuerzahllast von nicht mehr als 60'000 Franken (= Umsatz multipliziert mit dem massgebenden Saldosteuersatz) die Abrechnung mit der ESTV zu erleichtern, sind nach Branchen aufgeteilt sogenannte Saldosteuersätze festgelegt worden.

<sup>173</sup> Praxisänderung per 1. Januar 2008

<sup>174</sup> bisher: Verordnung über die Aufzeichnung von aufzubewahrenden Unterlagen vom 2. Juni 1976

Bei der Berechnung dieser Saldosteuersätze ist der durchschnittliche Vorsteueraufwand berücksichtigt worden. Steuerpflichtige Personen, die von der Saldosteuerersatzmethode Gebrauch machen, überwälzen die MWST zu den gesetzlichen Steuersätzen offen oder verdeckt auf ihre Kunden. Die der ESTV auf ihren Umsätzen geschuldete MWST wird hingegen mit dem bewilligten Saldosteuersatz berechnet. Damit entfällt die Ermittlung der Vorsteuer auf den Rechnungen der Leistungserbringer.

Bei Anwendung der Saldosteuerersatzmethode wird über die MWST halbjährlich abgerechnet. Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuerersatz.

Für die Abrechnung mit Saldosteuerersatz ist eine Bewilligung der ESTV erforderlich, die schriftlich zu beantragen ist. Diese Abrechnungsmethode muss während mindestens fünf Jahren beibehalten werden. Verzichtet die steuerpflichtige Person auf die Anwendung der Saldosteuerersatz, kann sie frühestens nach fünf Jahren wieder diese Abrechnungsmethode wählen. Wer Saldosteuerersatz anwendet, kann nicht gleichzeitig für die Versteuerung von ausgenommenen Umsätzen optieren (Z 693 ff. und 707 ff.).

Gemeinwesen und verwandte Bereiche (sozialtätige Organisationen, Schulen, Spitäler, Vereine usw.) haben die Möglichkeit, mit Pauschalsteuersätzen (quartalsweise) abzurechnen. Die Anwendung der Pauschalsteuersätze ist weder an eine Umsatz- noch an eine Steuerzahllastgrenze gebunden.

950

Die Saldosteuerersatzmethode kann bei solchen Institutionen nicht anstelle der Pauschalsteuerersatzmethode angewandt werden.

Näheres dazu in der Broschüre Gemeinwesen.

## **X. Vereinfachungen für die Buchführung und MWST-Berechnung**

Wenn die Berechnung der MWST oder die Buchführung bei einzelnen Steuertatbeständen für die steuerpflichtige Person eine übermässige Belastung darstellt, kann die ESTV annäherungsweise Ermittlungen und Pauschalierungen zulassen. Dies gilt beispielsweise für die Steuersatzaufteilung, den Eigenverbrauch und für gewisse Vorsteuerbetreffnisse. Voraussetzung dafür ist, dass der Steueranspruch der ESTV gedeckt ist.

951

### **Nachfolgend einige Beispiele von möglichen Pauschalregelungen und annäherungsweisen Ermittlungen**

#### **1. Aufteilung der Barverkäufe, wenn von den gesamten Bareinnahmen nur ein unbedeutender Anteil einem anderen Steuersatz unterliegt**

952

Die Aufteilung der Barverkäufe auf die Steuersatzkategorien reduzierter Satz/ Normalsatz kann vereinfacht vorgenommen werden, wenn von den Bareinnahmen ein unbedeutender, auf wenige Artikel beschränkter Anteil auf eine der beiden Steuersatzkategorien entfällt. Dieser geringfügige Umsatz der anderen Steuersatzkategorie kann je Quartal aufgrund des Einkaufs dieser

Gegenstände, unter Berücksichtigung der massgebenden Bruttogewinnzuschläge, ermittelt werden.

### **Beispiele**

- *Der Tankstellenhalter verkauft nebst Treibstoff und Schmiermittel (Normalsatz) auch Zeitungen und Zeitschriften (reduzierter Satz).*
- *Ein Milchhändler verkauft nebst verschiedenen Milchprodukten (reduzierter Satz) auch in geringem Umfang alkoholische Getränke wie Wein für Fondue (Normalsatz).*

Die Umsätze aus dem Verkauf von Zeitungen/Zeitschriften und alkoholischen Getränken in diesen Beispielen können aufgrund des Einkaufs unter Berücksichtigung des Verkaufszuschlages ermittelt werden.

Mehr dazu in der Broschüre Detailhandel.

## **2. Aufteilung der Skonti auf die einzelnen Steuersätze**

**953**

### **a. Umsatzsteuer**

Wer nach vereinbarten Entgelten abrechnet und auf allen Kreditverkäufen die selben Zahlungskonditionen gewährt, kann die Summe der effektiv gewährten Skonti im gleichen Verhältnis aufteilen, wie die einzelnen Leistungskategorien am Gesamtumsatz beteiligt sind.

**954**

### **b. Vorsteuer**

Die gegenüber Leistungserbringern beim Einkauf beziehungsweise Bezug in Abzug gebrachten Skonti müssen für die Vorsteuerberechnung in der Regel genau nach Steuersätzen aufgeteilt werden. Sollte diese Aufteilung unverhältnismässige Umtriebe verursachen, kann der ESTV ein Vorschlag für eine annäherungsweise Ermittlung dieser Abzüge unterbreitet werden.

**955**

Sind bei der Ermittlung nach Z 953 und 954 Beträge in fremder Währung enthalten, ist für die Umrechnung in Schweizerfranken der Monatsmittelkurs der betreffenden Periode anzuwenden.

## **3. Versteuerung der Nebenkosten (Frachten / Porti / Verpackungen / Kleinmengenzuschläge) bei Rechnung mit verschiedenen Steuersätzen**

**956**

Wenn die Aufteilung der Nebenkosten nach dem wertmässigen Verhältnis der gelieferten Gegenstände (Z 781 und 782) mit unzumutbaren Umtrieben verbunden ist, kann nach einer der folgenden Methoden vorgegangen werden:

**957**

- Die Nebenkosten werden durchwegs zum Normalsatz versteuert. Diese Methode ist zu empfehlen, wenn ausschliesslich oder vorwiegend an Abnehmer geliefert wird, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

**958**

- Versteuerung der Nebenkosten zum Steuersatz, der in der einzelnen Rechnung überwiegt.



#### **4. Vereinfachungen bei Privatanteilen, Naturalbezügen und Personalverpflegung**

959

Bei folgenden Tatbeständen kann die geschuldete MWST vereinfacht berechnet werden:

- Privatanteile an den Autokosten;
- Naturalbezüge aus dem eigenen Betrieb und „Verpflegung am Familientisch“ inklusive Personalverpflegung;
- Privatanteile an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, Telefon usw.

Einzelheiten dazu im Merkblatt Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung.

#### **5. Weitere Vereinfachungen und annäherungsweise Ermittlungen bedürfen immer der Zustimmung der ESTV**

960

Entsprechende Gesuche sind mit einer Begründung und einem Vorschlag für die gewünschte Vereinfachung schriftlich an die ESTV zu richten.

### **XI. Pflicht zur Auskunftserteilung, Vorlage von Belegen und Ermöglichung der Steuerkontrolle**

961

Die MWST ist eine Selbstveranlagungssteuer. Die steuerpflichtige Person trägt mit der Abrechnungspflicht die Verantwortung für die richtige und vollständige Versteuerung ihrer Umsätze.

Es besteht die Pflicht, der ESTV auf Verlangen über die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Berechnung der MWST auf dem Umsatz und der Vorsteuer erheblichen Tatsachen kostenfrei sowie nach bestem Wissen und Gewissen alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Ebenso besteht die Verpflichtung, die nötigen Nachweise und Belege vorzulegen oder einzureichen sowie Steuerkontrollen zu ermöglichen. Für Steuerkontrollen müssen alle Geschäftsbücher und Unterlagen vorgewiesen werden, aus denen die Grundlagen über Lieferungs-, Dienstleistungs-, Eigenverbrauchstatbestände oder über Vorsteuerbeträge ersichtlich sind, namentlich

- Hauptbuch oder Hauptbuchkonti;
- Grundbücher;
- Betriebsbuchhaltung;
- Erfolgsrechnungen (Gewinn- und Verlustrechnungen);
- Bilanzen;
- Kontrollstellen- und Jahresberichte (bei juristischen Personen);
- Inventare;

sowie alle anderen Aufzeichnungen, Unterlagen und Belege, die dem Nachweis der Vollständigkeit und Ordnungsmässigkeit der Geschäftsbücher dienen.

Vorbehalten bleibt das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis (Z 961b).

**961a Auskunftsspflicht Dritter**

Die ESTV ist ferner befugt, sämtliche unter Z 961 genannten Informationen kostenlos bei auskunftspflichtigen Dritten einzuholen. Auskunftspflichtige Dritte sind Personen, Anstalten, Gesellschaften und Personengesamtheiten, die

- als steuerpflichtige Personen in Betracht fallen;
- zusätzlich zur oder an Stelle der steuerpflichtigen Person für die MWST haften;
- Lieferungen oder Dienstleistungen erhalten oder erbracht haben.

Ebenfalls zur Auskunft verpflichtet sind alle, die an einer Gesellschaft, die der Gruppenbesteuerung unterliegt, massgebende Beteiligungen halten. Vorbehalten bleibt auch hier das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis.

**961b Auskunftsspflicht von Trägern eines Berufsgeheimnisses**

Träger und Trägerinnen eines Berufsgeheimnisses sind auch zur Auskunft gemäss Z 961 und 961a verpflichtet, dürfen jedoch die Namen der Klienten und die Adressen (z.B. Strassenbezeichnungen) abdecken oder durch Codes ersetzen. Der Wohnort hingegen muss sichtbar bleiben.

Nach Massgabe von Artikel 321 des Strafgesetzbuches (StGB) sind Geistliche, Rechtsanwälte, Verteidiger, Notare, nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren, Ärzte, Zahnärzte, Apotheker, Hebammen sowie ihre Hilfspersonen mögliche Träger und Trägerinnen eines Berufsgeheimnisses (**abschliessende** Aufzählung).

Das Berufsgeheimnis ist zudem auf die typischen Leistungen der potentiellen Trägerinnen und Träger eines Berufsgeheimnisses beschränkt (d.h. auf jene Leistungen, die ihr/ihm die Ausübung ihres/seines Auftrags erlauben oder von denen sie/er in Ausübung ihres/seines Auftrags Kenntnis erhält). Wie der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu entnehmen ist, sind die Verwaltung von Vermögen und das Fondsmanagement in der Regel keine spezifischen Tätigkeiten von Anwälten oder Notaren, sofern sie nicht mit einer Liquidation oder Erbteilung zusammenhängen.

Mehr zum Berufsgeheimnis von Rechtsanwälten und Notaren in der Broschüre Rechtsanwälte und Notare.

Banken und übrige im Finanzbereich tätige Institutionen orientieren sich an den Ausführungen in der Broschüre Finanzbereich.

**961c Weitere Konsequenzen des Selbstveranlagungscharakters der MWST<sup>175</sup>**

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle ausdrücklich die Pflicht zur An- und Abmeldung als steuerpflichtige Person (Z 16) sowie die Buchführungspflicht (Z 881 ff.) erwähnt.

## XII. Abrechnungsarten

### 1. Abrechnung nach vereinbarten Entgelten

#### a. MWST auf dem Umsatz

962

Als Regel gilt, dass die auf dem Umsatz geschuldete MWST aufgrund der **vereinbarten Entgelte** zu entrichten ist. Es sind somit die Entgelte aus Lieferungen und Dienstleistungen in der MWST-Abrechnung über jene Abrechnungsperiode zu deklarieren, in der diese dem Besteller in Rechnung gestellt worden sind. Die Rechnungsstellung muss innert drei Monaten nach Ausführung der Lieferung oder Dienstleistung erfolgen. Teilrechnungen und die ihnen gleichgestellten Teilzahlungsgesuche (z.B. im Baugewerbe) sind in der Steuerperiode zu deklarieren, in der sie ausgestellt werden. Bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäteter Rechnungsstellung ist die MWST in der Steuerperiode des Zahlungseingangs oder der Verrechnung der Entgeltsforderung mit einer Gegenforderung (Z 206 ff.) zu entrichten.

Bei Abtretung der Forderung an eine Bank oder an ein Finanzinstitut siehe Z 267 ff.

#### b. Vorsteuer

963

Die Vorsteuer kann bereits in der MWST-Abrechnung über jene Abrechnungsperiode abgezogen werden, in der die steuerpflichtige Person die Rechnung erhalten hat (Z 834 und 836 ff.). Es steht ihr jedoch frei, die Vorsteuer erst geltend zu machen, wenn sie die Rechnung bezahlt hat. Bei Verbuchung des Zahlungsverkehrs ist dieses Vorgehen in der Regel einfacher.

### 2. Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten

#### a. MWST auf dem Umsatz

964

Wenn die Geschäftsfälle im Hauptbuch nach dem Zahlungsverkehr verbucht werden, kann die ESTV auf Antrag hin bewilligen, dass die MWST-Abrechnungen aufgrund der vereinnahmten Entgelte erstellt werden dürfen.

Dieser Wechsel der Abrechnungsart setzt voraus, dass es für die steuerpflichtige Person aus Gründen ihres Rechnungswesens **einfacher** ist. Für den Begriff „einfacher“ ist die Art der Buchführung des Antragstellers massgebend. Es liegt auf der Hand, dass mit der MWST-Abrechnung selbst und deren Kontrolle der geringste Aufwand beziehungsweise Zeitverlust verbunden ist, wenn die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der Buchhaltung und die entsprechende mehrwertsteuerliche Abrechnung „synchron“ verlaufen, d. h. wenn sowohl die Führung der Buchhaltung als auch die Erstellung der MWST-Abrechnung entweder nach den Fakturen oder nach dem Zahlungsverkehr erfolgen.

Demnach **müssen** alle steuerpflichtigen Personen, die eine Bewilligung zur Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten erhalten wollen, ihre Bücher nach dem Zahlungsverkehr führen. Gleichzeitig bedeutet dies, dass in Fällen, wo die steuerpflichtige Person daneben softwarebedingt eine Debitorenbuchhaltung oder eine Debitoren-Offenposten-Liste führt, die es erlaubt, den Zahlungsverkehr automatisch ins Hauptbuch zu übertragen, nach **vereinbarten** Entgelten (Z 962) abzurechnen ist.<sup>176</sup>

Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten sind in der MWST-Abrechnung alle in der betreffenden Abrechnungsperiode eingenommenen Entgelte für Lieferungen und Dienstleistungen zu deklarieren, einschliesslich Teil- und Vorauszahlungen sowie die durch Verrechnung, Tausch oder Annahme an Zahlungs statt usw. ausgeglichenen Beträge (Z 206 ff.). Dies unabhängig vom Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistung.

Bei Abtretung der Forderung an eine Bank oder an ein Finanzinstitut siehe Z 267 ff.

965

#### b. Vorsteuer

Bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten darf die Vorsteuer erst in der MWST-Abrechnung über jene Abrechnungsperiode abgezogen werden, in der die Bezahlung der Rechnung erfolgt (Z 835 ff.).

966

### 3. MWST-Abrechnung und Buchführung

Ungeachtet der Abrechnungsart sollte die steuerpflichtige Person – im eigenen Interesse – danach trachten, die in der MWST-Abrechnung zu deklarierenden Umsätze und Vorsteuerbetreffnisse direkt aus der Buchhaltung entnehmen zu können. Dies bietet die grösste Gewähr für die vollständige und korrekte MWST-Abrechnung. Damit die MWST-Abrechnungen fristgerecht eingereicht werden können, muss die Buchhaltung laufend nachgeführt werden.

967

Erlaubt die Buchhaltung nicht eine unmittelbare Erfassung der zu deklarierenden Umsätze und Vorsteuerbetreffnisse, sind entsprechende Fakturabücher oder Register zu führen.

Die Einzelheiten zu den deklarierten Umsätzen und Vorsteuern müssen jederzeit belegt werden können. Dies bedingt beispielsweise einen der MWST-Abrechnung entsprechenden Ausdruck, der aufgrund der Buchhaltung mit Hilfe der EDV erstellt wurde. Damit wird vermieden, dass beispielsweise bei nachträglicher Einsortierung von nicht periodengerecht erfassten Geschäftsvorfällen die Abstimmung der MWST-Abrechnungen mit der Buchhaltung erschwert oder verunmöglicht wird.

## Umsatzabstimmung<sup>177</sup>

Die deklarierten Umsätze sind periodisch (mindestens einmal pro Geschäftsjahr) mit der Buchhaltung abzustimmen. **Per Datum des Geschäftsabchlusses ist eine Umsatzabstimmung über das abgelaufene Geschäftsjahr zu erstellen.** Über die vorgenommene Abstimmung ist ein Beleg zu erstellen und zu Kontrollzwecken bei den Abrechnungsunterlagen aufzubewahren. Allfällig festgestellte Differenzen zwischen den Umsätzen gemäss Buchhaltung und den Umsätzen gemäss MWST-Abrechnungen (sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person) sind in der nächstfolgenden ordentlichen MWST-Abrechnung oder mit einer separaten Korrekturabrechnung zu berichtigen (Z 976). Eine Gutschrift kann erfolgen, sobald der in der Umsatzabstimmung berechnete Betrag mit geeigneten Unterlagen (Belege, Dokumente, Ausführungsveranlagungsverfügungen etc.) im Detail überprüfbar und nachvollziehbar ist.

Bei der Umsatzabstimmung ist immer von den Umsätzen gemäss **Finanzbuchhaltung (Erfolgsrechnung)** auszugehen und nicht von den Zahlen einer Nebenauswertung des Buchhaltungsprogramms wie beispielsweise MWST-Journal oder MWST-Verprobung.

In der Umsatzabstimmung sind die Differenzen für die steuerbaren Umsätze (aufgeteilt nach Steuersätzen), die steuerbefreiten Umsätze (Exporte, Dienstleistungen im Ausland) und die von der MWST ausgenommenen Umsätze separat festzuhalten.

Es empfiehlt sich, bei der Umsatzabstimmung immer von **Bruttoumsätzen inklusive MWST** auszugehen. Bei **Nettoverbuchung** sind die Umsätze gemäss Buchhaltung plus die verbuchte MWST mit den deklarierten Umsätzen exklusiv MWST plus der deklarierten MWST zu vergleichen. Bei **Bruttoverbuchung** sind die Umsätze gemäss Buchhaltung vor Umbuchung der Umsatzsteuer mit den deklarierten Umsätzen inklusive MWST zu vergleichen.

Die Konti des **Betriebsertrages** sowie des **ausserordentlichen und betriebsfremden Ertrages** sind auf Buchungen zu untersuchen, die für die MWST nicht relevant sind (z.B. Bildung/Auflösung von Delkredere, Schadenersatzleistungen von Versicherungen). Diese Buchungen sind in der Umsatzabstimmung entsprechend zu eliminieren.

Grundsätzlich sollten, nach dem Prinzip der Buchhaltung als Bruttorechnung (Z 895), auf den **Aufwandkonti** keine für die MWST relevanten Umsätze vorhanden sein. Andernfalls sind solche als Aufwandminderung verbuchte Umsätze ebenfalls in der Umsatzabstimmung zu berücksichtigen.

Zudem gilt es zu beachten, dass sämtliche Verkäufe von im Betrieb gebrauchten Investitionsgütern (Abgänge des Anlagevermögens) in der Umsatzabstimmung enthalten sind.

**Mit diesem Vorgehen kann erreicht werden, dass sämtliche für die MWST relevanten Geschäftsfälle – unabhängig davon, in welcher Kontengruppe sie verbucht sind – in der Umsatzabstimmung berücksichtigt werden.**

**Beispiele Umsatzabstimmung**

**Beispiel 1: Umsatzabstimmung über das Geschäftsjahr 1. Januar bis 31. Dezember 2007. Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten / Verbuchung netto. Ausschliesslich steuerbare Umsätze zum Normalsatz.**

968a

<b>A UMSATZ GEMÄSS BUCHHALTUNG</b>		Normalsatz Fr.
Ertrag Produktion		725'000
Ertrag Handel		1'652'000
<b>Betriebsertrag gemäss Erfolgsrechnung exkl. MWST</b>		<b>2'377'000</b>
+ Debitoren per Anfang Geschäftsjahr exkl. MWST		88'000
./. Debitoren per Ende Geschäftsjahr exkl. MWST		-102'000
+ Angefangene Arbeiten Anfang Geschäftsjahr		11'000
./. Angefangene Arbeiten Ende Geschäftsjahr		-16'000
<b>Betriebsertrag nach zeitlicher Abgrenzung = Zahlungseingang</b>		<b>2'358'000</b>
Entgelt Fahrzeugbenutzung durch Personal		14'000
<b>Total relevanter Umsatz exkl. MWST</b>		<b>2'372'000</b>
Verbuchte Umsatzsteuer	181'336	
./. Korrektur Abschlussbuchung (MWST auf Debitorenzunahme)	- 1'064	180'272
<b>Total Umsatz gemäss Buchhaltung inkl. MWST</b>		<b>2'552'272</b>
<b>B UMSATZDEKLARATION IN MWST-ABRECHNUNG</b>		Steuerbar Normalsatz Ziff. 010+070 Fr.
1. Quartal 2007	Deklariertes Umsatz exkl. MWST	498'000
2. Quartal 2007	"	658'000
3. Quartal 2007	"	701'000
4. Quartal 2007	"	501'000
<b>Total deklariertes Umsatz exkl. MWST</b>		<b>2'358'000</b>
Deklarierte Umsatzsteuer		179'208
<b>Total deklariertes Umsatz inkl. MWST</b>		<b>2'537'208</b>
<b>C UMSATZDIFFERENZ: Total A ./ . Total B</b>		Steuerbar Normalsatz Ziff. 010+070 Fr.
Nachzudeklarieren in der MWST-Abrechnung		
1. Quartal 2008 inkl. MWST		<b>15'064</b>

968b

**Beispiel 2: Umsatzabstimmung über das Geschäftsjahr 1. Januar bis 31. Dezember 2007.** Abrechnung nach **vereinbarten Entgelten** / Verbuchung brutto. Sowohl Umsätze zum Normal- als auch zum reduzierten Satz.

A UMSATZ GEMÄSS BUCHHALTUNG	steuerbar	steuerbar	TOTAL
	Normalsatz	red. Satz	
	Fr.	Fr.	Fr.
Ertrag Handel Normalsatz	3'598'000		3'598'000
Ertrag Handel reduzierter Satz		2'361'000	2'361'000
Dienstleistungsertrag	158'000		158'000
<b>Betriebsertrag gemäss Erfolgsrechnung (vor Umbuchung der MWST)</b>	<b>3'756'000</b>	<b>2'361'000</b>	<b>6'117'000</b>
Entgelt Fahrzeugbenutzung durch Personal	25'000		25'000
Erlös Verkauf Betriebsmittel	32'000		32'000
<b>Total Umsatz gemäss Buchhaltung inkl. MWST</b>	<b>3'813'000</b>	<b>2'361'000</b>	<b>6'174'000</b>
<b>B UMSATZDEKLARATION IN MWST- ABRECHNUNG</b>	steuerbar	steuerbar	TOTAL
	Normalsatz	red. Satz	
	Ziff. 070	Ziff. 071	Ziff. 010
	Fr.	Fr.	Fr.
1. Quartal 2007 Deklarierter Umsatz inkl. MWST	998'000	770'000	1'768'000
2. Quartal 2007 "	1'001'000	570'000	1'571'000
3. Quartal 2007 "	889'000	450'000	1'339'000
4. Quartal 2007 "	857'000	564'000	1'421'000
<b>Total deklarierter Umsatz inkl. MWST</b>	<b>3'745'000</b>	<b>2'354'000</b>	<b>6'099'000</b>
<b>C UMSATZDIFFERENZ: Total A / . Total B</b>	Steuerbar	Steuerbar	TOTAL
	Normalsatz	red. Satz	
	Ziff. 070	Ziff. 071	Ziff. 010
	Fr.	Fr.	Fr.
<b>Nachzudeklarieren in der MWST-Abrechnung</b>			
1. Quartal 2008 inkl. MWST	68'000	7'000	75'000



**Beispiel 3: Umsatzabstimmung über das Geschäftsjahr 1. Oktober 2006 bis 30. September 2007.** Abrechnung nach **vereinbarten Entgelten** / Verbuchung netto. Umsätze zum Normalsatz, von der MWST befreite Umsätze (Export) sowie von der MWST ausgenommene Umsätze.

A UMSATZ GEMÄSS BUCHHALTUNG	steuerbar	befreit	ausge-	TOTAL
	Normalsatz	(Export)	nommen	
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Ertrag Produktion	570'000	232'000		802'000
Ertrag Handel	1'163'000	465'000		1'628'000
Ertrag Beratung	161'000			161'000
Ertrag Schulung nicht optiert			165'000	165'000
<b>Betriebsertrag gemäss Erfolgsrechnung exkl. MWST</b>	<b>1'894'000</b>	<b>697'000</b>	<b>165'000</b>	<b>2'756'000</b>
+ Angefangene Arbeiten Anfang Geschäftsjahr	27'000	8'000		35'000
./. Angefangene Arbeiten Ende Geschäftsjahr	-10'000	-13'000		-23'000
<b>Betriebsertrag nach zeitlicher Abgrenzung</b>	<b>1'911'000</b>	<b>692'000</b>	<b>165'000</b>	<b>2'768'000</b>
Ertrag Immobilienvermietung teilweise optiert	109'000		71'000	180'000
Zinsertrag			123'000	123'000
Ertrag Personalvermietung	56'000			56'000
Entgelt Fahrzeugbenutzung durch Personal	20'000			20'000
Weiterverrechnete Unkosten	8'000			8'000
Erlös Verkauf Betriebsmittel Produktion	12'000			12'000
Erlös Verkauf Betriebsmittel Schulung			2'000	2'000
<b>Total relevanter Umsatz exkl. MWST</b>	<b>2'116'000</b>	<b>692'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'169'000</b>
Verbuchte Umsatzsteuer	160'816			160'816
<b>Total Umsatz gemäss Buchhaltung inkl. MWST</b>	<b>2'276'816</b>	<b>692'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'329'816</b>
<b>B UMSATZDEKLARATION IN MWST-ABRECHNUNG</b>	steuerbar	befreit	ausge-	<b>TOTAL</b>
	Normalsatz	(Export)	nommen	
	Ziff. 070	Ziff. 040	Ziff. 043	<b>Ziff. 010</b>
	Fr.	Fr.	Fr.	<b>Fr.</b>
<b>4. Quartal 2006</b> Dekl. Umsatz exkl. MWST	586'000	116'000	82'000	784'000
<b>1. Quartal 2007</b> "	475'000	235'000	101'000	811'000
<b>2. Quartal 2007</b> "	532'000	204'000	79'000	815'000
<b>3. Quartal 2007</b> "	452'000	154'000	99'000	705'000
<b>Total deklarerter Umsatz exkl. MWST</b>	<b>2'045'000</b>	<b>709'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'115'000</b>
Deklarierte Umsatzsteuer	155'420			155'420
<b>Total deklarerter Umsatz inkl. MWST</b>	<b>2'200'420</b>	<b>709'000</b>	<b>361'000</b>	<b>3'270'420</b>
<b>C UMSATZDIFFERENZ: Total A ./ Total B</b>	steuerbar	befreit	ausge-	<b>TOTAL</b>
	Normalsatz	(Export)	nommen	
	Ziff. 070	Ziff. 040	Ziff. 043	<b>Ziff. 010</b>
	Fr.	Fr.	Fr.	<b>Fr.</b>
<b>Nachzudeklariieren in der MWST-Abrechnung</b>				
<b>4. Quartal 2007 inkl. MWST</b>	<b>76'396</b>	<b>-17'000</b>	<b>0</b>	<b>59'396</b>

968d

**Beispiel 4: Umsatzabstimmung über das Geschäftsjahr 1. Januar bis 31. Dezember 2007.** Abrechnung nach **vereinnahmten Entgelten** / Abrechnung mit Saldosteuersatz. Ausschliesslich steuerbare Umsätze, zwei Saldosteuersätze.

<b>A UMSATZ GEMÄSS BUCHHALTUNG</b>	Saldo- steuer- satz 1 Fr.	Saldo- steuer- satz 2 Fr.	<b>TOTAL</b>  Fr.
Ertrag Produktion	586'500		586'500
Ertrag Handel		343'000	343'000
<b>Betriebsertrag gemäss Erfolgsrechnung inkl. MWST</b>	<b>586'500</b>	<b>343'000</b>	<b>929'500</b>
+ Debitoren per Anfang Geschäftsjahr	31'000	8'000	39'000
/ . Debitoren per Ende Geschäftsjahr	-13'000	-15'000	-28'000
+ Angefangene Arbeiten Anfang Geschäftsjahr	10'000		10'000
/ . Angefangene Arbeiten Ende Geschäftsjahr	-12'000		-12'000
<b>Betriebsertrag nach zeitlicher Abgrenzung = Zahlungseingang</b>	<b>602'500</b>	<b>336'000</b>	<b>938'500</b>
Weiterverrechnete Unkosten	3'500		3'500
Erlös Verkauf Betriebsmittel	6'000		6'000
<b>Total Umsatz gemäss Buchhaltung inkl. MWST</b>	<b>612'000</b>	<b>336'000</b>	<b>948'000</b>
<b>B UMSATZDEKLARATION IN MWST- ABRECHNUNG</b>	Saldo- steuer- satz 1 Ziff. 072 Fr.	Saldo- steuer- satz 2 Ziff. 073 Fr.	<b>TOTAL</b> <b>Ziff. 010</b>  Fr.
<b>1. Semester 2007</b> Deklarierter Umsatz inkl. MWST	288'100	191'000	479'100
<b>2. Semester 2007</b> "	313'300	141'100	454'400
<b>Total deklarierter Umsatz inkl. MWST</b>	<b>601'400</b>	<b>332'100</b>	<b>933'500</b>
<b>C UMSATZDIFFERENZ: Total A / . Total B</b>	Saldo- steuer- satz 1 Ziff. 072 Fr.	Saldo- steuer- satz 2 Ziff. 073 Fr.	<b>TOTAL</b> <b>Ziff. 010</b>  Fr.
<b>Nachzudeklarieren in der MWST-Abrechnung</b>			
<b>1. Semester 2008 inkl. MWST</b>	<b>10'600</b>	<b>3'900</b>	<b>14'500</b>

**Beispiel 5: Umsatzabstimmung über das Geschäftsjahr 1. September 2006 bis 31. August 2007.** Abrechnung nach **vereinbarten Entgelten** / Verbuchung netto. Ausschliesslich steuerbare Umsätze zum Normalsatz.

<b>A UMSATZ GEMÄSS BUCHHALTUNG</b>	steuerbar Normalsatz Fr.
Ertrag Produktion	3'148'000
Ertrag Handel	2'103'000
<b>Betriebsertrag gemäss Erfolgsrechnung exkl. MWST</b>	<b>5'251'000</b>
Entgelt Fahrzeugbenutzung durch Personal	30'000
Weiterverrechnete Unkosten	12'000
<b>Total relevanter Umsatz Geschäftsjahr exkl. MWST</b>	<b>5'293'000</b>
+ Betriebsertrag Juli-August 2006	805'000
./. Betriebsertrag Juli-August 2007	-847'000
+ Fahrzeugbenutzung durch Personal Juli-August 2006	25'000
./. Fahrzeugbenutzung durch Personal Juli-August 2007	-30'000
+ Weiterverrechnete Unkosten Juli-August 2006	3'000
./. Weiterverrechnete Unkosten Juli-August 2007	-1'000
<b>Total Umsatz Juli 2006 - Juni 2007 exkl. MWST</b> (entsprechend MWST-Abrechnungsperioden)	<b>5'248'000</b>
Verbuchte Umsatzsteuer Geschäftsjahr	402'268
+ Verbuchte Umsatzsteuer Juli-August 2006	63'308
./. Verbuchte Umsatzsteuer Juli-August 2007	-66'728
Verbuchte Umsatzsteuer Juli 2006 - Juni 2007	398'848
<b>Total Umsatz Juli 2006 - Juni 2007 gemäss Buchhaltung inkl. MWST</b> (entsprechend MWST-Abrechnungsperioden)	<b>5'646'848</b>
<b>B UMSATZDEKLARATION IN MWST-ABRECHNUNG</b>	steuerbar Normalsatz Ziff. 070 Fr.
<b>3. Quartal 2006</b> Deklarierter Umsatz exkl. MWST	1'251'896
<b>4. Quartal 2006</b> "	1'508'000
<b>1. Quartal 2007</b> "	1'131'000
<b>2. Quartal 2007</b> "	1'319'000
<b>Total deklarierter Umsatz exkl. MWST</b>	<b>5'209'896</b>
Deklarierte Umsatzsteuer	395'952
<b>Total deklarierter Umsatz inkl. MWST</b>	<b>5'605'848</b>
<b>C UMSATZDIFFERENZ: Total A / . Total B</b>	steuerbar Normalsatz Ziff. 070 Fr.
<b>Nachzudeklarieren in der MWST-Abrechnung</b>	
<b>3. Quartal 2007 inkl. MWST</b>	<b>41'000</b>

969

**Vorsteuerabstimmung**<sup>178</sup>

Die deklarierten Vorsteuern sind periodisch (mindestens einmal pro Geschäftsjahr) mit der Buchhaltung abzustimmen. **Per Datum des Geschäftsabschlusses ist eine Vorsteuerabstimmung über das abgelaufene Geschäftsjahr zu erstellen.** Über die vorgenommene Abstimmung ist ein Beleg zu erstellen und zu Kontrollzwecken bei den Abrechnungsunterlagen aufzubewahren. Allfällig festgestellte Differenzen zwischen den Vorsteuern gemäss Buchhaltung und den Vorsteuern gemäss MWST-Abrechnungen sind in der nächstfolgenden ordentlichen MWST-Abrechnung zu berichtigen oder mit einer Korrekturabrechnung zu melden (Z 976).

Bei der Vorsteuerabstimmung ist immer von den **Vorsteuerkonti der Finanzbuchhaltung** auszugehen und nicht von den Zahlen einer Nebenauswertung des Buchhaltungsprogramms wie beispielsweise MWST-Journal oder MWST-Verprobung.

Können die verbuchten und die deklarierten Vorsteuern leicht und zuverlässig aus den Vorsteuerkonti ersehen werden, kann auf das Erstellen eines separaten Vorsteuer-Abstimmungsbeleges verzichtet werden. In diesem Fall genügt es, wenn bei den Abrechnungsunterlagen Kopien der Vorsteuerkonti abgelegt werden.

Wird ganz oder teilweise die **Bruttoverbuchung** angewandt und ist somit nicht im Detail ersichtlich, wie sich die jeweilige Buchung auf die Vorsteuerkonti betragsmässig zusammensetzt, sind ausserhalb der Finanzbuchhaltung geeignete Aufzeichnungen zu führen, die einen zuverlässigen Vergleich zwischen den anrechenbaren Vorsteuern auf den verbuchten Aufwendungen und Investitionen einerseits und den deklarierten Vorsteuern andererseits erlauben.

**XIII. Steuerentrichtung und -rückzahlung; Verzugs- und Vergütungszins**

970

Die für eine Abrechnungsperiode geschuldete MWST (MWST auf dem Umsatz abzüglich Vorsteuer) muss innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Steuerperiode,

- bei quartalsweiser Abrechnung nach Ablauf des Kalendervierteljahres;
- bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode nach Ablauf des Kalenderhalbjahres;
- bei monatlicher Abrechnung nach Ablauf des Monats (sofern die Vorsteuerüberschüsse regelmässig mehr als 20'000 Franken pro Monat und insgesamt mehr als 250'000 Franken pro Jahr betragen, kann die ESTV auf Antrag hin die monatliche Abrechnungsperiode bewilligen),

der ESTV entrichtet werden. Bei verspäteter Zahlung ist unabhängig vom Grund der Säumnis und ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet.

Vorsteuerüberschüsse werden der steuerpflichtigen Person innerhalb von 60 Tagen nach Einreichung der MWST-Abrechnung ausbezahlt oder mit ihrer Steuerschuld verrechnet. Bei verspäteter Auszahlung wird ab dem 61. Tag bis zur Auszahlung ein Vergütungszins ausgerichtet. Der Zinssatz entspricht jenem für den Verzugszins.

971

Die Auszahlungsadresse und allfällige Mutationen sind der ESTV schriftlich mit Beilage eines Einzahlungsscheines zu melden. Wenn die Auszahlung verzögert wird, weil die Auszahlungsadresse fehlt, wird der Vergütungszins erst 60 Tage nach Bekanntgabe der Auszahlungsadresse ausgerichtet.

#### **XIV. Rechtsmittel der steuerpflichtigen Person**

Ist die steuerpflichtige Person mit einer Mitteilung oder Massnahme der ESTV nicht einverstanden, beispielsweise mit

972

- der Eintragung oder Verweigerung der Eintragung im MWST-Register;
- der Löschung oder Verweigerung der Löschung im MWST-Register;
- einer MWST- oder Zinsforderung;
- der Verweigerung eines Vorsteuerabzugs oder einer sonstigen Steuergutschrift;
- der Mitteilung, wie bestimmte Arten von Umsätzen (Lieferungen, Eigenverbrauch, Einlagesteuerung, Dienstleistungen) steuerlich zu behandeln sind,

steht ihr das Recht zu, hierüber von der ESTV einen anfechtbaren Entscheid (Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG<sup>179</sup>) zu verlangen.

Gegen den Entscheid kann bei der ESTV Einsprache erhoben werden. Der Einspracheentscheid ist mit Verwaltungsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht<sup>180</sup> anfechtbar. Richtet sich die Einsprache gegen einen einlässlich begründeten Entscheid der ESTV, kann die ESTV auf Antrag oder mit Zustimmung des Einsprechers die Einsprache als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterleiten.

Als einlässlich begründet gilt ein Entscheid in der Regel dann, wenn sich die ESTV in der Sache selbst bereits mit sämtlichen für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkten eingehend auseinandergesetzt hat. Das ausdrückliche Erfordernis des Antrags beziehungsweise der Zustimmung stellt sicher, dass nicht gegen den Willen des Einsprechers eine verwaltungsinterne Instanz übergangen werden kann.<sup>181</sup>

<sup>179</sup> SR 172.021

<sup>180</sup> Bundesgesetz über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32), in Kraft seit 1. Januar 2007

<sup>181</sup> Praxispräzisierung

Bis und mit dem Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gelten die Vorschriften des VwVG. Schliesslich ist gegen den Beschwerdeentscheid des Bundesverwaltungsgerichts Beschwerde an das Schweizerische Bundesgericht zulässig. Für das Verfahren vor Bundesgericht gelten die Vorschriften des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG<sup>182</sup>). Die Rechtsmittelfrist beträgt **in allen Verfahren 30 Tage**. Sie ist eine gesetzliche Frist und kann nicht erstreckt werden.

973

Einsprachen haben ein Begehren mit Begründung, unter Angabe der Beweismittel (Bezeichnung in der Einspracheschrift wie auch Abgabe als Beilagen) sowie die Unterschrift des Einsprechers oder seines Vertreters zu enthalten. Der Vertreter (z.B. Anwalt, Treuhänder) hat sich seinerseits gegenüber der ESTV durch eine schriftliche, rechtsgültig unterzeichnete Vollmacht auszuweisen.

Auch für Einsprachen gegen eine (infolge Verletzung der Abrechnungspflicht) ermessensweise erfolgte Veranlagung ist eine ausreichende Begründung erforderlich. Die steuerpflichtige Person muss somit mit der Einsprache die vollständig ausgefüllten MWST-Abrechnungen, Formulare und Beweismittel miteinreichen oder sonst in der Begründung **darlegen**, weshalb die von der ESTV zu Grunde gelegten Zahlen nicht der Realität entsprechen können. Der blosser Hinweis, die Buchhaltung habe bisher noch nicht erstellt werden können beziehungsweise die Schätzung sei zu hoch, ist unzureichend.

Genügt die Einsprache den obgenannten Anforderungen nicht oder lässt der Antrag oder dessen Begründung die nötige Klarheit vermissen, räumt die ESTV dem Einsprecher eine kurze **Nachfrist** zur Verbesserung ein. Diese Nachfrist ist deshalb kurz zu bemessen, weil die Einsprachefrist eine gesetzliche Frist darstellt, die nicht erstreckt werden kann (s. letzter Absatz zu Z 972).<sup>183</sup>

## XV. **Erlass**<sup>184</sup>

974

Die MWST ist eine allgemeine Verbrauchssteuer, welche die Einkommensverwendung des Endverbrauchers belasten soll. Aus Gründen der Praktikabilität und der Erhebungswirtschaftlichkeit wird die MWST nicht beim Endkonsumenten, sondern beim Leistungserbringer erhoben (Z 3 - 5), der sie an die ESTV weiter zu leiten hat. Aus diesem Grund sieht das MWSTG den Erlass nur in Fällen vor, in denen ein **gerichtliches Nachlassverfahren** angestrengt worden ist. Die Tatsache, dass ein gerichtliches Nachlassverfahren nach einem im Bundesgesetz vom 11.4.1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) klar geregelten Verfahren abläuft, stellt sicher, dass das Gleichbehandlungsgebot gewahrt wird.

182 SR 173.110, in Kraft seit 1. Januar 2007

183 Praxispräzisierung

184 Praxispräzisierung

## 7. Teil

### Anleitung zum Ausfüllen der MWST-Abrechnung (bei effektiver Abrechnungsmethode)

#### I. Vorbemerkung

975

Die MWST-Abrechnung ist mit einem Barcode versehen und wird elektronisch erfasst. Es besteht deshalb aus technischen Gründen keine Möglichkeit, individuelle, von steuerpflichtigen Personen erstellte Computerausdrucke anzunehmen, selbst wenn sie in Form und Darstellung mit der offiziellen MWST-Abrechnung übereinstimmen.

#### II. Zweck

976

Diese Anleitung bezweckt, das korrekte Erstellen der MWST-Abrechnung zu erleichtern.

**Alle im MWST-Abrechnungsformular deklarierten Umsätze und Steuerbeträge sind anhand der Buchhaltung und weiteren Aufzeichnungen zu belegen.** Diese Unterlagen sind im Rahmen der Verjährungsfrist (Z 943) aufzubewahren und nur auf Verlangen der ESTV einzureichen.

Diese Anleitung bezieht sich einzig auf das MWST-Abrechnungsformular nach der effektiven Abrechnungsmethode (Berechnung der MWST auf dem Umsatz mit Vorsteuerabzug).

Steuerpflichtige Personen, die mit der bewilligten Saldosteuersatz- (vereinfachte MWST-Abrechnung für steuerpflichtige Personen mit einem Jahresumsatz bis drei Millionen Franken und einer Steuerzahllast von nicht mehr als 60'000 Franken pro Jahr) beziehungsweise Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, finden in der Broschüre Saldosteuersätze eine Anleitung zum Ausfüllen des MWST-Abrechnungsformulars. Bei Abrechnung mit Pauschalsteuersätzen ist die Broschüre Gemeinwesen zu beachten.

Oberhalb des Einzahlungsscheins befinden sich die Telefonnummern der zuständigen Sachbearbeiterinnen und Sachbearbeiter. Diese stehen bei Fragen gerne zur Verfügung oder senden bei **Verlust** des MWST-Abrechnungsformulars ein neues zu. Im telefonischen und schriftlichen Verkehr mit der ESTV ist die Angabe der MWST-Nr. und Ref.-Nr. wichtig. Diese Angaben sind ebenfalls im MWST-Abrechnungsformular (Original) oben links zu finden.

**Korrektur:** Muss eine bereits eingereichte MWST-Abrechnung nachträglich korrigiert werden, kann dies der ESTV innerhalb der Verjährungsfrist (Z 943 ff.) schriftlich oder mit einer Korrekturabrechnung gemeldet werden. Formulare für eine solche Korrekturabrechnung sind auf der Homepage der ESTV abrufbar.

### 977 III. MWST-Abrechnung

Das MWST-Abrechnungsformular gliedert sich in zwei Abschnitte (I. = Umsatz, II. = MWST-Berechnung) und 14 Ziffern.

#### **Unterschrift und Telefonnummer:**

Die MWST-Abrechnung ist vor der Einreichung mit Unterschrift und Telefonnummer zu versehen.

#### – **Ziffer 010, Total vereinbarte beziehungsweise vereinnahmte Entgelte Abrechnung nach vereinbarten Entgelten**

(nach Rechnungsstellung; Z 962):

Bei dieser Abrechnungsart sind die Bareinnahmen ohne Rechnungsstellung ebenfalls unter dieser Ziffer einzutragen.

#### **Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten**

(nach Zahlungseingang; Z 964):

Diese Art der Abrechnung wird einer steuerpflichtigen Person auf entsprechendes Gesuch hin von der ESTV gestattet, sofern die betreffende Abrechnungsart aus Gründen des Rechnungswesens einfacher ist.

#### – **Ziffer 020, Eigenverbrauch**

Nähere Angaben zum Eigenverbrauch unter Z 428 ff. und in der Broschüre Eigenverbrauch.

#### – **Ziffer 040, Leistungen im Ausland / steuerbefreite Inlandleistungen / Exportlieferungen / Dienstleistungen, bei denen der Ort der Dienstleistung im Ausland ist / Leistungen an Begünstigte nach Artikel 90 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG**

Solche Leistungen sind entweder von der MWST befreit oder unterliegen nicht der MWST (keine MWST auf dem Umsatz, jedoch Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen). Diese Umsätze müssen unter Ziffer 010 deklariert werden. In Ziffer 040 kann ein entsprechender Abzug vorgenommen werden, sofern der Nachweis einwandfrei gegeben ist (Z 529 ff. sowie Z 579).

Lieferungen und Dienstleistungen an diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen sowie an bestimmte Kategorien von Personen, wie diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und Hohe Beamte internationaler Organisationen können unter gewissen Voraussetzungen steuerbefreit ausgeführt werden (Z 574 ff.). Für solche Umsätze, die ebenfalls unter Ziffer 010 zu deklarieren sind, kann hier ein entsprechender Abzug vorgenommen werden, sofern die notwendigen amtlichen Formulare vorliegen.



– **Ziffer 042, Ankaufswerte beim Vorgehen nach Artikel 35 MWSTG (Margenbesteuerung)**

Steuerpflichtige Personen, die einen gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstand für den Wiederverkauf bezogen haben, können für die Berechnung der MWST auf dem Verkauf (unter Ziffer 010 zu deklarieren) den Ankaufspreis vom Verkaufspreis abziehen, sofern sie auf dem Ankaufspreis keine Vorsteuer abziehen durften oder den möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht haben. Der massgebliche Ankaufspreis kann hier abgezogen werden.

Näheres dazu unter Z 290 ff. sowie in der Broschüre Motorfahrzeuggewerbe und der Broschüre Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen.

– **Ziffer 043, von der MWST ausgenommene Umsätze / Subventionen und Spenden**

Umsätze, die von der MWST ausgenommen sind (keine MWST auf dem Umsatz und kein Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen; Z 580 ff.) und für die nicht optiert wird, können hier in Abzug gebracht werden. Diese Umsätze sind ebenfalls unter Ziffer 010 zu deklarieren. Dies gilt sinngemäss für Umsätze aus Betriebsteilen, die von der Steuerpflicht ausgenommen sind (z.B. Z 9).

Ebenfalls unter dieser Ziffer kann ein Abzug für Subventionen und Spenden vorgenommen werden, nachdem sie unter Ziffer 010 deklariert wurden.

– **Ziffer 044, Entgeltminderungen (z.B. Skonti, Rabatte, Verluste) auf steuerbaren Umsätzen**

Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten können Entgeltminderungen wie beispielsweise Rabatte, Skonti und Verluste auf steuerbaren Umsätzen hier in Abzug gebracht werden. Gewährte Umsatzboni und andere nachträgliche Rabattvergütungen können ungeachtet der Abrechnungsart abgezogen werden. Voraussetzung dafür ist, dass die entsprechenden Umsätze zuvor unter Ziffer 010 deklariert wurden.<sup>185</sup>

– **Ziffer 045, Diverses (z.B. Lieferungen von Münz- und Feingold, Lieferungen an Luftfahrtgesellschaften)**

Hier können alle abzugsberechtigten Beträge aufgeführt werden, die nicht den Ziffern 040 - 044 zugeteilt werden können. Voraussetzung dafür ist, dass die entsprechenden Umsätze unter Ziffer 010 deklariert wurden. Es betrifft dies insbesondere die Umsätze aus steuerbefreiten Lieferungen von Münz- und Feingold (Z 577 - 577c) oder aus steuerbefreiten Lieferungen an Luftfahrt-

unternehmen (Z 567 ff.) sowie Nichtumsätze wie Dividendenerträge, Verzugszinsen und Schadenersatz.<sup>186</sup>

– **Ziffern 070 / 071 / 074, Steuerberechnung**

Hier wird die MWST auf dem Umsatz berechnet, der unter Ziffer 060 deklariert wurde. Dazu ist der Umsatz gemäss den zu führenden Unterlagen auf die verschiedenen Steuersätze aufzuteilen.

Bei **Nettoumsätzen** (Umsatz exkl. MWST) ist die MWST zu 7,6%, 3,6% und/oder 2,4% zu berechnen.

Bei **Bruttobeträgen** (Umsatz inkl. MWST; der Umsatz versteht sich deshalb als 107,6%, 103,6% und/oder 102,4%) kann die MWST mit Hilfe des entsprechenden Multiplikators (7,6% = 7,0632%, 3,6% = 3,4749%, 2,4% = 2.3438%) berechnet werden.

– **Ziffer 090, Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland**

Wenn der Bezüger von steuerbaren Dienstleistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht wurden, bereits aufgrund anderer Umsätze steuerpflichtig ist, muss er sämtliche Dienstleistungsbezüge in der MWST-Abrechnung über jene Abrechnungsperiode deklarieren und versteuern, in der er den Bezug getätigt hat.

Näheres zum Dienstleistungsbezug von Unternehmen mit Sitz im Ausland und zur Frage, in welchen Fällen die deklarierte MWST wiederum als Vorsteuer geltend gemacht werden kann, unter Z 512 ff.

– **Ziffern 110 / 111, Anrechenbare Vorsteuer auf Material- und Dienstleistungsaufwand sowie auf Investitionen und übrigem Betriebsaufwand**

Hier können sämtliche Vorsteuerbetreffnisse geltend gemacht werden, sofern die formellen und materiellen Voraussetzungen gegeben sind (Z 816 ff., 963 und 965).

– **Ziffer 130, Vorsteuerabzugskürzung (z.B. gemischte Verwendung, Subventionen)**

Hier werden Vorsteuerabzugskürzungen deklariert, beispielsweise infolge

- gemischter Verwendung (Z 860 ff.);
- Subventionen (Z 407 ff., 850);
- Spenden (Z 412 ff., 851);
- hoheitlicher Tätigkeit.

– **Ziffer 150, an die Eidgenössische Steuerverwaltung zu zahlender Betrag**


Die sich hier ergebende MWST-Schuld ist innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode mit dem der MWST-Abrechnung beiliegenden Einzahlungsschein zu begleichen. Teilzahlungen können, wenn sie mit der ESTV vereinbart wurden, auf das Postcheck-Konto 30-37-5 einbezahlt werden. Sie dürfen jedoch auf keinen Fall in der MWST-Abrechnung abgezogen oder erwähnt werden.

– **Ziffer 160, Guthaben der steuerpflichtigen Person**

Sofern sich ein Guthaben aus der MWST-Abrechnung ergibt, überweist die ESTV den entsprechenden Betrag in der Regel innert 60 Tagen nach Eintreffen der MWST-Abrechnung. In diesen Fällen kann der MWST-Abrechnung ein roter Einzahlungsschein (bitte keinen Einzahlungsschein in oranger Farbe mit Referenznummer verwenden) beigelegt oder der ESTV die Auszahlungsadresse schriftlich mitgeteilt werden.



Exemplar Nr. 3 des Einheitsdokuments Formular Nr. 11.030



 Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederaziun Svizra Confederaziun Svizra		Eidgenössische Zollverwaltung EZZ Administration fédérale des Douanes AFD Amministrazione Federale delle Dogane AFD		<b>A VERBÜCHERUNG-AUSSFÜHRSTELLE</b>		
Exemplar für den Versender/Ausführer	<b>3</b> 2 Versender/Ausführer mit Unterschrift Nr.:	<b>1 ANMELDUNG</b>		3 Vorstriche	4 Ladestellen	Vordokument
	8 Empfänger Nr.:			5 Positionen	6 Paket insgesamt	7 Besagnummer
	14 Anmelder/Vertreter Nr.:			9 Verantwortlicher für den Zahlungseinzug Nr.:		
				10 Erstes Best. Land	11 Erzeugnisland	12 G.L.P.
				15 Versendung/Ausführung	16 Urs./Auf. L. Code	17 Bestimm. L. Code
				16 Ursprungsland	17 Bestimmungsland	
	18 Kennzeichen und Staatszugehörigkeit des Beförderungsmittels beim Abgang	19 Cn:	20 Lieferbedingung			
	21 Kennzeichen und Staatszugehörigkeit des grenzüberschreitenden aktiven Beförderungsmittels	22 Währung u. Rechtsgebiet der Gesamtbilanz		23 Umrüstungskurs	24 Art des Geschäfts	
	25 Verkehrszweig an der Grenze	26 Inländischer Verkehrszweig	27 Ladeort	28 Isoliert- und Beteiligungen		
	<b>3</b> 29 Ausgangsstelle	30 Warenort				
31 Päckstücke und Warenbezeichnung	Zeichen und Nummern - Container Nr. - Anzahl und Art		32 Päckstücke	33 Besagnummer		
			34 Ursprungsland Code	35 Rohmasse (kg)		
			37 VERFAHREN	38 Eigenmasse (kg)	39 Kontingent	
			40 Sonstige Anmerkung/Vorpaper			
44 Besondere Merkmale/Vorgangs-Unterlagen/Bezeichnungen u. Genehmigungen			41 Besondere Maßeinheit		Code E.V.	
					46 Statistischer Wert	
47 Abgabeberechnung	Art	Bemessungsgrundlage	Satz	Betrag	ZB	48 Zahlungsaufschub
						49 Bezeichnung des Lagers
	Summe					
	50 Hauptverantwortlicher Nr.		Unterschrift:		<b>C ABGANGSSTELLE</b>	
51 Vorgangene Durchgangszollverfahren (Land)	vertreten durch Ort und Datum:					
52 Sicherheit nicht gültig für			Code 53 Bestimmungsstelle (Land)			
<b>D PRÜFUNG DURCH DIE ABGANGSSTELLE</b>			54 Ort und Datum:			
Ergebnis:			Unterschrift und Name des Anmelders/Vertreters:			
Anzahl verschlossene Anschläge:						
Zeichen:						
Frist (letzter Tag):						
Unterschrift:						

Form. 11.030.9




## II. Zollanmeldungen Einfuhr

Veranlagungsverfügung MWST, e-dec, gedruckt auf Formular Nr. 11.08

 <p>Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra</p>	<p>Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Eidgenössische Zollverwaltung EZV</p>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p><b>IMPORT</b> <span style="float: right;">Definitiv</span></p>  <p>VERSION 1 969721.1</p> </div>																			
<b>VERANLAGUNGSVERFÜGUNG MWST</b>																					
<p>Annahmedatum: 24.05.2007, 11:15 Ausstellungsdatum: 01.08.2007, 01:00</p>																					
<p>MUTTENZ SBB Siegackerstrasse 20 CH 4132 MUTTENZ</p>																					
<p>Importeur: <b>PULLOVER AG</b> Vereinstrasse 136B CH 4000 Basel</p>																					
<p>Empfänger: <b>MUSTER AG</b> Gutsacker-Allee 25 CH 4000 Basel</p>																					
<p>Spediteur: Verzollung AG XY Müller Anton Musterstrasse 79 CH 4000 Basel</p>																					
<p>Nr.: K17501529999 Ref.: Kunde Nr. 126 346</p>																					
<b>1 TRAININGANZÜGE AUS BAUMWOLLE</b>		<b>6112.1100</b>																			
<input checked="" type="checkbox"/> Präferenz: PK		Abfertigung: Normalabfertigung																			
	<table border="1" style="border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th></th> <th>Betrag (CHF)</th> <th>Ansatz (%)</th> <th>MWST (CHF)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>MWST Wert</td> <td style="text-align: right;">8'579.00</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Abgaben gemäss separater Veranlagungsverfügung</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Zoll</td> <td style="text-align: right;">674.95</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td><b>Bemessungsgrundlage MWST</b></td> <td style="text-align: right;"><b>9'253.00</b></td> <td style="text-align: center;"><b>7.6</b></td> <td style="text-align: right;"><b>703.25</b></td> </tr> </tbody> </table>		Betrag (CHF)	Ansatz (%)	MWST (CHF)	MWST Wert	8'579.00			Abgaben gemäss separater Veranlagungsverfügung				Zoll	674.95			<b>Bemessungsgrundlage MWST</b>	<b>9'253.00</b>	<b>7.6</b>	<b>703.25</b>
	Betrag (CHF)	Ansatz (%)	MWST (CHF)																		
MWST Wert	8'579.00																				
Abgaben gemäss separater Veranlagungsverfügung																					
Zoll	674.95																				
<b>Bemessungsgrundlage MWST</b>	<b>9'253.00</b>	<b>7.6</b>	<b>703.25</b>																		
<p>Eigenmasse: 484.000</p>		<p>Zusatzmenge: 1'800</p>																			
<p>Packstücke (Art, Anzahl, Nummer): Karton, 300, PULLOVER AG</p>		<p>Unterlagen (Art, Nummer, Datum, zusätzliche Angaben): APS-Ursprungszeugnis, 33570, 18.06.2007</p>																			
<p>Rechtsmittelbelehrung: Innerhalb einer Frist von 5 Jahren, gerechnet ab Ende des Kalenderjahres, in dem diese Verfügung erlassen wurde, kann die Festsetzung der MWST bei der zuständigen Zollkreisdirektion angefochten werden. Dagegen gilt eine Frist von 60 Tagen ab Ausstellungsdatum dieser Verfügung für Beschwerden, die Verfahrensversäumnisse betreffen oder die nicht die Festsetzung der MWST zum Gegenstand haben.</p>																					
		Seite 1 von 1																			
Form: 11.08-05.2006, 19.000.000, 23064-05/000134610																					

Einfuhr MWST-Ausweis, Exemplar Nr. 8 der Zollanmeldung für die Einfuhr  
 Formular Nr. 11.010

 Eidgenössische Zollverwaltung ECV Administration fédérale des douanes AFD Administración Federal de Aduanas AFA		A. BESTIMMUNGSSTELLE		
Exemplar für den Empfänger	2 Versender/Ausfuhr Nr.	1 ANMELDUNG Nr.		
	8 Empfänger Nr.	3 Vordrucke	4 Labels/etik. Vorkument	
	14 Anmelde/Vertreter Nr.	5 Positionen	6 Packet/Insgesamt	7 Verpackungsumfang
	18 Kennzeichen und Staatszugehörigkeit des Beförderungsmittels bei der Ankunft	19 Ctr.	20 Ursprungsbezeichnung	9 Verantwortlicher für den Zahlungsverkehr Nr.
	21 Kennzeichen und Staatszugehörigkeit des grenzüberschreitenden aktiven Beförderungsmittels	22 Währung und Zeichn.gesamte Gesamtbetrag	23 Umrrechnungsdatum	10 Letzter Merk.-land
	25 Verkaufszweig an der Grenze	26 Inländischer Verkaufszweig	27 Entladeort	11 Ursprungsland
	29 Eingangszollrate	30 Warenwert	31 Packstücke und Warenbezeichnung	12 Angaben zum Wert
	44 Besondere Vermerk/Vorgabe/Unterschied/Beschreibungen u. Gebührensangaben	47 Abgabenbezeichnung	48 Besondere Merkmale	13 L.L.F.
	51 Vorgabe über verbleibende Durchgangszollstellen (Land/Land)	52 Sicherheit nicht gültig für	53 Bestimmungsstelle (Land)	15 Wers./Ausfuhr Code
	54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	40 Summarische Anmeldung/Vorpapier	16 Bestimm.L.Code
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	41 Besondere Maßeinheit	17 Bestimmungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	42 Artikelpreis	18 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	43 E. M. Code	19 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	44 Statistischer Wert	20 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	45 Berechnung	21 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	46 Statistischer Wert	22 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	47 Statistischer Wert	23 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	48 Statistischer Wert	24 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	49 Statistischer Wert	25 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	50 Statistischer Wert	26 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	51 Statistischer Wert	27 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	52 Statistischer Wert	28 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	53 Statistischer Wert	29 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	54 Statistischer Wert	30 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	55 Statistischer Wert	31 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	56 Statistischer Wert	32 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	57 Statistischer Wert	33 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	58 Statistischer Wert	34 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	59 Statistischer Wert	35 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	60 Statistischer Wert	36 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	61 Statistischer Wert	37 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	62 Statistischer Wert	38 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	63 Statistischer Wert	39 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	64 Statistischer Wert	40 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	65 Statistischer Wert	41 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	66 Statistischer Wert	42 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	67 Statistischer Wert	43 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	68 Statistischer Wert	44 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	69 Statistischer Wert	45 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	70 Statistischer Wert	46 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	71 Statistischer Wert	47 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	72 Statistischer Wert	48 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	73 Statistischer Wert	49 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	74 Statistischer Wert	50 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	75 Statistischer Wert	51 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	76 Statistischer Wert	52 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	77 Statistischer Wert	53 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	78 Statistischer Wert	54 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	79 Statistischer Wert	55 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	80 Statistischer Wert	56 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	81 Statistischer Wert	57 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	82 Statistischer Wert	58 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	83 Statistischer Wert	59 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	84 Statistischer Wert	60 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	85 Statistischer Wert	61 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	86 Statistischer Wert	62 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	87 Statistischer Wert	63 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	88 Statistischer Wert	64 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	89 Statistischer Wert	65 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	90 Statistischer Wert	66 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	91 Statistischer Wert	67 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	92 Statistischer Wert	68 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	93 Statistischer Wert	69 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	94 Statistischer Wert	70 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	95 Statistischer Wert	71 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	96 Statistischer Wert	72 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	97 Statistischer Wert	73 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	98 Statistischer Wert	74 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	99 Statistischer Wert	75 Ursprungsland	
54 Ort und Datum:	Unterschrift und Name des Anmelde/Vertreters:	100 Statistischer Wert	76 Ursprungsland	



Einfuhr MWST-Ausweis, Exemplar Nr. 9 der Zollanmeldung für die Einfuhr  
Formular Nr. 11.010

Schweizerische Eidgenossenschaft Confédération suisse Confederazione Svizzera Confederaziun svizra		Eidgenössische Zollverwaltung EIZ Administration fédérale des douanes AFD Konfederaziun Svizra d'Ingras AFI		A BESTIMMUNGSPUNKT				
Exemplar für den Empfänger	9	7	Versender/Ausführer Nr.		1	T ANMELDUNG Nr.		
	8	Empfänger Nr.		3	Vordrucke	4	Ladestellen	
	14	Arnselber/Vertreter Nr.		Vordokument		5	Positionen	
	18	Kantons- und Staatszugehörigkeit des Beförderungsmitteis bei der Ankuft		19	Ch	6	Packst. insgesamt	
	21	Kantons- und Staatszugehörigkeit des grenzüberschreitenden aktiven Beförderungsmitteis		20	Mehrbedingung	7	Anzahlnummer	
	25	Verkehrszweig an der Grenze		26	Industrieller Verkehrszweig	27	Erntedort	
	29	Verkehrszweig an der Grenze		28	Industrieller Verkehrszweig	29	Erntedort	
	31	Zeichen und Nummern - Container Nr. - Anzahl und Art		32	Prozentsatz	33	Warennummer	
	34	Ursprungsland		35	Rohmasse (kg)	36	Pflichtwert	
	37	VFAHRE		38	Eigenmasse (kg)	39	Kontingent	
44	Besondere Merkmale/Vorgangsbezeichnungen/Bezeichnungen u. Ge- netztungen		41	Besondere Maßeinheit	42	Arbeitspreis		
47	Abgaben- bezeichnung		48	Zahlungsaufschub	49	Bezeichnung des Lagers		
47		Art	Bemessungsgrundlage	Stz	Bemess.	Zs	48	Zahlungsaufschub
49		Bezeichnung des Lagers		B ANGABEN FÜR VERBUCHUNGSZWECKE				
90		Hauptverpflichteter Nr.		Unterschrift:		C ABGANGSSTELLE		
51		Vorgesetzter Durchgangszollbeamter (und Land)		Wirtsch. Nr. und Datum:		Kopie für: <input type="checkbox"/> AEA <input type="checkbox"/> EAV <input type="checkbox"/> WKH		
52		Sicherheits- nicht gültig für		Code		53		Bestimmungsstelle (Land)
J		PRÜFUNG DURCH DIE BESTIMMUNGSSTELLE		54		Ort und Datum:		
						Unterschrift und Name des Arnselbers/Vertreters:		

# Sachregister

Die Zahlen bezeichnen die Randziffern in dieser Wegleitung.

## A

- Abbau von Bodenschätzen 8, 46, 58, 658, 668
- Abbrechen 45
- Abdeckmaterial, pflanzlich 333
- Abfallbeseitigung s. Entsorgung
- Abfallfonds 262
- Abgrenzung
  - Beförderung – Vermietung – Charter 51c
  - Eigenverbrauch – entgeltliche Leistung 429-439
  - Gegenstand/Lieferung – Dienstleistung 29, 58
  - Geschäfts- und Privatvermögen 483
  - Steuersätze 327-366, 470, 471, 704, 722
- Abholreihengeschäft s. Reihengeschäft
- Abklärung Steuerpflicht 10
- Ablieferung 42-48
- Abmeldung als steuerpflichtige Person 22, 961c
- Abmeldung bei Option 691
- Abnehmerorganisation 235, 271-276
- Abonnement 45, 202, 431, 573, 624
- Abrechnung
  - Ausführen von Gegenständen und Dienstleistungen 578
  - Erstellen 215
  - Formular 975-977
  - mit Pauschalsteuersätzen 950
  - mit Saldosteuersätzen 949
  - nach vereinbarten Entgelten 391, 392, 834, 962, 963, 966-969
  - nach vereinnahmten Entgelten 393-395, 835, 964-969
  - Periode 970
  - vereinfachte 949
- Abrechnungsarten 927
- Abrechnungsmethoden 927
- Abrechnungspflicht 941
- Absatzförderung 410
- Abschlussprovisionen s. Provisionen
- Abschreibung 477, 478, 492
- Abstellen von Fahrzeugen 53
- Abtretung der Entgeltforderung 211, 214, 267-278, 639, 800, 801, 940
- Abtretung von
  - Forderungen 267-278
  - Rechten 73, 380, 624a
- Abwasserfonds 262
- Abwasserreinigung 187, 347, 793a
- Abwasseruntersuchung 89
- Abzahlungsgeschäft 37, 794-801
- Administrative Leistungen 609
- Adressierung von Rechnungen 759, 764a
- Adressierte Briefpostsendungen 581
- Adressvermittlung 173
- Advokat s. Rechtsanwalt
- Aerobic 604b
- Agenturvertrag 196
- AHV 125, 202, 427
- AHV-Ausgleichskassen 682a-682e
- Aircraft Management 363, 387a
- Akontorechnung 793a
- Akontozahlung s. Vorauszahlung
- Aktiengesellschaften s. Juristische Personen
- Aktionäre 430, 844
- Aktive Mitarbeitende, -Mitarbeiter 300, 309, 432, 435
- Aktiven und Passiven s. Übernahme von Aktiven und Passiven
- Aktiver Reparatur-/Veredelungsverkehr 536, 718, 720, 747, 748, 836
- Alkoholische Getränke 151, 151a, 316, 328, 820, 952
- Allphasensteuer 5
- Altersheim 137, 162, 599, 600, 607
- Ambulanz 595-598, 680
- Amortisation 242, 477, 478, 492
- Amtliche Publikationen 166
- Amtliche Währung 735
- Amtsnotare 100, 121
- Analyseleistungen 84a, 383a
- Änderung des Entgelts 803-806
- Änderung des Verwendungszwecks 856-859
- Änderungen an Gegenständen 45
- Angefangene Arbeiten/Dienstleistungen 891
- Angestellte 51c, 431, 462
- Ankunftsort 374
- Anlagen
  - Betriebsanlagen 54, 672
  - EDV-Anlagen 107, 782-787, 807
  - Sportanlagen 54, 462, 668, 673, 858h
  - Treuhandanlagen 644
  - Zelt- und Wohnwagenanlagen 185
- Anlageberatung 101-106, 122, 644
- Anlagefonds 642
- Anlagekartei 903
- Anlagekosten 488, 493, 869
- Anlagegüter 54, 294-297, 301, 450, 470-481, 680-682, 830
- Anlagekonti 907

- Anlagekosten 488, 489, 493, 869  
 Anlagevermögen 882, 895, 940b  
 Anlässe 151a, 337, 380, 382, 407, 412, 604b,  
 623, 695, 704, 844, 845  
 Anleihsenemissionen 106  
 Anleihsenobligation 833  
 Anmeldepflicht 16, 522, 941  
 Annäherungsweise Ermittlung 315, 321a, 481,  
 488, 497, 793a, 858i-m, 876, 877, 892,  
 938, 951-960  
 Annoncenbüros 166-180a  
 Anrechnung s. Zahlungs statt  
 Anschaffungswert 594  
 Anschlussgebühr 493  
 Anthroposophisches Heilmittel 334  
 Antiquitätenhandel 204, 205, 290  
 Anwalt s. Rechtsanwalt  
 Anzahlung, von Kunden, an Lieferanten 940a-b  
 Anzeige 172  
 Apotheke 961b  
 Appartements 152  
 Aquafit 604b  
 Arbeiten an Bauwerken 452-463, 488-490, 506  
 Arbeitsgemeinschaften 6, 941, 942  
 Architekturarbeiten 85-100, 372, 373, 490, 495  
 Architekturverpflichtung 364  
 Architekturwettbewerbe 372  
 Archive 620  
 ARGE 6, 941, 942  
 Arrangements  
 – aus kulturellen und anderen Leistungen 360  
 – Blumenarrangements 331, 360  
 – Reisearrangements 183, 299, 360  
 Artisten 616-618, 621  
 Arzneimittel s. Medikamente  
 Ärzte 582-588, 590, 591, 594, 961b  
 Ärztegemeinschaften 594  
 Ärztezentren 608  
 Arztgeheimnis 961b  
 Ärztliche Heilbehandlung 582-588, 591  
 Asset Management 644  
 Aufbewahrung 65-70, 229, 376, 645  
 Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Belege  
 540, 564, 943-948  
 Aufbewahrungsfrist 947  
 Aufführungen 616  
 Aufgabe der Tätigkeit 492, 509  
 Aufgabeverzeichnis 541  
 Aufnahme der Tätigkeit 12, 692  
 Aufpreis 219-224, 789, 790, 792  
 Aufwandkonti 896, 908, 918, 968  
 Aufwandminderung 808, 895, 896, 968  
 Auktion 204, 205  
 Ausbildung 604, 605  
 Ausbildungsstätte 606  
 Ausflug 844  
 Ausfuhr 40, 41, 41a-c, 42, 530-552, 826  
 – abonnierte Zeitung/Zeitschrift 548  
 – Abrechnung 578  
 – Beiträge 259, 411  
 – Deklaration s. Zollanmeldung  
 – Dienstleistungen 565, 566 s. auch Dienst-  
 leistungen im Ausland  
 – direkte 530  
 – Formalitäten 70  
 – Inlandlieferungen an Nichtsteuerpflichtige  
 532, 536  
 – Nachweis 534-545, 556-558, 560-564  
 – Ort 370-387a  
 – Veranlagung 539, 562, 710, 724, 725, 739,  
 744, 744a, 749  
 – vorübergehende Verwendung 535, 556,  
 557, 716, 718, 742, 743, 747, 836  
 – Postverkehr 535, 541, 548  
 – Reihengeschäft 531  
 – Reiseverkehr 558-564  
 – Spezialwerkzeuge 41-42  
 – Zollanmeldung 41, 41a-41c 71, 72, 538,  
 545, 558-564, 725, 733, 742, 743, 836  
 Ausfuhrzollverfahren 739  
 Ausgabe von Anleihsenobligationen und Aktien  
 833  
 Ausgenommene Umsätze s. Umsätze von der  
 MWST ausgenommen  
 Ausgleichskasse 125, 427, 682a-682e  
 Auskunftspflicht 961  
 Ausland 367, 579  
 Auslandsdienstleistungen 579, 826  
 Ausländische Währung s. Fremdwährung  
 Auslandlieferungen 579, 732, 826  
 Auslandsreisen 185, 186, 186a  
 Auslieferungslager 8, 533  
 Ausnahme von der Steuerbarkeit 10, 23, 24, 27,  
 297, 580-682e, 843  
 – s. auch von der MWST ausgenommene  
 Umsätze  
 Ausstattungsgut 715  
 Ausstellen von Rechnungen s. Rechnungs-  
 stellung oder 124  
 Ausstellungen 51c, 830, 845  
 Austausch s. Tausch oder Austauschreparaturen  
 Austauschreparaturen 225, 286-288, 793  
 ausübende Künstler 618, 621, 622  
 Ausweisen der MWST s. Rechnung  
 Auswertung von Dienstleistungen s. Ort der  
 Dienstleistung  
 Auszahlung des Vorsteuerüberschusses 971  
 Autobahnvignetten 202, 203  
 Autofahrschule 603, 604

- Automaten
- s. Geld- und Geschicklichkeitsspielautomaten
  - s. Getränkeautomaten
  - s. Glücksspielautomaten
  - s. Lebensmittelautomaten
  - s. Musikautomaten
- Automobile s. auch Margenbesteuerung
- Automobilsteuer 227
- Autoverwertung 187
- B**
- Bankgeschäfte 101-127, 386, 633-656, 698
- Bankkundenberatung 101-127, 650
- Banknoten 640, 655, 711
- Baracken 662
- Barfrankierung 541
- Barverkäufe 884a, 952
- Basare 601
- Basel SBB 375
- Basel-Mülhausen/Euroairport 367, 525
- Bauabrechnung 93, 869
- Bauherrenabzüge 251
- Baukosten 493, 495, 858d, 858e
- Bauleitung 92, 372
- Baumaterialien 533
- Baureinigung s. Bauherrenabzüge
- Baurecht 658
- Bau- und Montagestellen s. Betriebsstätten
- Bauten im Ausland 579
- Bauwasser s. Bauherrenabzüge
- Bauwerk s. Unbewegliche Gegenstände
- Bauwesenversicherung s. Bauherrenabzüge
- Bearbeitung durch Dritte 48
- Bearbeitung von Gegenständen 43-48
- Bearbeitung von Gegenständen vor der Ausfuhr 536
- Bedienungsgelder 298, 323
- Beförderung 51b-e, 59-64, 230, 241, 374-376, 581, 695
- grenzüberschreitend 571-573
  - von Invaliden 595-598, 695
  - von Kranken 595-598, 695
  - als Nebenleistung 62-64
  - von Verletzten 595-598
  - von verstorbenen Personen 597
- Beförderungsmittel 8, 51b-51e
- Beförderungsreihengeschäft s. Reihengeschäft
- Beförderungsunternehmer 59-72
- Befreite Umsätze s.
- steuerbefreite Einfuhren
  - steuerbefreite Umsätze
- Begasen 69
- Beginn der Option 684-686
- Beginn der Steuerpflicht 11-16, 515, 522, 941, 961, 961c
- Begriffe
- Bewegliche Gegenstände 34
  - Dienstleistung 57
  - Entgelt 206
  - Gegenstände 33-35
  - Inland 367
  - Lieferung 30-56
  - Unbewegliche Gegenstände 35
- Begutachtung 45, 87, 99, 102-121, 383a
- Begünstigte Person 574 ff.
- Beherbergung 131, 152-163, 340, 360, 371, 599, 606, 669
- Beiträge der öffentlichen Hand 258, 259, 281, 407-411a, 419, 850
- Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftl. Forschung + Entwicklung 261
- Bekanntmachung s. Werbung
- Beladen 69, 376
- Belegaufbewahrung 948
- Bemessungsgrundlage s. Entgelt
- Beratung 74, 84a, 86, 101-127, 166-180a, 247, 521, 382, 604b, 629, 644, 650, 833
- Berechnungen, statische und hydraulische 91
- Berechnung der MWST 470-498, 524, 525, 722-726
- Berichtigung formell ungenügender Rechnungen 807, 808
- Bergwerke 8, 659
- Berichtigung der MWST 745-750, 807, 808
- Berufsfischer 819
- Berufsgeheimnis 961
- Beschwerdeverfahren 547, 748, 750, 972, 973
- Besitz 36
- Bestellung von dinglichen Rechten 372, 657-662
- Bestimmungsort im Inland 67, 724
- Bestimmungsortsprinzip 378
- Betriebskosten 255
- Betriebsangehörige 37, 300-318, 432, 433, 959
- Betriebsanlage 54, 294-297, 672, 680-682
- Betriebsberatung 107
- Betriebsjubiläum s. Jubiläumsfeierlichkeiten
- Betriebsmittel 54, 294-297, 301, 473, 474, 476, 477, 481, 672, 680-682, 719, 829
- Betriebsrechnung s. Buchführung
- Betriebsstätten 7, 8, 18, 186a, 371, 379
- Beurkundung 100, 121
- Bewegliche Gegenstände (Begriff) 34
- Bezugsfrachten 227
- Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland 7, 9, 26, 512-528, 817, 837
- Bibliotheken 620
- Bienenzüchter 819
- Bilanz s. Buchführung
- Bilderdienste 166-180a

Bildhauer 622, 625, 714  
 Bildung 603-606  
 Blumensträuße 331, 359, 360, 446  
 Blut 334, 593, 696, 713  
 Bodenbewirtschaftung 46, 338, 339, 345  
 Bodenuntersuchung 89  
 Bonus 251, 270, 275, 276, 284, 444, 804, 805, 855, 977  
 Boote 672, 844  
 Botanische Gärten 619  
 Botschafter/Botschaften 574-576  
 Briefmarken 73, 87, 204, 205, 675, 711  
 Brockenhäuser/-stuben 601  
 Broker 626-632  
 Bücher 161e, 335, 620, 625  
 Buchhaltung s. Buchführung  
 Bücherrevision 100, 123-126, 961  
 Buchführung 123-126, 653, 878-974
 

- angefangene Arbeiten und Dienstleistungen 891
- Aufbewahrung der Geschäftsbücher/Belege 943-948
- Auskunftspflicht 961
- bei Abtretung der Entgeltforderung 940
- Betriebsrechnung/Bilanz 946
- Bruttorechnung 895, 896
- Brutto-Verbuchung 898-904, 908, 909, 911, 913, 917-919, 920
- Debitoren/Kreditoren 891, 923-927
- Detailhandel 203, 883
- durchlaufende Posten 897
- EDV-Buchhaltung 922-929
- Eigenverbrauch 937-939, 959
- Entgeltsminderungen 854, 855, 930-934
- für Dritte 123-126, 653
- gebrauchte Motorfahrzeuge 935
- gemischte Verbuchung 919, 920
- Gewerbebuchhaltung 914-921
- Inventar 891
- Nebenkosten 956-958
- Netto-Verbuchung 898-907, 910, 915, 916, 919, 920
- offene Posten 928, 929, 964
- Pauschalierungen 497, 949-960
- Pflicht 881-891
- Porto 956-958
- Prüfung 126
- Saldosteuersatz 949
- Skonto 931-934, 953-955
- Umsatzabstimmung 968
- vereinbarte Entgelte s. dort
- vereinnahmte Entgelte s. dort
- vereinfachte Abrechnung 497, 949-960
- Verluste 930-934
- Verrechnungsgeschäfte 895, 936

– Vorauszahlung 891, 940a, 940b  
 – Vorsteuerbeträge 901  
 Buden 662, 618  
 Bürgschaften 635, 736  
 Büsingen 367  
 Butter 410

## C

Cafeterias 129-140, 316, 583  
 Campingplätze 129-140, 151a, 152, 153, 155, 157, 340, 670  
 Campione d'Italia 367  
 Champignonzüchter 819  
 Checks 212, 395, 638, 639  
 Chiropraktoren 582-588  
 Choreografische Aufführungen 616, 618  
 Clubhütten 137  
 Coiffeure 164, 178, 323, 371  
 Coupons s. Kassenzettel  
 Courtagen s. Provisionen

## D

Dampf 33  
 Dancing 844  
 Datenbank 73-78, 620  
 Datenverarbeitung 73-78, 124, 277, 383, 620  
 Dauer der Option 687  
 Debitorenbuchhaltung 964  
 Deklaranten 70-72, 725  
 Dekorateur 176  
 Delkredererisiko 192, 233, 267, 646  
 Denkmäler 619  
 Deponie 238  
 Depot (Sicherheit) 260  
 Depot (z. B. Flaschenpfand) s. Gebinde  
 Depotgeschäft 644  
 Designer 166-180a  
 Detailhandel 279, 285, 764a, 783, 787, 883  
 Devisen s. Fremdwährung  
 Diagnostica 334  
 Dienstbarkeit 658, 661  
 Dienstleistungen
 

- aus dem Ausland s. Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland
- im Ausland erbracht 371-387, 579
- ins Ausland, Abrechnung 578
- im Ausland erbracht, Nachweis 388, 389
- Begriff 57
- Beispiele von steuerbaren Dienstl. 58-189
- im Inland 371-387
- Ort 370
- von der MWST ausgenommene Dienstl. 24, 508-682e

 Dienststellen 604

Differenzbesteuerung s. Margenbesteuerung  
 Dingliche Rechte 362, 372, 577c, 657-661, 668, 696, 699  
 Diplomatie, diplomatische Missionen/Vertreter 574-576  
 Direkte Ausfuhr s. Ausfuhr  
 Direkte Stellvertretung 36, 189, 192-205, 371, 372, 628  
 Dolmetscher 382  
 Doppelbesteuerung bei der Einfuhr 746-749  
 Download vom Internet 383  
 Dreiecksgeschäfte s. Reihengeschäfte  
 Drogensüchtige 599  
 Druck (hydraulisch, pneumatisch, usw.) 33  
 Druckerzeugnisse 335, 832  
 Drucksachen 174, 335, 832  
 Dulden einer Handlung bzw. eines Zustandes 188  
 Düngstoffe 332  
 Duplikat von
 

- Ausfuhrdokumenten 544-547
- Einfuhrdokumenten 741

 Durchfuhr s. Transitwaren oder Beförderung  
 Durchlaufender Posten 897  
 Durchführungsrecht 380, 624a  
 Durchleitungsrecht 658

## E

e-dec 535-545, 742, 744a  
 Edelmetalle 655  
 Edelmetallkonto 577c  
 EDI (Electronic Data Interchange)  
 s. Elektronischer Datenaustausch  
 EDV 73, 74, 76, 682e  
 Eggen 46, 339  
 Ehemalige Mitarbeitende, -Mitarbeiter 432  
 Eichen 45  
 Eierproduzenten 819  
 Eigenbedarf s. Privatbedarf  
 Eigentum 36, 49, 287, 658-667, 671  
 Eigenverbrauch 428-510
 

- Aufgabe einer Tätigkeit 449-451
- Bearbeitung von Bauwerken 452-463
- Berechnungsbeispiele 491-496
- Branchenpauschale 497
- Dienstleistungen auf eigene Rechnung 467-469, 484-487
- Ende der Steuerpflicht 472-478, 504, 961c
- Entnahme eines Gegenstandes 472-478, 856
- Gastgewerbe 301, 302, 959
- bei gemischter Verwendung s. Gemischte Verwendung
- Geschenke 424, 443-448
- Option für die Versteuerung 694-703
- Ort 499-502
- Personalbedarf 300-318, 432
- privater Bedarf 301, 302, 435-439
- unternehmensfremde Zwecke 435-439
- Verbuchung 937-939
- Vermögensübergabe-/übernahme 464-466
- von der MWST ausgenommene Unternehmenstätigkeit 440-442
- vorübergehende Verwendung von Gegenständen 479-483
- Zeitpunkt des Eintritts 503-510

 Einfache Gesellschaften 6, 941, 942  
 Einfrieren 69  
 Einfuhr 28, 709-750, 818, 836  
 Einfuhrdokumente 741-744a  
 Einführer s. Importeur  
 Einfuhrland 552  
 Einfuhrsteuer/MWST auf der Einfuhr s. Einfuhr  
 Einfuhrveranlagung 725, 742  
 Einheit der Leistung 84a, 357, 361-366, 874  
 Einkaufskommission 191  
 Einkaufsorganisation s. Abnehmerorganisation  
 Einkaufsvergünstigungen 284, 429-433  
 Einlageentsteuerung 511, 686, 857-859, 867  
 Einlagengeschäft 637  
 Einlagerung s. Aufbewahrung  
 Einräumung von Rechten 73, 380, 624a
 

- Verzicht auf Wahrnehmung 387

 Eintauschgeschäfte 219-224, 788-792, 936  
 Eintrittskarten 621 656  
 Einweggebinde s. Gebinde  
 Einzahlungsscheine 800  
 Einzelunternehmen, Einzelfirma 6, 398  
 Electronic Data Interchange s. Elektronischer Datenaustausch  
 Elektrizität 33, 793a  
 Elektronischer Datenaustausch 812-815  
 Empfang 127  
 Empfängerortsprinzip 379-387a  
 Ende der Option 705, 706  
 Ende der Steuerpflicht 19-22, 504, 472-478, 705, 706, 961c  
 Energie 33, 34  
 Entgelt 206-326, 429, 525
 

- bei der Einfuhr 723-732, 745-750
- vereinbart 391, 392
- vereinnahmt 392-395

 Entgeltliche Leistung 429  
 Entgeltsminderung 251-254, 270-276, 352, 745-747, 854, 855, 930-934  
 Entladen 69, 376  
 Entnahme von Gegenständen 435-451, 469, 471, 498  
 Entschädigungen 244, 402, 427, 632, 647, 726  
 Entscheid der ESTV 972

- Entsorgung 157, 187, 238, 262, 347, 371, 793a  
 Entwicklungsarbeiten 79-84a  
 Entwicklungszusammenarbeit 378  
 Entwöhnungsanstalten 599  
 Entwürfe 170, 247, 324  
 Entzugsanstalten 599  
 Erbringerortsprinzip 371  
 Erbschaftsgut 715  
 Erbschaftssteuern 257  
 Erbschaftsverwaltung 116, 644  
 Erfinder 73  
 Ergotherapeuten 582-588  
 Erlass 974  
 Ernährungsberater 582-588  
 Erneuerungsfonds 665  
 Erntearbeiten 46, 339  
 Eröffnung eines neuen Betriebszweiges 12  
 Ersatzbeleg bei der  
 – Ausfuhr 544-547  
 – Einfuhr 741  
 Ersatzlieferung bei der Einfuhr 745-747  
 Ersatzlieferung im Inland 289  
 Erstattung der MWST auf der Einfuhr 739, 745-747  
 Erster Bestimmungsort im Inland 724  
 Erweiterung der Geschäftstätigkeit 11-13  
 Erwerb von Grundstücken 372  
 Erzeugnisse der Urproduktion 820  
 Erziehung 603-606, 608  
 Esswaren 129-151a, 161, 328, 582, 622, 845  
 – Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle 151a, 132-141  
 – Servierleistung beim Kunden 142-151a  
 – Zubereitung beim Kunden 142-151a  
 EuroAirport Basel-Mülhausen 367, 525  
 Expertisen 98, 110, 247, 521  
 Export s. Ausfuhr

## F

- Fabrikationsrechte 73, 380  
 Fabrikationsstätten s. Betriebsstätten  
 Factoring, unechtes - 266, echtes - 267, allg. 646  
 Fahrnis s. Bewegliche Gegenstände  
 Fahrnisbauten 662  
 Fahrschule 603, 604  
 Fahrzeuge s. auch gebrauchte Motorfahrzeuge  
 Fahrzeuge der Luxusklasse 844, 844a  
 FAK 125, 427  
 Faktura s. Rechnung  
 Fakturierungskosten 232  
 Fakturierungsleistung 124  
 Falscher Steuersatz bei der Einfuhr 745-750  
 Familienangehörige 300-302, 431  
 Familientisch 315, 959  
 Feingold 577, 578, 712, 977  
 Ferienhäuser 152-163, 340, 483  
 Ferienheime 129-140  
 Ferienwohnungen 7, 8, 18, 152-163, 340, 371, 483, 669  
 Fernmeldewesen s. Telekommunikation  
 Fernsehen 181, 182, 336  
 Fernsehwerbung 167, 809  
 Feste Abtretung s. Abtretung der Entgeltforderung  
 Festhallen 662  
 Festwirtschaft s. Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle  
 Filme s. Spezialwerkzeuge  
 Filmproduzenten 73-78, 166-180a, 859  
 Filmrechte 380  
 Filmverleih 73-78, 620  
 Filmvorführung 151a, 616, 618  
 Finanzierung 266-278a, 800, 801, 940  
 Finanzordnung 1  
 finder's fee 372, 383, 632, 647  
 Firmenessen 844  
 Firmengruppe  
 – s. Konzerne  
 – s. Gruppenbesteuerung  
 Fische 329, 339, 348  
 Fleisch 328, 820  
 Floristen 331, 360, 883  
 Flughafen Basel-Mülhausen/EuroAirport, 367, 525  
 Flugverkehr 374, 567-570, 844  
 Fonds für Wasser, Abwasser und Abfall 262  
 Form der Rechnung 759-802  
 Formeln 73-78  
 Forschung 79-84a  
 Forschungsbeiträge 261, 409  
 Forschungsstätten 8  
 Forstwirte 9, 693, 819  
 Forstwirtschaft 9, 342-345, 599, 693, 819  
 Fotografen 73-78, 166-180a, 625  
 Fotolithos s. Spezialwerkzeuge  
 Frachtauftrag 70-72, 724  
 Frachtführer s. Spediteur  
 Frachtkosten 63, 227  
 Frauenhäuser 599  
 Freigrenze 435, 443, 516; 522; 825  
 Freipass s. Verfahren der vorübergehenden Verwendung, Verfahren der aktiven oder passiven Veredelung  
 Freiwillige Versteuerung s. Option  
 Fremdwährung 208-210, 525, 730, 735, 766, 769, 806, 809, 839, 840, 955  
 Funktion der MWST 4, 5  
 Funktionskontrollen 45, 87  
 Fürsprecher s. Rechtsanwalt  
 Fürstentum Liechtenstein 367  
 Fusion 397-401  
 Futter 332

**G**

- Galerien 190, 619, 625, 845  
 Garantearbeiten 289  
 Gärtner 9, 360, 693  
 Gärtnerarbeiten 9, 46, 331, 342-345, 693, 819  
 Gas 33, 828  
 Gassenküchen 599  
 Gassenzimmer 599  
 Gästezimmer 129-140, 152, 153, 157, 340  
 Gastgewerbliche Leistungen 129-163, 298-302, 313-323, 367, 605, 606, 622, 631, 669, 845  
 Gasthöfe 129-140  
 Gebäude s. Unbewegliche Gegenstände  
 Gebäudeversicherungswert 857b,  
 Gebinde 260, 355, 356, 831  
 Gebrauchte Gegenstände 37, 54, 250, 290-297, 476-478, 680-682  
 Gebrauchte Motorfahrzeuge s. Margenbesteuerung  
 Gebühren 181, 182, 212, 227, 236, 237, 239, 256, 257, 336, 493  
 Gefängnisse s. Strafanstalten  
 Geflügel 329  
 Gegenstand der MWST 23-29  
 Gegenstände (Begriff) 33-35  
 Geld- und Geschicklichkeitsspielautomaten 158, 618, 678  
 Geldverkehr 633-656  
 Geldwerte Leistung 211, 412  
 Gelegene Sache 372  
 Geleitschein 553, 554, 742, 743, 836  
 Gemeinnützige Einrichtungen/Institutionen/  
 Organisationen 9, 412-412b, 418, 599, 601, 602, 607, 609, 715a  
 Gemeinnützigkeit 166, 412-412b, 426, 608  
 Gemeinschaften von Ärzten 594  
 Gemeinwesen 120, 187, 326, 599a, 602a, 859, 950  
 Gemischte Verwendung 498, 860-877, 902  
 Gemüse 63a, 339  
 Generalimporteur 289  
 Generalunternehmer 48, 452-456, 488 493, 696-702  
 Generalversammlung 614, 833, 844, 846  
 Geologen 85-100, 372  
 Geometer 85-100  
 Gesamtvermögen s. Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens  
 Geschäftsbücher s. Buchführung  
 Geschäftserweiterungen 12  
 Geschäftsmässige Aufwendungen/Ausgaben 845  
 Geschäftsreisen 845  
 Geschäftsübernahmen 12  
 Geschicklichkeitsspiele 158, 618, 678  
 Geschenke 429, 431, 432, 443-448, 468, 533, 723, 825, 826, 845  
 Gesellschaften, einfache 6, 941, 942  
 Gesellschaften mit beschränkter Haftung  
 s. Juristische Personen  
 Gesellschafter 120, 412b, 941, 942  
 Gesenke s. Spezialwerkzeuge  
 Gesundheitsberater 588  
 Gesundheitswesen 582-600  
 Getränke s. Trinkwaren  
 Getränkeautomaten 151, 151a, 316-322  
 Getreide 330, 339  
 Gewerkschaften 614, 615  
 Gewinn 215, 412b, 676-678, 942, 961  
 Gewinnbeteiligungen 942  
 Gewinnstrebigkeit 6, 9, 10, 139, 418, 601, 607, 614  
 Giessereimodelle s. Spezialwerkzeuge  
 Glücksspielautomaten 677, 678  
 Glücksspiele 10, 676-678  
 Gold 577-577c, 712, 977  
 Goldmünzen s. Münzen  
 Gönner s. Spenden  
 Grafiker 166-180a, 247  
 Gratisbewirtung 322  
 Gratisleistungen ans Personal, 432, 438  
 Gratis-Service 39, 289  
 Greenkeeper 462  
 Grenzgewässer 715d  
 Grenzüberschreitende Beförderung  
 s. Beförderung  
 Grenzverkehr s. Reiseverkehr  
 Grossrenovation 857b  
 Grundlagenforschung 79, 261  
 Grundlast 661  
 Grundstücke s. Unbewegliche Gegenstände  
 Gründung eines Unternehmens 115, 397, 465, 650, 833  
 Gruppenbesteuerung 18, 961  
 Gutachten 99, 110, 528  
 Gutscheine 396, 877  
 Güterverkehr 59-64  
 Gymnasium 603-606

**H**

- Haftung 733  
 Hairstylist s. Coiffeure  
 Handänderungssteuern 256, 257  
 Handänderungen von Gebäuden und Gebäude-  
 teilen s. Unbewegliche Gegenstände  
 Handelsregister 397-401, 764, 833, 887, 888  
 Handwerkergemeinschaften 6, 941, 942  
 Hauptbuch 893, 894, 921, 961, 964



- Haupt-/Nebenleistungen 53, 60 62-64, 66-69, 71, 77, 94, 173, 206, 226-248, 319, 351, 357, 365, 366, 623, 671
- Hauslieferungen 140, 142-151, 161
- Haustiere 332, 348
- Hauswartleistungen 462, 463, 857b
- Hebammen 582-589
- Heil- und Pflegeberufe 587
- Heilbehandlung 582-591
- Heilmittel s. Medikamente
- Heilpraktiker 584-588
- Herunterladen vom Internet s. Download vom Internet
- Hilfsmittel, medizinische 583, 590
- Hilfswerke 599, 607
- Hingabe an Zahlungs statt s. Zahlungs statt
- Hochwertige Gegenstände bei der Einfuhr 737
- Hoheitliche Tätigkeit 118, 843, 845
- Holz, einschliesslich Schnitzel 820
- Holzschlag 46, 343
- Honorare 247, 324, 325
- Honorare an Dritte 247
- Hors-sol-Betriebe 819
- Horte s. Kinderkrippen, -horte
- Hotels 129-140, 151-163, 316, 340, 367, 669
- Humanitäre Hilfe 378
- Humanmedizin 582-589, 592, 593, 608, 610
- Hütten 137, 662
- I**
- Immaterielle Güter 73-84
- Immobilien s. Unbewegliche Gegenstände
- Immunbiologische Erzeugnisse 334
- Import von Dienstleistungen s. Bezug von Dienstleistungen
- Import von Gegenständen s. Einfuhr
- Importeur 729, 736
- Indirekte Stellvertretung 190, 191
- Industriekonto 577c
- Informationsbüro 8
- Ingenieurarbeiten 85-100, 372, 373, 382, 490, 528
- Inhalt der Rechnung 759-802
- Inkasso 10, 266, 267, 382, 643, 646
- Inland (Begriff) 367
- Inlandlieferung 367-370
  - durch ausländische Nichtsteuerpflichtige 726, 727
  - mit anschliessender Ausfuhr 530-532,
  - unverzollter Transitwaren 553-555
- Inlandreisen 184-186
- Inserate 166-180a, 415-425, 832
- Inseratevermittler 166-180a
- Installation über Fernleitung 74
- Institutionelle Begünstigte 574-576, 721b
- Internate 134, 152, 156, 340, 606
- Internationale Organisationen, Beamte 574-576
- Internet 167, 383, 809
- Invalidentransporte 595-598
- Inventaraufnahme 113, 829, 857a, 891, 961
- Investitionen s. Anlagegüter
- Isotope 334
- J**
- Jahresbonus s. Bonus
- Jestetten 374
- Journalisten 73-78, 625
- Jubiläumsfeierlichkeiten, Betriebsjubiläum 431, 432, 844
- Jugendaustauschorganisationen 602
- Jugendbetreuung s. Kinderbetreuung
- Jugendherbergen 129-141
- Juristische Personen 6, 18, 430, 435, 490, 625, 844a
- K**
- Kabelnetz 182
- Kälte 33
- Kapitalanlagen 642
- Kapitalanlageberatung 104, 644
- Kapitalbeteiligungen 412b, 961a
- Kapitalverkehr 633-656
- Käse 279, 328, 820
- Kasernen 129-140
- Kassenzettel, -quittungen 203, 293, 353, 754, 756, 764a, 783-787, 807, 816
- Kautions 52a, 260, 635
- Kehrlichtgebührenmarken 178, 203
- Kehrlichtsäcke 187, 203
- Kehrlichtverbrennung 187
- Kiesausbeutung 46, 668
- Kinderbetreuung 10, 601-603, 606-608, 695
- Kinderkrippen, -horte 418, 602
- Kiosk 141, 151a, 161, 202, 583, 809
- Kleinmengenzuschläge 232, 350, 781, 956
- Klischees s. Spezialwerkzeuge
- KMU-Kontenrahmen 880, 939
- Kochkurse 603-605
- Kokillen s. Spezialwerkzeuge
- Kollektivgesellschaften s. Personengesellschaften
- Kombinationen von Gegenständen 331, 357, 359-366
- Kommanditgesellschaften s. Personengesellschaften
- Kommissionär/Kommissionen 190-205, 214, 234, 271, 291, 391, 566c, 723
- Komponist 625, 711
- Konferenzräume s. Säle
- Konfitüre 328, 820
- Konkurs 19, 974

Konkursämter 118, 754  
 Konsortien 6, 941, 942  
 Konsularische Posten 574-576, 721b  
 Konsumationsmöglichkeit an Ort und Stelle  
 132-141, 318-321a  
 Kontenrahmen 880, 939  
 Kontierung 880, 885, 893a, 894, 914  
 Kontokorrentverkehr 637  
 Konzerne 206, 210, 430, 840  
 Konzernkurse 210, 840  
 Konzerte 151a, 158, 616, 618, 621  
 Koordinierung von Bauleistungen 90, 92, 372  
 Korrektur der MWST auf der Einuhr 745-750  
 Korrespondenz 127, 382, 609, 943, 947  
 Kosmetiker 165  
 Kosten, Neben- 226-248, 350  
 Kosten der Zollveranlagung 70-72, 725  
 Kostenfaktoren 160, 187, 233, 271, 490  
 Kranke 582-590, 595-598  
 Krankengymnasten s. Physiotherapeuten  
 Krankenschwestern/-pfleger 582-589  
 Krankenversicherungen 627  
 Kränze 331  
 Kreditgeschäft 634, 877  
 Kreditkarten 214, 234, 394, 754  
 Kreditverwaltung 654  
 Krippen s. Kinderkrippen  
 Kulturelle Leistungen 10, 151a, 337, 360, 377,  
 616-625  
 Kundenbindungsprogramme 285  
 Kundenkarten 214  
 Kunsthandel 204, 205, 290, 625  
 Kühllhäuser 65-69  
 Künstler 158, 377, 616-618, 621, 622 714  
 Kunstmaler 622, 625, 714  
 Kunstwerke 205, 622, 625, 714  
 Kurs s. Schule und s. Fremdwährung  
 Kurtaxe 160, 257, 326  
 Kürzung des Vorsteuerabzugs 283, 403-426,  
 850, 851, 860-877

## L

Lagerung s. Aufbewahrung  
 Lagerhäuser und -plätze 65-69  
 Landschaftsgärtner 46, 345  
 Landwirte 9, 407, 819, 843  
 Landwirtschaft 9, 338, 339, 342-345, 693, 819  
 Landwirtschaftserzeugnisse 9, 338, 693, 819,  
 820  
 Leasing 49-56, 278a, 793-801, 940  
 Lebensberater 588  
 Lebensmittelautomaten s. Getränkeautomaten  
 Lehrgänge 603-606  
 Lehrlingsheime s. Studentenheime

Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen  
 Verbindungen (VOC) 227, 237  
 Liechtenstein s. Fürstentum Liechtenstein  
 Lieferort s. Ort  
 Lieferung (Begriff) 30-56.  
 Lieferung im Ausland s. Auslieferung  
 Lieferung im Inland s. Inlandlieferung  
 Lieferungen von Gegenständen 23  
 Lieferungen, von der MWST ausgenommene 23  
 Liegenschaften s. Unbewegliche Gegenstände  
 Liegenschaftsverwaltung 122, 462, 644, 661,  
 663, 868  
 Liquidation 19, 115, 465, 504, 754, 833, 961b  
 Lizenzrechte 73, 380, 397, 468, 520, 528  
 Logopäden 582-588  
 Lohnausweis 300  
 Lotterien 10, 202, 656, 676-678, 695  
 Löschung im Register der steuerpflichtigen  
 Personen s. Abmeldung als steuerpflichtige  
 Person  
 Ludotheken 620  
 Luftfahrt s. Flugverkehr  
 Luxusfahrzeuge 844, 844a

## M

Magistralrezepturen 334  
 Mahlzeitendienste 599  
 Mahngebühren 239  
 Mailing s. Werbemittelversand  
 Makler 100, 189, 192-200, 628, 681, 844  
 Managementdienstleistungen 363, 382, 387a,  
 644  
 Mangelbeseitigung 289  
 Mängelrüge 251, 270, 854, 855  
 Manuskripte 170, 711  
 Margenbesteuerung 52a, 220, 221, 250,  
 290-293, 296, 755, 756, 764a, 765, 802,  
 848, 882, 935  
 Marken s. Briefmarken  
 Markenrechte 380  
 Marktanalyse 112, 833  
 Marktforschungen 112, 180a, 383, 520, 833  
 Marktpreisschätzung 97, 111, 372  
 Massenslager 154, 340  
 Masseur 587  
 Medaillen 577-577c, 623, 655  
 Medikamente 334, 346, 366, 520, 582, 583  
 Medizinische Behandlung 582-591  
 Mehrfachbesteuerung bei der Einfuhr 745-749  
 Mehrheit von Leistungen 84a, 357, 359, 360  
 Mehrpreis bei Leasingende 52a  
 Mehrweggebinde s. Gebinde  
 Meinungsumfragen 112  
 Meldepflicht bei der Übertragung eines Gesamt-  
 oder Teilvermögens 397-401

- Meldeverfahren 397-401, 451, 464-466, 468, 756, 764a, 765, 859
- Mengenrabatt s. Bonus
- Mensen 137, 583
- Messestandflächen, Räume in Messe- und Kongressgebäuden 674
- Messung 89
- Miete s. Vermietung
- Mietvertrag s. Vermietung
- Milch 9, 693, 820
- Milchsammelstellen 9, 693, 819
- Minderpreis bei Leasingende 52a
- Minibar 136, 138, 151a, 316
- Mineralölsteuer auf Erdöl 227
- Mineralölsteuerzuschlag auf Treibstoff 227
- Missionen, diplomatische, ständige 574-576
- Mitarbeiter/innen s. Personalbedarf
- Miteigentum 660-667
- Mitgliederbeitrag 614, 615
- Mithaftung s. Solidarhaftung
- Mittelbeschaffungsaktion 601, 695
- Modelle 40-42, 81, 88, 170
- Modellrechte 88, 170, 380
- Monatsmittelkurs 208-210, 839
- Monopolgebühren 227
- Most 328, 820
- Motorfahrzeuge s. auch Margenbesteuerung
- Mulch 333
- Münzen 204, 205, 577, 577c, 578, 640, 655, 711, 712, 977
- Museen 522, 619, 715b
- Musikaufführungen 158, 616, 618, 621, 622
- Musikautomaten 158
- Musiker 616, 618, 621, 622
- Musikunterricht 441, 603, 604
- Musikvorführungen s. Musikaufführungen
- Muster 73, 81, 84, 102, 174, 380, 443, 447, 533, 825, 832, 715e, 846
- Musterrechte 170, 380
- MWST-Abrechnung 578, 977
- MWST auf der Einfuhr s. Einfuhr
- MWST-Gruppe 18, 859, 961a
- N**
- Nachlassverträge 19, 974
- Nachlieferungen bei der Einfuhr 745-748
- Nachträgliche Änderungen von Rechnungen 559a, 803-808
- Nachweise bei
- der Ausfuhr von Gegenständen 535-552, 557a-564
  - Dienstleistungen, die als im Ausland erbracht gelten 388, 389
  - befreiten Lieferungen und Dienstleistungen an Luftfahrtgesellschaften 570
- Nahestehende Personen 206, 302-312, 399, 400, 429-431, 435
- Namensänderungen 400, 401
- Naturalrabatt 444
- Naturärzte 587
- Naturheilpraktiker 587
- Natürliche Personen 6, 18, 51c, 417
- NCTS s. New Computerised Transit System
- Nebenkosten 314, 350-354, 724, 781, 782, 863, 868, 956-958
- Nebenleistungen s. Hauptleistungen/Nebenleistungen
- Netto-Allphasensteuer 5
- Neue Gegenstände 473-475
- New Computerised Transit System (NCTS) 553
- Nichtentgelt 255 -265
- Nichterhebungsverfahren 720
- Nicht gewinnstrebige Einrichtungen 9, 10, 139, 418, 601, 607, 614
- Normalsatz 3, 341-349, 471, 524, 722
- „no show“-Zahlungen 264
- Notar 101-126, 256, 382, 388, 961b
- Notschlafstellen 599
- Novation 211
- Nutzniessung 661
- Nutzungsänderung 294-297, 311, 477, 478, 482, 498, 511, 686, 706, 856-859, 860, 867, 882, 903, 944
- Nutzung von Dienstleistungen 513
- O**
- Oberakkordant 48
- Objektive Steuerpflicht s. Steuerpflicht
- Obligation 833
- Occasionen s. gebrauchte Gegenstände oder Margenbesteuerung
- Occasionsfahrzeuge s. Margenbesteuerung
- Offene Zolllager 367, 555
- Öffentlich-rechtliche Abgaben und Gebühren 237, 256, 326
- Optiker 588
- Option 17, 21, 22, 27, 54, 56, 295, 314, 400, 401, 575, 580, 683-708, 856a, 856b, 858a-858e, 870
- Organe, menschliche 592, 593, 696, 713
- Organisationsdienstleistungen 74, 363, 382, 604, 624a, 833
- Organschaft s. Gruppenbesteuerung
- Organtransplantat 592, 713
- Ort
- der Dienstleistung 371-387a
  - der gelegenen Sache 372
  - der Lieferung 368-370

- der Nutzung oder Auswertung von Dienstleistungen 513
  - der Tätigkeit 374-377
  - des Eigenverbrauchs 499-502
- Orthopäden 588  
OZL s. offene Zolllager

## P

- Pachtvertrag s. Vermietung  
Parahotellerie s. Ferienwohnungen  
Parkhäuser 54, 671, 785  
Parkplätze 54, 432, 624, 656, 671, 785  
Partyservice 140, 148  
Passiver Reparatur-/Veredelungsverkehr 716, 717, 745-748  
Patentrechte 73, 81, 102, 380, 397  
Pauschalierungen 151a, 302, 316, 497, 949-960, 864, 874, 875  
Pauschalreisen 51d, 183, 186a, 203, 360  
Pauschalspesen 847  
Pauschalsteuersätze 400, 401, 406, 514, 518, 707, 708, 739, 741, 747, 748, 950, 976  
Pauschalvarianten 1-4 874  
Pendelgebinde s. Gebinde  
Pensionen 134, 162  
Pensionierte Mitarbeitende, -Mitarbeiter 432  
Pensionskassen 682d  
Person, begünstigte 574 ff.  
Personalausflug 844  
Personalbedarf 300-321a, 431-433, 435-439, 842, 844  
Personalrestaurant 313-314a, 322, 481, 583, 631  
Personalverleih 128, 385, 607-612, 695  
Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit 6, 961a  
Personengesellschaften 6, 18, 300, 398, 430, 435, 844a  
Personenverkehr 59-64, 374, 375, 571-573, 581, 595-598  
Pfand (Depot) s. Gebinde  
Pflanzen 331, 345, 360  
Pflanzenschutzstoffe 333  
Pflegeheime 162, 418, 599, 601, 608, 695  
Pflegeleistungen 589, 610, 696  
Pflichtlager 742  
Pflügen 46, 339  
Pfropfreiser 331  
Photogrammetrie 89  
Physiotherapeuten 587  
Plakataushang 172, 415, 421, 622  
Pläne 81, 84, 88, 89, 91, 93, 170, 205, 247, 490, 528  
Planung 86, 104, 169, 454, 490, 868  
Platzwartarbeiten 462

- Podologen 587  
Policen 626, 627  
Portfolio Management 644  
Porto 63, 230, 257, 581, 781, 956-958  
Postbeförderungen 59, 61, 64, 230, 541, 581, 675, 695 711, 733, 736  
Postempfangsschein 541  
Postwertzeichen s. Briefmarken  
Prämien 626, 627  
Praxisgemeinschaften 6  
Preisanschrift 754, 755, 809-811  
Preisauffüllung 321a, 410  
Preisnachlass s. Entgeltsminderung  
Preiszuschlag 6, 248, 675, 781  
Prepaid-Cards 203  
Privatbedarf 301, 302, 435-439, 452, 457-463, 482, 483, 489-496, 558, 841, 842, 844, 937  
Privatperson 417, 522, 532, 682e, 733, 783  
Product Placement 180a  
Programme
  - Buchhaltung 927-929, 947, 968, 969
  - EDV 7, 74, 76, 81, 521, 528, 682e, 692
  - Radio, TV 181, 182
- Projektkosten 493  
Prothesen 582, 583, 590  
Provisionen 100, 189, 192-203, 233, 299, 372, 427, 566a-566c 626-628, 678, 724, 725, 771, 791  
Provisorische Veranlagung Einfuhr 836  
Prüfungsgebühren 246, 257, 604  
Psychologen 588  
Psychotherapeuten 587  
Public Relations s. Werbung

## Q

- Quellenrecht 658  
Quellensteuern 125, 427  
Quittungen s. Kassenzettel

## R

- Rabatt 214, 223, 224, 251, 270, 284, 285, 306, 431, 444, 770, 779, 803, 805, 854, 931-934, 953, 954, 977  
Radio 157, 167, 181, 182, 336, 622, 809  
Radiowerbung 167, 809  
Reagenzien 334  
Rebbau, Rebbauern 339, 820  
Rechnung
  - Austauschreparaturen 793
  - Berichtigung der MWST 807, 808
  - Eintauschgeschäfte 788-792
  - Form 759-767
  - in Fremdwährung 766, 769, 806
  - Miete/Leasing/Abzahlung 794-801

- Nachträgliche Änderung 803-808
  - Pflicht zur Ausstellung 754-758a
  - Quittungen s. Kassenzettel
  - Rechnungsstellung 209, 293, 321a, 331, 391, 392, 400, 559b, 578, 751-815, 839, 850, 940a, 962, 977
  - Rechte 73-78, 81, 88, 170, 181, 236, 372, 380, 387, 397, 528, 624a, 658, 661
    - s. Abtretung von Rechten
    - s. Baurecht
    - s. Bestellung von dinglichen Rechten
    - s. Dingliche Rechte
    - s. Durchführungsrecht
    - s. Durchleitungsrecht
    - s. Einräumung von Rechten
    - s. Fabrikationsrechte
    - s. Filmrechte
    - s. Lizenzrechte
    - s. Markenrechte
    - s. Modellrechte
    - s. Musterrechte
    - s. Patentrechte
    - s. Quellenrecht
    - s. Rechte der steuerpflichtigen Person
    - s. Reproduktionsrechte
    - s. Überleitungsrecht
    - s. Urheberrechte
    - s. Verlagsrechte
    - s. Verwertungsrechte
  - Rechte der steuerpflichtigen Person 972-974
  - Rechtsanwalt 101-127, 256, 382, 388, 392, 528, 961b, 973
  - Rechtsberatung 102
  - Rechtsgutachten 110
  - Rechtsmittel 972, 973
  - Rechtsvertretung 118, 973
  - Recycling s. Entsorgung
  - Reduzierter Satz 327-339, 470, 722, 808
  - Referententätigkeit 604, 703, 877
  - Register der steuerpflichtigen Personen 6, 16, 400, 450, 492, 512
  - Registrierkassen 203, 783-787, 893a
  - Rehabilitationszentrum 582, 583
  - Reihengeschäft 36, 259, 411, 531, 539, 729, 732
  - Reinigen 45, 69, 157, 164, 187, 347, 462, 463, 497, 567
  - Reisebüros 51b, 59, 183-186a, 202, 203, 299, 360, 757
  - Reisegepäck 64
  - Reiseleiter 186a
  - Reisen s. Reisebüros
  - Reiseverkehr 557a-564
  - Reisespesen s. Spesen
  - Reitschule 603-609
  - REKA-Checks 212, 395
  - Reklameberater 166-180a, 247
  - Religiöse Einrichtungen 607, 614
  - Reparaturverkehr 556, 716, 717, 745-748
  - Reparieren 45, 286-288
  - Repräsentationsbüros 8
  - Reproduktionsrecht 181
  - Reproduktionsvorlagen 170
  - Reservierte Dienste s. Postbeförderung
  - Retailer 183-186a
  - Retourgegenstände s. Rückgegenstände
    - ausländischer Herkunft 739, 745-748
    - inländischer Herkunft 719, 745-748
  - Retrozessionen 383
  - Rettung 595-598
  - Röntgeninstitute 582, 594
  - Rückerstattung der MWST auf der Einfuhr 739, 745-748
  - Rückgabe 52a, 253, 254, 355
  - Rückgegenstände 719, 739, 747
  - Rückkauf 254
  - Rücklieferung 254
  - Rückgängigmachung 42, 253, 254, 269, 739, 745-749, 854, 855
  - Rücknahme 253, 254
  - Rückvergütung 253, 402, 427, 746, 805, 806, 854, 855
- S**
- Sachgewährleistung 253
  - Saldosteuerätze 400, 401, 406, 514, 518, 707, 708, 739, 741, 748, 859, 874, 935, 968d, 949, 976
  - Saldosteueratz im Umkehrschluss 874
  - Sale-and-lease-back-Geschäfte 278a
  - Säle 163, 605, 669
  - Sämereien 331
  - Sammelaktion s. Mittelbeschaffungsaktion
  - Sammelsendung 537, 538
  - Samnaun 367
  - Sampuoir 367
  - Sänger 616, 618, 621, 622
  - Satz s. Spezialwerkzeuge
  - Schadenersatz 188, 263, 289, 402-406, 765, 968, 977
  - Schaffhausen 374
  - Schaltungen s. Spezialwerkzeuge
  - Schätzungsgutachten 87, 97, 111, 383a
  - Schätzung von Grundstücken 372
  - Schauspieler 616, 618, 621, 622
  - Schatzungswert s. Gebäudeversicherungswert
  - Schausteller 618, 678
  - Scheideanstalten 577c
  - Schiedsgericht 118
  - Schiffrestaurants 8, 136

- Schliessfächer 56, 386, 645, 673  
 Schneeräumen 45  
 Schnittblumen 331  
 Schrankfächer 55, 386, 645, 649, 673  
 Schriftsteller 75, 625, 711  
 Schuldner 36, 256, 266, 279  
 Schule 156, 261, 418, 522, 603-607, 703, 950,  
 Schulorden 607  
 Schulungsräume s. Säle  
 Schweiz, Inland 367  
 Schwellenwert 844a  
 Sekretariatsarbeiten 127  
 Selbständigkeit 6, 417, 445, 586  
 Selbstbedienung, s. Konsummöglichkeit an Ort  
 und Stelle  
 Selbsteintritt 190-205  
 Selbstveranlagungsprinzip 961-961c  
 Seminare 603-606  
 Service-Abonnement 45  
 Servicearbeiten 39, 45, 74, 289, 363  
 Servierleistung 130, 140, 142-151a, 328, 582  
 Setzknollen 331  
 Setzzwiebeln 331  
 Silagesäuren 332  
 Skonto 251, 270, 803, 854, 931-934, 953-955,  
 977  
 – s. auch Rabatt  
 Software 45, 73-76, 521, 528  
 Solidarhaftung 733  
 Sondierung 89  
 Sonstiges Befördern, Versenden, Verbringen  
 Verbringenlassen von Gegenständen ins  
 Ausland 533, 826  
 Sortieren 69, 173  
 Sozialfürsorge 10, 599-601, 607, 608, 695  
 Sozialhilfe 599-601  
 Spediteure 59-72, 369, 530, 532, 553, 724, 736  
 Speditionsauftrag 71, 72, 724  
 Speisen s. Esswaren  
 Speisewagen 8, 136, 721b  
 Spenden 206, 265, 279, 282, 402, 412-426,  
 715a, 851, 856, 859, 977  
 Spesen 244, 322, 610, 725, 726, 847, 893a  
 Spezialwerkzeuge 40-42  
 Spielautomaten u. -banken 158, 676-678  
 Spinning 604b  
 Spitalbehandlung 582, 583, 696  
 Spitäler 162, 418, 582, 583, 592, 606-608, 713,  
 950  
 SpiteX 589, 599-601, 607-612  
 Sponsoren, Sponsorbeiträge 179, 181, 402,  
 412-426  
 Sportanlagen 54, 462, 668, 673, 858h  
 Sportanlässe 151a, 380, 623, 624a, 695, 704  
 Sportflugzeuge 844  
 Sportgeräte 159  
 Sportliche Dienstleistungen 377, 623, 624  
 Sportvereine 9, 51d, 139, 407, 601  
 Sprachunterricht 603-606  
 Staatsgebiete 367  
 Staatsverträge 367  
 Standbauer 176  
 Statuten 412b, 614  
 Stecklinge 331  
 Stellenausschreibungen 166-179  
 Stellvertretung 36, 52a, 189-205, 266, 371, 372,  
 764a  
 Steuerbefreite Einfuhren 710-721b  
 Steuerbefreite Umsätze 529-579, 826  
 Steuerbefreiung bei Einfuhr 710-721b  
 Steuerbemessungsgrundlage s. Entgelt  
 Steuerberatung 103, 629  
 Steuerentrichtung 397-401, 970, 971  
 Steuergegenstand 23-28  
 Steuerguthaben s. Vorsteuerüberschuss  
 Steuerperiode s. Abrechnungsperiode  
 Steuerpflicht  
 – Beginn 11-16, 515, 522, 941, 961, 961c  
 – Bezüge von Dienstleistungen von Unter-  
 nehmen mit Sitz im Ausland 7, 512-526a  
 – Ende 19-22, 472-478, 504, 705, 706, 961,  
 961c  
 – subjektive 6-10  
 Steuerrückzahlung 970, 971  
 Steuersätze 3, 327-366, 470-471, 524, 704,  
 722, 810, 857, 949, 950  
 Steuerschuld 970, 971  
 Steuerüberwälzung 4, 559, 751-815  
 Steuerzahllast 949, 950, 976  
 Stiftungsräte 119, 120, 877  
 Stockwerkeigentum 660-667, 696, 699, 858e  
 Störköche 149  
 Stornieren von Rechnungen 804, 807, 808  
 Strafanstalten 599  
 Strassenverkehrsamtsgebühren 237, 256, 257  
 Streuemittel 332  
 Studentenheime 134, 606  
 Studienbüros 382  
 Stylisten 178  
 Subgruppen 18  
 Subjektive Steuerpflicht s. Steuerpflicht  
 Subventionen 258, 259, 281, 402, 407-411,  
 850, 856, 859, 902, 977  
 SUVA 125, 427
- T**
- Tabaksteuer 227  
 Tagesheime 602  
 Tageskurse 208-210, 806, 839, 840

- Take-away
    - Gemischte Betriebe 151a
    - Getränke-Lebensmittelautomaten s. Getränkeautomaten
    - Imbissbars/-stände 151a
    - Anlässe 151a
  - Tankstellen 151, 151a, 214, 321a, 952
  - Tagungszentren 134
  - Tänzer 616, 618, 621, 622
  - Tanzunterricht 603-605
  - Tausch 10, 37, 52a, 216-225, 286-288, 788-793, 936, 964
  - Teilhhaber 300, 430, 435
  - Teilrechnung 391, 793a, 800, 962
  - Teilvermögen s. Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, s. Meldeverfahren
  - Teilzahlung 52, 270, 392, 393, 800, 801, 940, 977
  - Teilzahlungsgesuche 962
  - Teilzahlungszuschläge 248, 266, 268
  - Telekommunikation 181, 182, 203, 384
  - Telekommunikationsdienstleistungen 9, 181, 182, 203, 384
  - Telefon, Telex, Telefax s. Telekommunikation
  - Telefondienst 127
  - Temporärarbeit s. Personalverleih
  - Texter 166-179, 625
  - Theater 151, 151a, 202, 418, 616, 618, 621, 622
  - Tierarzneimittel s. Medikamente
  - Tierärzte 339, 348, 591
  - Tiere 329, 332, 339, 348, 349, 591, 593, 604, 715d
  - Tierpflege 349
  - Tombola 676-678
  - Touristenlager 137
  - Touristenverkehr s. Reiseverkehr
  - Tour Operator 183-186a, 299
  - Transitzollverfahren 70, 553-555
  - Transitwaren 553-555
  - Transport s. Beförderung
  - Trauben 339, 820
  - Traubenmost 339, 820
  - Traveller-Checks 212, 395
  - Treibstoffzollzuschlag s. Mineralölsteuerzuschlag
  - Tresor s. Schrankfächer
  - Treueprämien s. Bonus
  - Treuhandanlagen 644
  - Treuhänder 101-127, 382, 388, 487, 682b, 973
  - Treuhandgeschäfte 382, 652
  - Tribünen 662
  - Trinkgeld s. Bedienungsgelder
  - Trinkwaren 129-151a, 161, 301, 313, 316, 318, 322, 328, 332, 359, 346, 432, 481, 582, 622, 820, 845, 846
    - aus Getränkeautomaten s. dort
  - Trinkwasser 327
- U**
- Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr 747
  - Überlassen von Informationen 73, 74, 76, 383, 383a, 521
  - Überlassen zum Gebrauch oder zur Nutzung s. Vermietung
  - Überleitungsrecht 658
  - Übermitteln von Signalen 181, 182
  - Übernahme von Aktiven und Passiven 397-400, 466
  - Übersetzer s. Texter
  - Übersichtsplan, Nachtragen des eidgenössischen 89
  - Übersiedlungsgut 715
  - Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens s. Meldeverfahren
  - Überwälzung der MWST 4, 559, 751-815
  - Umsatzabstimmung 895, 896, 968e
  - Umsatzbonus s. Bonus
  - Umsätze, von der MWST ausgenommene 580-682e, 843
    - s. auch von der MWST ausgenommene Umsätze
  - Umsatzlimiten 6-15
  - Umschlagen 60, 69, 376
  - Umschliessung s. Gebinde
  - Umsteigen 571
  - Umstrukturierung eines Unternehmens 397-401, 465, 756, 764a, 765, s. auch Meldeverfahren
  - Umtriebsentschädigung 427
  - Umtriebskosten 269, 272
  - Umwandlung 114, 400, 401
  - Unbewegliche Gegenstände
    - Arbeiten an 45, 46, 87
    - Begriff 33, 35
    - Eigenverbrauch 434, 452-463, 475, 478, 482, 483, 485, 488-490
    - gemischte Verwendung 860, 863, 868-870, 877, 902, 903, 944
    - Nutzungsänderungen 856-859
    - Provision, Vermittlungsleistung 372
    - Übertragung mit Meldeverfahren 401
    - Übertragung/Bestellung von dinglichen Rechten an 657-662
    - Stockwerkeigentum 663-667
    - Verkauf 36, 38, 100, 295, 368

- Vermietung 53-56, 65a, 668-671
  - Vorsteuerabzug 824, 830
  - Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen ins Ausland 533, 826
  - Unentgeltliche Leistung 429, 432, 438, 486, 496, 845
  - Unentgeltliche Verwendung von Gegenständen 42, 426, 483, 873, 875
  - Unentgeltliche Zuwendung s. Geschenke
  - Universitäten 79-84a, 603-607
  - Unkostengemeinschaften 6, 594
  - Unselbständige öffentliche Anstalten 6
  - Unselbständigkeit 119, 417
  - Unterakkordanten 48
  - Unterhaltende Leistungen 377, 604b
  - Unterhaltsarbeiten 45, 46, 246, 317, 345, 462, 463, 663, 680, 831, 844 857b
  - Unterlassen einer Handlung 188
  - Unternehmensberatung 101-127
  - Unternehmenszusammenschluss 397-401, 756, 765
  - Unternehmen mit Sitz im Ausland
    - s. Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland s. Steuerpflicht
  - Unterricht 603-606
  - Unterscheidung
    - Beförderung – Vermietung – Charter 49-51e
    - Eigenverbrauch – entgeltliche Leistung 429
    - Gegenstand/Lieferung – Dienstleistung 529
    - Steuersätze 327-349
  - Untersuchungen 79-84a, 89, 372, 585
  - Urheberrechte 73-78, 88, 102, 170, 171, 236, 380, 625
  - Urheberrechtsgebühren 236
  - Urkunden 73, 121, 295, 656, 711, 752, 800
  - Urprodukte 46, 820
  - Urproduzenten 9, 46, 819, 820
- V**
- Vakuum 33
  - Velovignetten 202, 203
  - Vending-Branche 321a
  - Veranlagungsverfügung
    - Ausfuhr 42, 529, 535-547, 558, 559a, 559c, 562, 578, s. Anhang Bsp.
    - Buchführung 943, 968
    - Einfuhr 42, 710, 735, 740a, 741, 742, 744, 744a, 747-751, 836, s. Anhang Bsp.
  - Veranstalter von künstlerischen Darbietungen 621, 622
  - Veräusserung von Gegenständen 36-42
  - Verbände 412, 426, 614, 615, 624a
  - Verbrauchssteuer 3
  - Vercharterung 51b-e, 59, 567
  - Veredlungsverkehr 536, 716, 717, 718, 720, 729, 743, 747, 836
  - Vereinbarte Entgelte 209, 251, 391, 392, 578, 800, 801, 834, 839, 926, 927, 940a, 940b, 953, 962-964, 966-969
  - Vereine 9, 10, 51c, 51d, 139, 299, 407, 412, 418, 426, 601, 614, 615, 676, 950
  - Vereinfachte Abrechnung 497, 949-960
  - Vereinfachte Einfuhr 400
  - Vereinfachung bei gemischter Verwendung, - Vorsteuerabzugskürzung bei von der MWST ausgenommenen Umsätzen 873-877
  - Vereinfachungen für Steuerpflichtige bei der Margenbesteuerung 292
  - Vereinfachungen s. annäherungsweise Ermittlung
  - Vereinnahmte Entgelte 10, 41c, 209, 392-395, 400, 578, 800, 801, 835, 839, 914, 926, 927, 940a, 940b, 964-969, 977
  - Verfahren der aktiven oder passiven Veredelung 716, 718, 720, 747, 836
  - Verfahren der Überführung in den freien inländischen Verkehr 747
  - Verfahren der vorübergehenden Verwendung 535, 556, 557, 716, 718, 742, 743, 747, 836
  - Verfügungen der ESTV 972
  - Vergeben von Arbeiten 90
  - Vergütungszins 970, 971
  - Verjährung 540, 564, 697, 746, 815, 838, 893b, 943-945, 976
  - Verkaufsförderung s. Absatzförderung
  - Verkaufskommissionäre/ Verkaufskommissionen 191
  - Verkaufsstellen 8, 151a, 202, 203, 764a
  - Verkehrsunterricht 603-605
  - Verlagerungsverfahren bei der Einfuhr 737, 738
  - Verlagsrechte 73, 380
  - Verlust 215, 251, 252, 930-934, 976, 977
  - Verlustschein 252
  - Verlust von Zollaussweisen 544-546, 741
  - Vermessungsbüros 85-100
  - Vermietung 49-56, 242, 794-801
    - vom Ausland ins Inland 718
    - von Appartements 152, 153, 669
    - von Betriebseinrichtungen 55, 242, 672
    - von Bojen und Bootsplätzen 55, 672
    - von beweglichen Gegenständen 49-51e
    - von Campingplätzen 155, 670
    - von Ferienhäusern 152, 153, 669
    - von fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen 55, 242, 672
    - von Ferienwohnungen 152, 153, 669
    - von Gästezimmern 152, 153, 669



- von Markt- und Standplätzen im Freien 674
- von Maschinen 55, 242, 672
- von Parkplätzen 54, 242, 671
- von Sälen 163, 242, 605, 669
- von Schaufenstern 55, 242, 672
- von Schliessfächern 56, 386, 645, 673
- von Schrankfächern 56, 386, 645, 649, 673
- von Sportanlagen 55, 668, 673
- von Standplätzen in Messehallen 53, 242, 674
- von Touristenlagern 154, 669
- von unbeweglichen Gegenständen 53-56, 668-674, 877
- von Wohnwagen 155, 670
- von Zimmern für Touristen 152, 153, 669
- Vermittlerprovisionen s. Provisionen
- Vermittlung 36, 100, 166, 169, 173, 189-205, 299, 371, 372, 383, 566c, 580, 607, 634, 635, 637-641, 655, 656, 678, 773
- Vermögensberatungen 101-106
- Vermögensliquidationen 19
- Vermögensübertragung 397-401, 756, 765
  - s. auch Meldeverfahren
- Vermögensverwaltung 7, 10, 101, 122, 382, 487, 633, 643-645, 833, 865
- Verpachtung s. Vermietung
- Verpackung s. Gebinde
- Verpackungsleistungen für Dritte 47, 60, 70, 231, 351, 536, 781, 956-958
- Verpfändung 36
- Verpflegung der Arbeitnehmer 151, 244, 300-302, 313-321, 432, 438, 497, 583, 845, 959
- Verpflegung der Familienangehörigen 300-302, 315-321, 438, 497
- Verpflegungsspesen s. Spesen
- Verrechnungsgeschäfte 788-792, 895, 896, 936
- Versandreihengeschäft s. Reihengeschäft
- Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht 36, 368
- Versicherung, Versicherungsmakler, -vertreter und -broker 10, 101, 199, 230, 386, 403-406, 427, 521, 580, 626-632, 682a-682e, 698, 968
- Versteigerungen 115, 204, 205
- Versuche 79-84a
- Verträgerorganisationen 174
- Vertragszinsen 248, 266, 268
- Vertretung 101-127, 189-205, 371, 372, 628, 632
  - s. auch direkte Stellvertretung
  - s. auch indirekte Stellvertretung
- Vertretung, diplomatische und konsularische 574-576, 721b, 977
- Verwaltungskostenentschädigung 427
- Verwaltungsratstätigkeit 119, 120, 877
- Verwendungszweck, Änderung 856-859
  - s. auch Nutzungsänderung
- Verwendung, vorübergehende v. Gegenständen 479-483, 505
  - s. auch Ausfuhr oder Einfuhr
- Verwertungsgesellschaften 73, 625
- Verwertungsrechte 380
- Verzicht 188, 319b, 387, 412b, 624a
- Verzollungskosten s. Kosten der Zollveranlagung 70-72, 725
- Verzugszinsen 248, 255, 970, 971, 977
- Videoproduzenten 73-78
- Videotheken 77, 620
- Vieh 329, 339, 819
- Viehhändler 9, 693, 819
- Visumgebühren 257
- VOC (Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen) 227, 237
- Vollblut 334, 593, 696, 713
- Von der MWST ausgenommene Umsätze 10, 23, 24, 27, 580-682e, 843, 845, 856, 860, 861, 968, 977
- Vorauszahlung 203, 392-396, 578, 891, 940a, 940b, 962, 964
- Vorbereitung von Bauleistungen 86-93, 372, 373
- Vorlageprovision 725
- Vorsorgeeinrichtungen 682a-682e
- Vorsteuerabstimmung 969
- Vorsteuerabzug 816-877
  - Abrechnung nach vereinbarten Entgelten 834
  - Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten 835
  - Änderung des Verwendungszwecks 856-859
  - Ausschluss des Vorsteuerabzuges 841-853
  - Beginn der Steuerpflicht 856-859
  - Beiträge der öffentlichen Hand 850
  - Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland 516, 517, 526, 526a, 837
  - von unbeweglichen Gegenständen 65a
  - Einfuhr 740-743, 836
  - Entgeltsminderung 854, 855
  - Forstwirtschaftserzeugnisse 819
  - Fremde Währung 839, 840
  - Gärtnereierzeugnisse 819
  - Gemischte Verwendung 860-877
  - Landwirtschaftserzeugnisse/Urproduktion 819
  - Margenbesteuerung 848
  - Milchsammelstellen 819
  - Nachweis 847
  - Option 683-708

- Subventionen 407-411a, 850
  - Vieh 819
  - Zeitpunkt s. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs
- Vorsteuerüberschuss 970, 971  
Vorverkauf 202

## W

- Wägen 69, 376  
Währungen, fremde 208-210, 525, 730, 735, 766, 769, 806, 809, 810, 839, 840, 955  
Waisenhäuser 602  
Walking 604  
Warenmuster 84, 174, 443, 447, 533, 715e, 825, 832, 846  
Warenkombinationen s. Mehrheit von Leistungen  
Wärme 33, 663  
Wasser 157, 187, 327, 347, 366, 793a, 828  
Wasserfonds 262  
Wechsel 211, 212, 638  
Weihnachtsessen 844  
Weiterbildungskurse 603-606  
Weltanschauliche Einrichtungen 607, 613  
Werbeagenturen 166-180a  
Werbebüros 8  
Werbefläche 177  
Werbebeschenke 443, 845  
Werbemittelversand 172, 173  
Werbespots 181, 336  
Werbeführungen 175  
Werbung 166-182, 235, 336, 381, 412-426, 632, 647, 809, 832, 845  
Werkstätten s. Betriebsstätten  
Werkvertrag 43-48, 253, 407, 717, 720, 726, 729, 793  
Werkzeuge 40-42, 243, 533, 829  
Werkzeugkosten 40-42, 243  
Wertbemessung s. Entgelt  
Wertschriften 211, 215, 644, 711, 877  
Wertschriftenverwaltung 644  
Wertzeichen 675, 711  
Wettbewerbsarbeiten 96, 325, 372  
Wettbewerbsverzerrungen 4  
Wetten 10, 676-678, 695  
Wiederausfuhr 556, 739, 747, 748  
Wiederkehrende Zahlungen 268, 794, 800, 801  
Wiederverwertung s. Entsorgung  
Wild 348  
Willensmängel 253  
Willensvollstrecker 116, 644  
WIR-Geld 211, 213  
Wissenschaftliche Dienstleistungen 79, 261, 377, 604, 614  
Wohnheime 162, 599, 606  
Wohnwagen 153, 155

## XYZ

- Zahlungen Dritter 279, 285  
Zahlungen, wiederkehrende 268, 794, 800, 801  
Zahlungsanweisungen 211, 212  
Zahlungsfrist bei Einfuhr 736  
Zahlungs statt 10, 37, 211, 219, 221, 287, 788-793, 964  
Zahlungsverkehr 638  
Zahnärzte 587, 590, 961b  
Zahnärzte-Zentren 608  
Zahnprothesen 590  
Zahnprothetiker 587, 590  
Zahntechniker 577a, 590  
ZAZ-Konto 539, 736, 744  
Zeichner 166-179  
Zeitpunkt
  - der Lieferung 36
  - der Besteuerung 208, 391-396, 503-510, 578, 800, 801, 962, 964
  - des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland 523, 525
  - des Vorsteuerabzugs 800, 801, 834-840, 963, 965
Zeitschriften s. Zeitungen  
Zeitungen 161, 166, 174, 335, 548  
Zeitungsherausgeber 166-179  
Zelte 153, 662  
Zentralisiertes Verfahren der EZV (ZAZ) 539, 736, 744  
Zentralregulierungsstelle 235, 271-276  
Zentren für Diagnostik 582  
Zins s. Verzugszins oder Vergütungszins  
Zirkus 151a, 617  
Zollabfertigung s. Ausfuhr, -Veranlagung, Kosten der Zollveranlagung  
Zollamt s. Zollstelle  
Zollanmeldung 41, 41a-41c, 71, 72, 538, 545, 557-564, 725, 733, 742, 743, 836  
Zollanschluss-/Zollausschlussgebiete 367  
Zölle 227, 724  
Zollfreibezirke, -lager 367, 553, 555  
Zollfreie Gegenstände 709, 715  
Zolllager, offene 367, 555  
Zollstelle 29, 528, 547, 553, 559, 559a, 561, 562, 719, 721b, 741, 742, 747, 735, 739  
Zollverfahren
  - Ausfuhrzollverfahren 739
  - der aktiven Veredelung 718, 720, 747, 836
  - der passiven Veredelung 716
  - der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr 747
  - der vorübergehenden Verwendung im In- oder Ausland 535, 556, 557 716, 718, 742, 743, 747, 836
  - Transitzollverfahren 70, 553-555

Zoo 418, 619  
Zubereitung von Esswaren und Getränken  
130-149  
Zuchthäuser s. Strafanstalten  
Zugaben 444  
Zurückgelegte Strecke 51d, 186, 374, 375,  
571-573  
Zurverfügungstellen von Arbeitskräften 128,  
607-612

Zusammenstellungen von Gegenständen  
357-366  
– s. auch Kombinationen von Gegenständen  
Zuschläge 248  
– s. auch Kleinmengenzuschläge  
– s. auch Teilzahlungszuschläge  
Zweck der MWST 3  
Zweigniederlassungen s. Betriebsstätten  
Zwischenlandung 571

## Bei der ESTV erhältliche Publikationen

Die nachstehend genannten Publikationen sind auf der Homepage der ESTV unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) abrufbar.

In Ausnahmefällen können die Publikationen gegen Verrechnung in Papierform unter folgender Adresse bestellt werden:

### Bundesamt für Bauten und Logistik BBL

#### Vertrieb Publikationen

#### Drucksachen Mehrwertsteuer

#### 3003 Bern

Bestellnummer	Titel
641.20	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)
641.201	Verordnung zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV)

#### Wegleitung

610.525	Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer
---------	------------------------------------

#### Spezialbroschüren

610.530-01	Übersicht über die Praxisänderungen per 1. Januar 2008
610.530-02	Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer
610.530-03	Saldosteuersätze
610.530-04	Eigenverbrauch
610.530-05	Nutzungsänderungen
610.530-06	Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung

#### Branchenbroschüren

610.540-01	Urproduktion und nahestehende Bereiche
610.540-02	Gärtner und Floristen
610.540-03	Druckerzeugnisse
610.540-04	Baugewerbe
610.540-05	Motorfahrzeuggewerbe
610.540-06	Detailhandel
610.540-07	Auktionen, Handel mit Kunst- und gebrauchten Gegenständen
610.540-08	Hotel- und Gastgewerbe
610.540-09	Transportwesen
610.540-10	Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs
610.540-11	Luftverkehr
610.540-12	Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine
610.540-13	Telekommunikation
610.540-14	Finanzbereich
610.540-14a	Vorsteuerpauschale für Banken

Bestellnummer	Titel
<b>Branchenbroschüren</b> (Fortsetzung)	
610.540-15	Versicherungswesen
610.540-16	Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien
610.540-17	Rechtsanwälte und Notare
610.540-18	Gemeinwesen
610.540-19	Bildung und Forschung
610.540-20	Gesundheitswesen
610.540-21	Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen
610.540-22	Kultur
610.540-23	Sport

### **Merkblätter**

610.545-01	Gruppenbesteuerung
610.545-02	Betreibungs- und Konkursämter
610.545-03	Vereinfachungen bei Privatanteilen/Naturalbezügen/Personalverpflegung
610.545-04	Schadenersatzleistungen
610.545-05	Ort der Lieferung von Gegenständen
610.545-06	Grenzüberschreitende Dienstleistungen
610.545-07	Ess- und Trinkwaren; Futtermittel
610.545-10	Kulturelle, sportliche und andere Festanlässe
610.545-11	Übertragung mit Meldeverfahren
610.545-12	Medikamente
610.545-13	Verbuchung bei Teilzahlungskaufverträgen oder Finanzierungs- Verträgen mit Abtretung an ein Finanzinstitut
610.545-15	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand
610.545-16	Steuerliche Behandlung von Leistungen, die im Zusammenhang mit Campione d'Italia stehen
610.545-19	Vergütung der Mehrwertsteuer an Unternehmen mit Geschäftssitz im Ausland
610.545-21	Mehrwertsteuer und Fremdwährungen (z.B. Euro)
610.545-22	Import, Export sowie Transit von Elektrizität und Gas
610.545-23	Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall