

Branchenbroschüre Nr. 19

Bildung und Forschung

Gültig ab 1. Januar 2008

Die in dieser Publikation enthaltenen Informationen sind als **Ergänzung** zur Wegleitung zur Mehrwertsteuer zu verstehen.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Gültig bis
31. Dezember 2009

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:

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
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

- **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

Wichtige Vorbemerkungen

Diese Publikation basiert auf der Broschüre, welche im September 2000 von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegeben wurde und ab Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (1. Januar 2001) gültig war. Die vorliegende Fassung weist jedoch im Aufbau grundsätzliche Änderungen auf, d.h. die einzelnen Kapitel stimmen nicht mehr mit der Broschüre aus dem Jahre 2000 überein.

Die seit 1. Januar 2001 vorgenommenen, zahlreichen Änderungen (Mehrwertsteuergesetz, Verordnung zum Mehrwertsteuergesetz, Praxisänderungen und –präzisierungen) sind in die vorliegende Publikation aufgenommen worden. Aufgrund der besseren Lesbarkeit wurde ausnahmsweise auf die Markierung (graue Schattierung) der Änderungen verzichtet.

Wichtige **Gesetzes- beziehungsweise Praxisänderungen** haben in folgenden Bereichen stattgefunden:

- Sponsoring nach Artikel 33 a MWSTG (☞ Ziff. 2.10.2.3.4);
- Ort der Organisationsdienstleistung (☞ Ziff. 3.9 und 8.3);
- Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildung (☞ Ziff. 3.9.1 und 3.9.2);
- Abgrenzung zur steuerbaren betriebsspezifischen Ausbildung (☞ Ziff. 5);
- Hauptleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen (☞ Ziff. 6.1);
- mögliche Steuerbefreiung von Organisationsdienstleistungen bei indirekter Stellvertretung (☞ Ziff. 8.3);
- Ort der Analyseleistung (☞ Ziff. 10);
- Forschungsgemeinschaften als Beitragsempfänger im Sinne von Art. 33 Abs. 6 Bst. c MWSTG (☞ Ziff. 11).

Praxispräzisierungen erfolgten namentlich in folgenden Bereichen:

- Sponsoring (☞ Ziff. 2.10);
- Definition der verschiedenen Arten von Bildungsleistungen (☞ Ziff. 3.1 ff.);
- Kurse für Arbeitslose (☞ Ziff. 4.3);
- Verleih von Lehrlingen (☞ Ziff. 4.7).

Im weiteren wurden sprachliche Anpassungen sowie Aktualisierungen der Beispiele vorgenommen, welche in materieller Hinsicht jedoch keine Änderungen zur Folge haben. Ausserdem wird auf wichtige Punkte und Besonderheiten jeweils speziell hingewiesen.

Abkürzungen

BBG	Bundesgesetz vom 13.12.2002 über die Berufsbildung (SR 412.10)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
KTI	Kommission für Technologie und Innovation
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)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
SBF	Staatssekretariat für Bildung und Forschung
SNF	Schweizerischer Nationalfonds
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSV	Schweizerischer Sportverband
VwVG	Bundesgesetz vom 20.12.1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021)
Z	Randziffer in der Wegleitung 2008 zur Mehrwertsteuer (bis zur Herausgabe der Wegleitung 2008 beziehen sich die Zifferangaben noch auf die Wegleitung aus dem Jahre 2001)
Ziff.	Ziffer in dieser Broschüre

Gültig bis
31. Dezember 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

1.	Einleitung	9
2.	Allgemeines zur MWST	9
2.1	Steuerbare Umsätze	9
2.2	Von der MWST ausgenommene Umsätze	9
2.3	Von der MWST befreite Umsätze	9
2.4	Hoheitliche Tätigkeit	9
2.5	Steuerpflicht	10
2.5.1	Allgemeines	10
2.5.2	Einfache Gesellschaften im Bildungs- und Forschungsbereich	11
2.6	Option für die Versteuerung der von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen	12
2.7	Vorsteuer	13
2.8	Entgelt	13
2.9	Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand	13
2.10	Sponsoring/Spenden, Legate, Beiträge Dritter	14
2.10.1	Spenden, Legate, Beiträge Dritter (ohne Gegenleistung)	14
2.10.2	Sponsoring (mit Gegenleistung)	15
2.10.2.1	Bemessungsgrundlage	15
2.10.2.2	Fakturierung von Sponsoringleistungen	16
2.10.2.3	Ausnahmen	16
2.10.2.3.1	Nennung in Jahres-, Rechenschafts- und/oder Forschungsberichten	16
2.10.2.3.2	Nennung in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung	16
2.10.2.3.3	Nennung in anderen Publikationen	16
2.10.2.3.4	Gemeinnützige Organisationen (Art. 33a MWSTG)	17
2.11	Steuersätze	19
2.12	Ort der Leistung	19
2.13	Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST	19
2.14	MWST-Abrechnung	20
2.14.1	Grundsätzliches	20
2.14.2	Effektive Methode (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteuer)	20
2.14.3	Abrechnung mittels Saldosteuersatz oder Pauschalsteuersatz	20
2.14.3.1	Saldosteuersätze	21
2.14.3.2	Pauschalsteuersätze	21
2.15	Buchführung und Aufbewahrungspflicht für Geschäftsbücher und -belege	22
3.	Bildungsleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG	22
3.1	Erziehungsleistungen	22
3.2	Unterricht	22
3.3	Ausbildung	23
3.4	Fortbildung	23
3.5	Berufliche Umschulung	23
3.6	Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art	23
3.7	Referententätigkeit	24
3.8	Prüfungen	24

3.9	Organisationsdienstleistungen	25
3.9.1	Organisationsdienstleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG.	25
3.9.2	Organisationsdienstleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG.	26
4.	Spezialformen von Bildungsleistungen	27
4.1	Fernkurse	27
4.1.1	Interaktive Fernkurse	27
4.1.2	Autodidaktische Fernkurse	27
4.2	Kurse für Kinder und Jugendliche	27
4.3	Kurse für Arbeitslose	28
4.4	Verkauf von Schulungspaketen durch Dritte	28
4.5	Sprachaufenthalte	29
4.5.1	Sprachaufenthalte im Inland	29
4.5.2	Sprachaufenthalte im Ausland	29
4.6	Studentenaustausch	30
4.7	Verleih von Lehrlingen	30
4.8	Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen	30
4.9	Erarbeiten von Kursen	30
4.10	Internate/Tagesschulen	31
4.10.1	Von der MWST ausgenommene Beherbergungsleistungen/Miete	31
4.10.2	Steuerberechnung bei von der MWST ausgenommener Unterbringung (Miete)	32
4.10.3	Steuerberechnung bei Beherbergung zum Sondersatz	32
4.11	Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen	33
5.	Abgrenzungen zu Leistungen mit nicht-bildendem Charakter	33
5.1	Abgrenzung zur Beratung	33
5.1.1	Betriebsspezifische Ausbildung	35
5.1.2	Coaching/Training	35
5.2	Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit, Sport	35
5.2.1	Allgemeines	35
5.2.2	Sport	36
6.	Hauptleistungen, selbständige Leistungen und Nebenleistungen	37
6.1	Hauptleistungen, selbständige Leistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen	37
6.2	Mehrere selbständige Leistungen oder Einheit der Leistung	38
6.2.1	Mehrheit von selbständigen Leistungen	38
6.2.2	Einheit der Leistung	38
6.3	Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen	39
6.3.1	Allgemeines	39
6.3.2	Lehrmittel im Zusammenhang mit Bildungsleistungen	39
7.	Spezielles zum Entgelt im Zusammenhang mit Bildungsleistungen	40
7.1	Entgelt der Bildungsleistung	40
7.2	Annullierungskosten/No Show-Gebühren	40
7.3	Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen	40

8.	Organisation von Veranstaltungen	41
8.1	Veranstalter	42
8.2	Organisator	42
8.3	Ort der Dienstleistung beim Veranstalter und Organisator	43
8.4	Kombination von Bildungsleistungen mit anderen Leistungen im Rahmen eines Anlasses	44
8.4.1	Nebenleistungen	44
8.4.2	Selbständige Leistungen.	44
8.4.3	Beispiele für die Fakturierung von Organisationsdienstleistungen	45
9.	Forschung und Entwicklung	49
9.1	Steuerliche Behandlung von Forschungs-, Entwicklungs- und Analyse- leistungen	49
9.2	Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung.	49
9.3	Forschung als wissenschaftliche Dienstleistung	50
9.4	Forschung als Beratungsleistung.	52
9.5	Abgrenzung zur Analytik	52
10.	Ort der Dienstleistung von Forschungs- und Analyseleistungen	53
11.	Forschungsgemeinschaften als Beitragsempfänger im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG	54
Anhang 1	Gesetzliche Bestimmungen	57
Anhang 2	Checkliste	60
Anhang 3	Entscheidungshilfe zur Abklärung der Steuerbarkeit von Forschungs- projekten	62
Anhang 4	Beispiel betreffend Rechnungsstellung für eine Werbeleistung gegen Natural- sponsoring.	64

Gültig bis 31. Dezember 2009

Gültig bis
31. Dezember 2009

1. Einleitung

Die vorliegende Publikation richtet sich an in- und ausländische Leistungserbringer aus den Bereichen Unterricht, Schulung, Erziehung, Weiterbildung, Forschung, Entwicklung und Analyse. Sie informiert über die Steuerpflicht sowie über die Steuerbarkeit ihrer Leistungen. Die Publikation soll den steuerpflichtigen Personen und ihren Vertretern helfen, die mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

2. Allgemeines zur MWST

2.1 Steuerbare Umsätze

Nach Artikel 5 MWSTG unterliegen der MWST folgende durch steuerpflichtige Personen getätigte Umsätze, sofern sie nicht nach Artikel 18 MWSTG ausdrücklich von der MWST ausgenommen sind:

- a. im Inland gegen Entgelt erbrachte **Lieferungen** von Gegenständen (☞ Z 23);
- b. im Inland gegen Entgelt erbrachte **Dienstleistungen** (☞ Z 24);
- c. **Eigenverbrauch** im Inland (☞ Z 25 und Broschüre Eigenverbrauch);
- d. **Bezug von Dienstleistungen** gegen Entgelt von Unternehmen mit Sitz im **Ausland** (☞ Z 26).

2.2 Von der MWST ausgenommene Umsätze

Von der MWST ausgenommene Umsätze sind die in Artikel 18 MWSTG abschliessend aufgezählten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (☞ Z 580 bis 682). Sie berechtigen nach Artikel 17 MWSTG nicht zum Vorsteuerabzug.

Von Interesse sind im Rahmen dieser Broschüre insbesondere die in Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG aufgeführten Bildungsleistungen (☞ Z 603 bis 606 und Ziff. 3 und 4).

2.3 Von der MWST befreite Umsätze

Von der MWST befreit sind die in Artikel 19 MWSTG abschliessend aufgezählten, im Inland bewirkten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (☞ Z 529 bis 579), sofern die steuerpflichtige Person den für die Befreiung erforderlichen Nachweis (Art. 20 MWSTG; Z 534 bis 576) erbringt. Umsätze aus steuerbefreiten Leistungen berechtigen zum Vorsteuerabzug (Art. 19 Abs. 1 MWSTG).

Die in Artikel 14 Absatz 2 und 3 MWSTG genannten Leistungen gelten als im Ausland erbracht, wenn sich der Ort der Leistung im Ausland befindet. Sie unterliegen in diesem Fall nicht der MWST (Art. 14 MWSTG; Z 367 bis 390).

2.4 Hoheitliche Tätigkeit

Die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden, die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts sowie die mit öffentlich-rechtlichen Auf-

gaben betrauten Personen und Organisationen sind für Leistungen, die sie in Ausübung hoheitlicher Gewalt erbringen, nicht mehrwertsteuerpflichtig. Dies gilt auch, wenn sie für solche Leistungen Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhalten (Art. 23 Abs. 1 MWSTG).

Als hoheitlich gilt eine Leistung, wenn sie gegenüber Dritten – selbst gegen deren Willen – durchgesetzt werden kann.

Personen und private Organisationen sind hoheitlich tätig, wenn sie in Ausübung öffentlich-rechtlicher Aufgaben und amtlicher Verrichtungen Leistungen erbringen und ermächtigt sind, **im eigenen Namen** Verfügungen im Sinne von Artikel 5 VwVG oder gleichlautender kantonal- oder gemeinderechtlicher Bestimmungen zu erlassen (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Fehlt jedoch die Ermächtigung, im eigenen Namen anfechtbare Verfügungen zu erlassen, sind solche Leistungen grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar.

- ☞ Eine nicht abschliessende Aufzählung mit steuerbaren Tätigkeiten der Gemeinwesen geht aus Artikel 23 Absatz 2 MWSTG hervor.
- ☞ Beispiele von hoheitlichen Tätigkeiten in der Broschüre Gemeinwesen.

2.5 Steuerpflicht

2.5.1 Allgemeines

Steuerpflichtig können sein:

Natürliche Personen, Personengesellschaften, juristische Personen des privaten und öffentlichen Rechts, unselbständige öffentliche Anstalten sowie Personengesamtheiten ohne Rechtsfähigkeit (z.B. einfache Gesellschaften), die unter gemeinsamer Firma Umsätze tätigen.

Steuerpflichtig ist, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt, auch wenn die Gewinnabsicht fehlt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft 75'000 Franken übersteigen (Art. 21 Abs. 1 MWSTG).

Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 250'000 Franken fallen unter die Ausnahme von der Steuerpflicht, sofern die nach Abzug der Vorsteuer verbleibende MWST (Steuerzahllast) regelmässig nicht mehr als 4'000 Franken im Jahr beträgt (Art. 25 Abs. 1 Bst. a MWSTG).

Zum massgebenden Umsatz zählen:

- Entgelte aus steuerbaren Lieferungen im Inland;
- Entgelte aus Exporten von Gegenständen (Art. 19 MWSTG);
- Entgelte aus steuerbefreiten Lieferungen im Inland (Münz- und Feingold nach Art. 36 und 37 MWSTGV);

- Entgelte aus steuerbaren Dienstleistungen nach Artikel 14 MWSTG, bei denen der Ort der Dienstleistung im Inland ist;
- Entgelte aus steuerbaren Dienstleistungen nach Artikel 14 MWSTG, bei denen der Ort der Dienstleistung ebenfalls im Inland ist, die aber aufgrund von Artikel 19 MWSTG von der MWST befreit sind;
- Eigenverbrauch nach Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG.

Nicht zu berücksichtigen sind namentlich:

- Von der MWST ausgenommene Umsätze nach Artikel 18 MWSTG;
- Dienstleistungen nach Artikel 14 Absatz 2 MWSTG, sofern der Ort der Dienstleistung im Ausland liegt;
- Dienstleistungen nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG, sofern der Empfänger im Ausland domiziliert ist;
- Lieferungen im Ausland (Ausland-Ausland-Geschäfte);
- Umsätze aus hoheitlicher Tätigkeit nach Artikel 23 Absatz 1 MWSTG;
- Beiträge nach Artikel 33 Absatz 6 MWSTG, insbesondere gewisse Forschungsbeiträge, Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.

Zur Steuerpflicht beim Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland orientieren die Artikel 10 und 24 MWSTG (← Z 512 bis 528).

☞ Mehr dazu in der Broschüre Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer.

2.5.2 Einfache Gesellschaften im Bildungs- und Forschungsbereich

Sofern keine andere Rechtsform gewählt wurde, handelt es sich bei folgenden Zusammenschlüssen um einfache Gesellschaften (Art. 530 ff. OR):

- Verschiedene selbständige Schulen, Unternehmen und/oder Institutionen der öffentlichen Hand bieten gemeinsam eine Ausbildung an oder organisieren gemeinsam einen Kurs oder Kongress;
- Forscher schliessen sich mit verschiedenen selbständigen Forschern, Unternehmen und/oder Institutionen zusammen (Forschungsgemeinschaft), um gemeinsam ein Forschungsprojekt zu realisieren.

Die Mitglieder einer einfachen Gesellschaft tragen beispielsweise mit Arbeitsleistungen, Zurverfügungstellen von Material, Maschinen, Apparaturen, Gebäuden oder Räumlichkeiten und eventuell auch durch das Einbringen finanzieller Mittel zur Erreichung eines gemeinsamen Zieles bei. Tritt die einfache Gesellschaft als solche gegen aussen auf und erzielt sie Umsätze, meldet sie sich, sofern die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind (☞ Ziff. 2.5.1), bei der ESTV an.

Die durch die steuerpflichtige einfache Gesellschaft an Dritte erbrachten Leistungen unterliegen der MWST. Auf dem Bezug von Leistungen (z.B. durch Mitglieder der einfachen Gesellschaft) ist der Vorsteuerabzug möglich, sofern die Formerfordernisse an die Belege (Art. 37 MWSTG) erfüllt sind.

Die durch die steuerpflichtigen Gesellschafter an die einfache Gesellschaft erbrachten Leistungen können im Rahmen der übrigen Bestimmungen des MWSTG der MWST unterliegen. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug ist im Sinne von Artikel 38 MWSTG gewährleistet.

Die Ausschüttung einer Gewinnbeteiligung von der einfachen Gesellschaft an ihre Mitglieder stellt bei diesen keinen steuerbaren Umsatz dar. Solche Gewinnbeteiligungen führen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.

☞ Über die steuerliche Behandlung von Beiträgen an Forschungsgemeinschaften gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG orientiert Ziff. 11.

2.6 Option für die Versteuerung der von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen

Unternehmen, die gemäss Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen im Inland erbringen, können aufgrund von Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe a MWSTG für die freiwillige Versteuerung dieser Umsätze optieren, sofern die in Z 683 bis 708 aufgeführten Bedingungen erfüllt sind. Die Option bedarf eines schriftlichen Antrages bei der ESTV.

Bewilligte Optionen gelten für die Dauer von mindestens 5 Jahren und für sämtliche Dienstleistungen, die in Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG aufgeführt sind.

Die Abrechnung mit der Saldosteuersatzmethode (Art. 59 MWSTG) oder der Pauschalsteuersatzmethode (Art. 58 Abs. 3 MWSTG) ist im Rahmen der Option nicht möglich.

Beispiel

Einem PC-Schulungszentrum ist die Option für die freiwillige Versteuerung seiner Bildungsleistungen (EDV-Schulung) bewilligt worden. Das Kursgeld, die Lehrhefte sowie die Verpflegung werden wie folgt in Rechnung gestellt:

	Betrag	MWST
Kursgeld für EDV-Schulungskurs vom 5.-9.2.2007	Fr. 1'350.--	inkl. 7,6%
Lehrhefte 1, 2 und 3	Fr. 150.--	inkl. 2,4%
Verpflegung; 5 Mittagessen und Pausengetränke	Fr. 350.--	inkl. 7,6%
Total Rechnungsbetrag	<u>Fr. 1'850.--</u>	

Mit der freiwilligen Versteuerung der von der MWST ausgenommenen Bildungsleistung zum Normsatz erhält nun das PC-Schulungszentrum die Berechtigung, die auf den Aufwendungen der Schulungsleistung angefallene MWST als Vorsteuer geltend zu machen.

Steuerpflichtige Personen können die ihnen verrechnete MWST als Vorsteuer geltend machen, wenn die bezogene Leistung der steuerbaren Tätigkeit des

Unternehmens dient (Art. 38 Abs. 2 MWSTG). Vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind 50% der MWST-Beträge auf Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 Abs. 5 MWSTG). Wird die Bildungsleistung nur teilweise oder überhaupt nicht für einen in Artikel 38 Absatz 2 MWSTG genannten steuerbaren Zweck verwendet, ist nur ein teilweiser oder gar kein Vorsteuerabzug möglich.

2.7 Vorsteuer

Zum Thema Vorsteuerabzug, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung sowie spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug geben die Broschüren Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung und Nutzungsänderungen sowie die Z 816 bis 877 Auskunft.

2.8 Entgelt

Die MWST wird vom Entgelt berechnet (Art. 33 MWSTG). Zum Entgelt gehört alles, was der Empfänger – oder an seiner Stelle ein Dritter – als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet einschliesslich Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (z.B. separat fakturierte Porti, Bezugsfrachten, Nachnahmegebühren).

- ☞ Mehr zum Entgelt unter Z 206 ff.
- ☞ Betreffend Subventionen, Beiträge der öffentlichen Hand und Sponsoring orientieren die nachfolgenden Ziff. 2.9 und 2.10.

2.9 Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand

Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand – auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden – bilden nicht Teil des Entgelts (Art. 33 Abs. 6 Bst. b MWSTG), weshalb sie bei der Ermittlung des steuerbaren Entgelts ausser Betracht fallen. Leistungen, welche ganz oder teilweise mit Subventionen oder anderen Beiträgen der öffentlichen Hand finanziert werden, unterliegen somit im entsprechenden Ausmass nicht der MWST.

Ebenfalls nicht zum Entgelt gehören Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung, namentlich an Hochschulen und ähnlichen Forschungsinstitutionen, soweit der Beitragsempfänger die Forschung oder Entwicklung nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers betreibt. Die Nennung des Beitragszahlers in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar (Art. 33 Abs. 6 Bst. c MWSTG).

Unter dem Begriff „öffentliche Hand“ im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Subventionen und anderen Beiträgen ist ein in- oder ausländisches Gemeinwesen zu verstehen, das Subventionen oder andere Beiträge aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausrichten kann, wie beispielsweise der Bund, die Kantone,

die Gemeinden, deren Kommissionen, Stiftungen des öffentlichen Rechts, Fonds des öffentlichen Rechts.

Die Umsätze aus Aufträgen von Institutionen der öffentlichen Hand für deren **eigene Bedürfnisse** unterliegen der MWST (☞ Ziff. 2.1).

Beiträge des SNF, der KTI¹ sowie des SBF im Rahmen von EU-COST-Projekten und Beiträge der EU im Rahmen der 6. beziehungsweise 7. Rahmenprogramme und dergleichen an **Forschende** gelten als Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und unterliegen nicht der MWST, sofern dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf das Forschungsergebnis zusteht.



Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand können bei der steuerpflichtigen Person zu einer verhältnismässigen Vorsteuerabzugskürzung führen (Art. 41 MWSTG).

- ☞ Mehr dazu im Merkblatt Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand.
- ☞ Über die Vorsteuerabzugskürzung orientieren die Ausführungen in der Broschüre Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung.

2.10 Sponsoring/Spenden, Legate, Beiträge Dritter

2.10.1 Spenden, Legate, Beiträge Dritter (ohne Gegenleistung)

Zahlungen oder Zuwendungen, die unabhängig von einer bestimmten Gegenleistung gewährt werden, gehören nicht zum Entgelt (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) und sind somit nicht steuerbar. Solche Zuwendungen können in vielfältigen Erscheinungsformen auftreten und die Höhe ihres Wertes ist nicht immer im Voraus genau bekannt. Es ist zweckmässig, wenn der Empfänger von Spenden und Beiträgen von Dritten über ein Dokument verfügt, aus welchem der gegenleistungslose Charakter der Zuwendung hervorgeht.

Beispiele

- *Geldzahlung (Spende);*
- *Sachleistungen wie Zurverfügungstellen von Personal, Räumlichkeiten, Material, Verpflegung usw.*

¹ Von der KTI zur Unterstützung von neu gegründeten Firmen in Auftrag gegebene Leistungen wie beispielsweise Recherchen, Machbarkeitsstudien, Coaching, Beratungsleistungen usw. sowie die von der KTI für ihre eigenen Bedürfnisse erteilten Aufträge unterliegen hingegen der MWST.



Erhält die steuerpflichtige Person, unabhängig von einer bestimmten Gegenleistung, Spenden, Legate, Beiträge Dritter usw., ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

Beispiel

Die Chemie AG übernimmt die Kosten des Veranstalters für den Apéro anlässlich eines Kongresses. Eine Gegenleistung in irgend einer Form erhält sie dafür nicht.

2.10.2 Sponsoring (mit Gegenleistung)

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. Dies kann beispielsweise durch die Nennung des Namens oder der Firma des Sponsors in einer Verlautbarung erfolgen (☞ Ziff. 2.10.2.3.3).

Wie das Verhältnis von den Parteien bezeichnet wird (Sponsoring, Partnerschaft, Patronat, Mäzenat, Donation) ist für die steuerliche Behandlung unerheblich.

Beispiele

- *Die Chemie AG übernimmt die Kosten des Veranstalters für den Apéro anlässlich eines Kongresses und wird dafür im Kongressprogramm genannt.*
- *Ein Chemieunternehmen finanziert einen Lehrstuhl an einer Hochschule. Im Internet besteht auf der Homepage der Hochschule ein Link zu diesem Chemieunternehmen.*
- *Ein Hersteller von Solarmobilen beteiligt sich mit einem Betrag von Fr. 50'000.-- an einem Rennen für Solarmobile und wird dafür im Veranstaltungsprogramm genannt.*
- *Ein Hersteller von Solarmobilen übernimmt die Kosten für die Beschriftung der Fahrzeuge, welche an einem Rennen teilnehmen, und wird dafür im Veranstaltungsprogramm genannt. Hierbei handelt es sich um Natural-sponsoring. Der Veranstalter des Rennens versteuert den Wert der Beschriftung (Gegenleistung = Werbung).*

2.10.2.1 Bemessungsgrundlage

Grundsätzlich nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsaustausches ist, ob die Gegenleistung mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt beziehungsweise freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruches erbracht wird. Es spielt dabei keine Rolle, ob der Sponsor die von ihm empfangene Werbeleistung unter Umständen hätte billiger erhalten können, oder ob zwei Sponsoren für vergleichbare Leistungen unterschiedliche Beiträge bezahlen. Deshalb kann nicht geltend gemacht werden, dass derjenige Teil des bezahlten Betrages, der über den Werbeaufwand hinaus geht, nicht Bestandteil des Entgeltes sei.

2.10.2.2 Fakturierung von Sponsoringleistungen

Für den Leistungsaustausch im Rahmen eines Sponsoringvertrages werden, sofern steuerpflichtige Personen daran beteiligt sind, entsprechende Belege erstellt. Im Rahmen von Natural sponsoring wird vom Empfänger der Sachleistung für die von ihm erbrachte Werbeleistung jener Preis fakturiert, wie er einem unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie in Rechnung gestellt würde. Beide Vertragspartner (Lieferer und Gesponserter) stellen ihre Natural- beziehungsweise Werbeleistung in Rechnung (☞ Anhang 4).

2.10.2.3 Ausnahmen

2.10.2.3.1 Nennung in Jahres-, Rechenschafts- und/oder Forschungsberichten

Keine Werbeleistung und somit auch kein Sponsoring liegt vor, wenn der Sponsor im offiziellen Berichtsteil eines Jahres-, Rechenschafts- und/oder Forschungsberichtes genannt wird.

Beispiel

Die Chemie AG beteiligt sich mit einem Betrag von Fr. 10'000.-- an einer Studienwoche der Studenten einer Fachhochschule und wird dafür im Jahresbericht der Fachhochschule genannt.

2.10.2.3.2 Nennung in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung

Die Nennung des Beitragszahlers in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar, wenn nur der Name/die Firma in der Funktion als Beitragszahler erwähnt wird. Unter Verlautbarungen fallen beispielsweise wissenschaftliche Publikationen in Zeitschriften, Magazinen oder im Internet.²

Beispiel

Die Chemie AG beteiligt sich mit einem Betrag von Fr. 100'000.-- an einem Forschungsprojekt einer nicht-gemeinnützigen Stiftung und wird dafür im Forschungsbericht und/oder in einem Artikel einer wissenschaftlichen Zeitschrift genannt.

2.10.2.3.3 Nennung in anderen Publikationen

Als andere Publikationen gelten, mit Ausnahme der Jahres-, Rechenschafts- und Forschungsberichte, alle sonstigen Publikationen wie beispielsweise Clubzeitschriften, Programme, Sonderdrucke, Vor- und Nachspann von Filmen, Plakate, Dia- und andere Projektionen, Lautsprecherdurchsagen, Nennungen auf Donatorentafeln.

² Eine Verlinkung zur Homepage eines Beitragszahlers oder die Veröffentlichung von Logos usw. gilt hingegen als Werbeleistung und ist somit zum Normalsatz steuerbar.

Bei der Nennung in solchen Publikationen liegt keine Werbeleistung und somit kein Sponsoring vor, wenn es sich um folgende Leistungsempfänger handelt:

- Selbständig tätige Privatpersonen, die ohne Berufs- oder Tätigkeitsbezeichnung genannt werden;
- unselbständig erwerbende Personen;
- Öffentliche Hand und juristische 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.

Beispiel

Der Verwaltungsratspräsident der Chemie AG übernimmt zusammen mit der Stadt Basel den Apéro im Zusammenhang mit einem Kongress. Beide Geldgeber werden dafür im Kongressprogramm genannt.

Werden hingegen gewerblich tätige Institutionen oder Dienststellen von Gemeinwesen genannt (z.B. industrielle Betriebe wie Elektrizitäts- und Gaswerke oder Regiebetriebe des Bundes), unterliegen solche Beiträge als Werbeleistung der MWST.

Beispiel

Falls an Stelle des Verwaltungsratspräsidenten und der Stadt Basel die selbständig tätige Rechtsanwältin Kunigunde M. sowie die Industriellen Werke der Stadt Basel als Geldgeber in Erscheinung treten und genannt werden (Kunigunde M., Rechtsanwältin), unterliegen die entsprechenden Zahlungen beim Kongressveranstalter der MWST zum Normalsatz.

2.10.2.3.4 Gemeinnützige Organisationen (Art. 33a MWSTG)

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 (Art. 33a Abs. 1 MWSTG).

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 (Art. 33a Abs. 2 MWSTG).

Die genannten Grundsätze gelten auch bei einer Unterstützung in Form einer geldwerten Leistung wie beispielsweise bei der Zuwendung von Naturalien (Art. 33a Abs. 3 MWSTG).

Eine Organisation gilt gemäss Artikel 33a Absatz 4 MWSTG als gemeinnützig, wenn folgende Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- a) Es handelt sich um eine juristische Person, welche 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.
- b) 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.
- c) Sie übt eine Tätigkeit aus, die im Interesse der Allgemeinheit liegt.
- d) Sie übt diese Tätigkeiten uneigennützig aus.

Verfügt eine Einrichtung über eine Steuerbefreiung bei der direkten Bundessteuer, gelten die vorstehend aufgelisteten Kriterien als erfüllt.

In Artikel 33a MWSTG wird von der Nennung in neutraler Form gesprochen, d.h. dass beispielsweise die Produkte, welche der Beitragszahler herstellt, nicht genannt werden dürfen.

Nicht um Publikationen gemäss Artikel 33a MWSTG handelt es sich beispielsweise bei Tenuereklamen, Bandenwerbung oder Hinweisen auf Fahrzeugen. Hier liegt jeweils steuerbares Sponsoring vor.

Beispiele, bei denen keine steuerbaren Gegenleistungen vorliegen

- Eine Fachhochschule unterstützt die gemeinnützige Stiftung zur Förderung der Solarenergie mit einem Betrag von Fr. 100'000.-- und wird dafür am Eingang des Bürogebäudes der Stiftung auf einer Donatorentafel genannt.
- Die gemeinnützige Aids-Stiftung unterstützt die Aids-Forschung der Chemie AG mit einem jährlichen Beitrag von Fr. 50'000.--. Dafür wird im Internet auf der Homepage der Chemie AG die Aids-Stiftung mit Verlinkung auf deren Homepage genannt.
- Die Chemie-Stiftung (gemeinnützig/Stiftung der Chemie AG) beteiligt sich mit einem Betrag von Fr. 100'000.-- am Betrieb des Stadttheaters Basel. Dafür erscheint das Logo der Stiftung jeweils auf den Plakaten, auf welchen der Spielplan des Theaters veröffentlicht wird.



Verlinkungen auf die Homepage von nicht gemeinnützigen Erwerbsunternehmen gelten als steuerbare Gegenleistung. Ebenfalls eine steuerbare Gegenleistung liegt vor, wenn nebst dem Namen des Beitragszahlers dessen Produkte genannt werden.

2.11 **Steuersätze**

Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich je nach Art des gelieferten Gegenstandes oder der Dienstleistung (☞ Z 327 bis 349).

Die Lieferungen von Gegenständen, der Eigenverbrauch sowie die Erbringung von Dienstleistungen, welche nicht dem reduzierten Satz oder dem Sondersatz unterliegen, sind zum Normalsatz steuerbar (☞ Z 341 bis 349).

Dem reduzierten Satz unterliegen die Lieferungen und der Eigenverbrauch der in Artikel 36 Absatz 1 MWSTG erwähnten Gegenstände sowie die im gleichen Absatz aufgeführten Dienstleistungen (☞ Z 327 bis 339).

Zum Sondersatz steuerbar sind Beherbergungsleistungen (Übernachtungen einschliesslich Frühstück).

☞ Näheres zur Beherbergungsleistung in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

2.12 **Ort der Leistung**

Die in Ziff. 3 und 4 erwähnten Bildungsleistungen und die dazugehörenden Nebenleistungen, gelten – mit Ausnahme der Organisationsdienstleistungen – nach Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG als an jenem Ort erbracht, wo der Bildungsanlass stattfindet.

Bei anderen, selbständigen Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Bildungsleistung erbracht werden, richtet sich der Ort der Besteuerung nach der Art der Leistung.

☞ Näheres zum Ort der Leistung im Zusammenhang mit Forschung und Analyse unter Ziff. 10.

2.13 **Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST**

Die steuerpflichtige Person stellt ihren steuerpflichtigen Kunden auf Verlangen eine detaillierte Rechnung aus, die den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügt.

Als Rechnungen gelten nicht nur die üblichen Fakturen des Leistungserbringers, sondern auch andere Schriftstücke, mit denen über eine Leistung abgerechnet wird (z.B. Gutschriften, Kassenzettel, Quittungen). Diese haben den Formerfordernissen ebenfalls zu genügen. Bei Kassazetteln sowie Coupons von Registrierkassen für Beträge bis zu 400 Franken pro Beleg kann auf die Angabe des Namens und der Adresse des Leistungsempfängers verzichtet werden.

Nicht als Rechnungen des Leistungserbringers gelten Belastungsanzeigen für Kreditkartenzahlungen.

- ☞ Näheres zur Rechnungsstellung und Überwälzung der MWST unter Z 751 bis 815.
- ☞ In Bezug auf die Rechnungsstellung im Zusammenhang mit Schulungsleistungen sind auch die Ausführungen unter Ziff. 6 zu beachten.

2.14 MWST-Abrechnung

2.14.1 Grundsätzliches

Die steuerpflichtige Person rechnet mit der ESTV über die erzielten Umsätze und die Vorsteuer ab.

Ausführliche Informationen zur MWST-Abrechnung gehen aus Z 975 ff. sowie aus den Artikeln 43 bis 51 MWSTG hervor.

Die MWST wird grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten (Zeitpunkt der Rechnungsstellung) abgerechnet (☞ Z 962 und 963). Werden die Geschäftsfälle im Hauptbuch nach dem Zahlungsverkehr verbucht, besteht auf Antrag hin die Möglichkeit, nach vereinnahmten Entgelten (Zeitpunkt der Zahlung) abzurechnen (☞ Z 964 und 965).

Die steuerpflichtige Person kann nach der effektiven Methode (☞ Ziff. 2.14.2) oder, bei Erfüllen gewisser Voraussetzungen, mittels Saldosteuersatz oder Pauschalsteuersatz (☞ Ziff. 2.14.3) abrechnen.

Die für die Ermittlung des Umsatzes und der Vorsteuern massgebenden Unterlagen werden während der Verjährungsfrist aufbewahrt und auf Verlangen vorgelegt.

2.14.2 Effektive Methode (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteuer)

Bei der Abrechnung nach der effektiven Methode werden die Umsätze unter Angabe der abziehbaren Vorsteuer quartalsweise deklariert. Die Unterlagen über die Ermittlung der abzurechnenden Beträge werden innerhalb der Verjährungsfrist aufbewahrt.

2.14.3 Abrechnung mittels Saldosteuersatz oder Pauschalsteuersatz

Sofern die steuerpflichtige Person die Voraussetzungen erfüllt, wird ihr auf Antrag hin die vereinfachte MWST-Abrechnung mit Hilfe von Saldo- oder Pauschalsteuersätzen gewährt (☞ Z 949 und 950).

Saldo- und Pauschalsteuersätze werden in der MWST-Abrechnung im Sinne von Multiplikatoren angewendet, d. h. das Total aller steuerbaren Umsätze einschliesslich MWST wird deklariert und für die Berechnung der MWST mit dem Saldo- oder Pauschalsteuersatz multipliziert. In den Fakturen an die Kunden hingegen

werden die den Leistungen entsprechenden gesetzlichen Steuersätze gemäss Artikel 36 MWSTG angegeben.

Durch die Anwendung von Saldo- oder Pauschalsteuersätzen entfällt die Ermittlung der Vorsteuer. Bei der Abrechnung mit Saldosteuersätzen wird halbjährlich, mit Pauschalsteuersätzen quartalsweise abgerechnet.



Die gleichzeitige Anwendung von Saldo- oder Pauschalsteuersätzen mit der Option für die Versteuerung der Umsätze, welche gemäss Artikel 18 MWSTG von der MWST ausgenommen sind, ist nicht möglich.

2.14.3.1 Saldosteuersätze

In der Regel benötigt die steuerpflichtige Person für die Versteuerung ihrer Umsätze lediglich einen Saldosteuersatz. Steuerpflichtigen Personen, deren Tätigkeiten verschiedenen Saldosteuersätzen unterliegen, werden höchstens zwei Saldosteuersätze bewilligt.

Unternehmen mit einem gemäss Ziff. 2.5.1 massgebenden steuerbaren Jahresumsatz bis zu **3 Millionen Franken** und einer Steuerzahllast von nicht mehr als **60'000 Franken** haben die Möglichkeit, mit Saldosteuersätzen abzurechnen.

Bei Anwendung der Margenbesteuerung nach Artikel 35 MWSTG zählt nicht bloss die Marge, sondern der erzielte Verkaufserlös zum massgebenden Umsatz für die Umsatzlimite.

Bei der Festlegung des Saldosteuersatzes wurde den besonderen Verhältnissen der einzelnen Branchen Rechnung getragen. Betriebsindividuelle Saldosteuersätze sind nicht möglich.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Saldosteuersätze.

2.14.3.2 Pauschalsteuersätze

Gemeinwesen, sozialtätige Organisationen, Schulen und Internate sowie Vereine haben die Möglichkeit, ihre MWST-Abrechnung mit der Pauschalsteuersatzmethode vorzunehmen. Im Bereich der Bildung und Forschung können folgende Unternehmen die Abrechnung mit Pauschalsteuersatz beantragen:

- Forschungs- und Versuchsanstalten der öffentlichen Hand;
- private und öffentliche Ingenieur- und Technikerschulen;
- private und öffentliche Hochschulen, Universitäten, Fachhochschulen und sonstige Schulen;
- private und öffentliche Lehrwerkstätten.

Die Saldosteuersatzmethode kann bei solchen Institutionen nicht anstelle der Pauschalsteuersatzmethode angewendet werden.

Die Anwendung der Pauschalsteuersätze ist weder an eine Umsatz- noch an eine Steuerzahllastgrenze gebunden.

☞ Mehr dazu in der Broschüre Gemeinwesen.

2.15 **Buchführung und Aufbewahrungspflicht für Geschäftsbücher und -belege**

Jede steuerpflichtige Person (auch jene, die für die Steuerpflicht optiert hat) führt ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss und richtet sie so ein, 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.

☞ Näheres dazu unter Z 878 ff.

3. **Bildungsleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG**

Die in den nachfolgenden Ziff. 3.1 ff. erwähnten Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie im Bereich der Bildung sind nach Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG von der MWST ausgenommen. Dabei gilt es zu beachten, dass die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen steuerbar sind.

Die Steuerausnahme von Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG 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.

3.1 **Erziehungsleistungen**

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

3.2 **Unterricht**

Als Unterricht gilt das planmässige, fortlaufende Vermitteln von Kenntnissen oder Fertigkeiten. Darunter fällt insbesondere der von öffentlichen Schulen, Privatschulen oder Privatlehrern erteilte Unterricht während der obligatorischen Schulzeit (z.B. Primar-, Sekundar- und Bezirksschule), die daran anschliessenden fakultativen Schuljahre, (z.B. 10. Schuljahr, Berufswahljahr, Weiterbildungsklasse, Sozialjahr) und der Unterricht der Berufs-, Maturitäts- und Gymnasialstufen.

3.3 **Ausbildung**

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

3.4 **Fortbildung**

Fortbildung ist Weiterbildung, welche die Fachkenntnisse von Personen mit Diplom oder Fähigkeitsausweis auf den neusten Stand bringt oder welche in anderer Weise mit der Berufsausübung im direkten oder indirekten Zusammenhang steht. Ein direkter Zusammenhang mit der Berufsausübung besteht, wenn die Fortbildungsveranstaltung die Vermittlung von (neu gewonnenem) Fachwissen oder von Wissen über die effiziente und erfolgreiche Berufsausübung zum Ziel hat (z.B. Sprachkurse, Kurse über Arbeitstechnik, Organisation, Konfliktbewältigung, EDV-Anwendung).

3.5 **Berufliche Umschulung**

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

3.6 **Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art**

Als **Kurs** gilt eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines vordefinierten Lernziels gerichtete, schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglichen. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen, vorausgesetzt, dass das Ende bei Kursbeginn bekannt ist. Ebenfalls unter diese Steuerausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen.

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

Als **andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art** gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Eine solche Leistung ist bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung von vorbestehendem Wissen besteht und der persönliche Nutzen des Teilnehmers im Vordergrund steht.

Als wissenschaftlich gilt eine Leistung, deren Zweck es in erster Linie ist, mit Fachpublikum neue Kenntnisse in einem bestimmten Fachbereich zu erlangen und diese auszuwerten. Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind von der MWST ausgenommen, wenn das wissenschaftliche oder bildende Element im Vordergrund steht und der Veranstalter in erster Linie dieses Ziel verfolgt.

Beispiele von Bildungsleistungen die von der MWST ausgenommen sind

Zum Firmenjubiläum organisiert ein Treuhandunternehmen eine Veranstaltung, an der verschiedene auswärtige Referenten Beiträge zu treuhandspezifischen Themen vortragen (z.B. Steuern). Das Treuhandunternehmen erhält von den Veranstaltungsteilnehmern einen Kostenbeitrag. Sowohl der Kostenbeitrag der Teilnehmer als auch das Honorar der Referenten sind von der MWST ausgenommen.

Die Vino AG handelt mit verschiedenen italienischen und französischen Weinen. Sie veranstaltet ein Weinseminar, welches an drei Abenden (je drei Stunden) stattfindet. Der Teilnehmerbeitrag beträgt Fr. 100.--. Anlässlich des Seminars werden verschiedene Weine vorgestellt (Weinkultur/Geschichte, Traubensorten, Lagerhaltung/Reife, Trinktemperatur, Wahl des richtigen Weins zum Essen usw.). Am letzten Abend können die Weine noch degustiert werden. Die Teilnehmerbeiträge sind von der MWST ausgenommen.

3.7 Referententätigkeit

Die Referententätigkeit besteht in der mündlichen Abhandlung eines bestimmten Themas anlässlich einer Veranstaltung. Der Referententätigkeit gleichgestellt ist die (in selbständiger Erwerbstätigkeit ausgeübte) Lehrtätigkeit an Berufsschulen, Fachhochschulen, privaten Weiterbildungsstätten usw. Das Entgelt für die Referententätigkeit ist von der MWST ausgenommen, unabhängig davon, auf welcher Stufe vor dem Konsum es anfällt und ob es dem Referenten oder seinem Arbeitgeber zukommt.

3.8 Prüfungen

Aufgrund von Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe c MWSTG sind Entschädigungen für die Abnahme von Prüfungen (Prüfungsgebühren) von der MWST ausgenommen.

Es ist zu beachten, dass es sich bei eidgenössisch oder kantonaler anerkannten Prüfungen um hoheitliche Leistungen handelt und demzufolge eine Option für die Versteuerung der Prüfungsgebühren nicht möglich ist.

Aufgrund von Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG sind folgende Umsätze im Bereich von Prüfungen von der MWST ausgenommen:

- Tätigkeit der Prüfungsexperten (Abnahme von mündlichen Prüfungen und Korrigieren von schriftlichen Prüfungen);
- Beaufsichtigung von Prüfungen.

Der Ort der vorstehend genannten Dienstleistungen richtet sich nach Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG (Ort der Tätigkeit).



Erarbeiten von Aufgaben sowie nicht im Zusammenhang mit einer Prüfung stehende Korrekturarbeiten (☞ Ausnahmen Ziff. 4.4) unterliegen der MWST. Der Ort der Dienstleistung richtet sich in diesem Zusammenhang nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c MWSTG (Empfängerortsprinzip).

3.9 Organisationsdienstleistungen

Grundsätzlich handelt es sich dabei um zum Normalsatz steuerbare Dienstleistungen (☞ Ziff. 8).

Unter den in Ziff. 3.9.1 und Ziff. 3.9.2 genannten Voraussetzungen sind die Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildungsanlässen von der MWST ausgenommen.

3.9.1 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG

Organisationsdienstleistungen an eine Einrichtung, beispielsweise eine einfache Gesellschaft als Trägerin einer Prüfung oder sonstigen Ausbildungsleistung, sind von der MWST ausgenommen, sofern der Leistungserbringer **Mitglied dieser Einrichtung** ist und die Leistungen unmittelbar zur Erzielung von Umsätzen nach Artikel 18 Ziffer 11 Buchstaben a bis c MWSTG bestimmt sind.

Beispiele Prüfungen

- Die durch die Trägerschaft für die Prüfung von eidgenössisch diplomierten Steuerexperten von den Kandidaten erhobene Prüfungsgebühr gilt als hehentlich und unterliegt somit nicht der MWST.
Ein Mitglied des Anwaltsverbandes, das Mitglied der Trägerschaft ist, stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Ausarbeitung der Prüfung im Fach Recht. Diese Leistung ist als Organisationsdienstleistung von der MWST ausgenommen.
- Der Treuhänderverband (Mitglied der Trägerschaft) stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Führung des Prüfungssekretariates. Diese Leistungen sind als Organisationsdienstleistungen von der MWST ausgenommen.

- Das Treuhandbüro X (kein Verbandsmitglied) stellt Rechnung für die Erstellung der Buchhaltung im Zusammenhang mit der Prüfung. Es handelt sich dabei um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

Beispiel Kurse

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

- Die Fachhochschule L (Mitglied der Einrichtung) erarbeitet die Kursunterlagen (Skript, Aufgaben usw.) und stellt die Kurslokalitäten zur Verfügung. Bei der Erarbeitung der Kursunterlagen (keine Lieferung derselben) handelt es sich um von der MWST ausgenommene Organisationsdienstleistungen. Die Vermietung der Räumlichkeiten zählt nicht zu den Organisationsdienstleistungen. Sie ist jedoch im vorliegenden Fall aufgrund von Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG ebenfalls von der MWST ausgenommen.
- Die Fachhochschule B (Mitglied der Einrichtung) stellt das Lehrpersonal (Referenten) für die Kurse. Diese Leistungen sind aufgrund von Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe b von der MWST ausgenommen.
- Die Tax AG (Mitglied der Einrichtung) erledigt die administrativen Arbeiten im Zusammenhang mit den Kursen (Ausschreibung, Abrechnung, Inkasso usw.). Hierbei handelt es sich um von der MWST ausgenommene Organisationsdienstleistungen.

3.9.2 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG

Organisationsdienstleistungen an die öffentliche Hand (Bund, Kantone, Gemeinden), welche von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen gemäss Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe a bis c entgeltlich oder unentgeltlich erbringen, sind von der MWST ausgenommen. Die Organisationsdienstleistungen stehen dabei in einem direkten Zusammenhang mit der fraglichen Bildungsleistung.

Beispiel

Ein Unternehmen, welches im Bereich Beratung und Weiterbildung tätig ist, erstellt das Konzept und erarbeitet die Kursunterlagen für einen durch das eidgenössische Personalamt angebotenen Kurs für Mitarbeiter des Bundes (keine betriebsspezifische Schulung gemäss Ziff. 5.1.1). Diese Organisationsdienstleistungen sind von der MWST ausgenommen. Werden zusätzliche Kursunterlagen geliefert, sind diese zum massgebenden Steuersatz steuerbar.

4. Spezialformen von Bildungsleistungen

4.1 Fernkurse

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

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

4.1.1 Interaktive Fernkurse

Bei den interaktiven Fernkursen besteht, trotz räumlicher Distanz, ein laufender Austausch zwischen den Lehrenden beziehungsweise der Lehranstalt und dem Lernenden. Solche Bildungsleistungen sind ebenfalls von der MWST ausgenommen.

Beispiele

- *Lehrgänge per Korrespondenz mit Korrektur der vom Lernenden gelösten Aufgaben durch den Lehrenden.*
- *Kurse, bei welchen der Lehrende und der Lernende über Internet miteinander in Verbindung stehen.*

4.1.2 Autodidaktische Fernkurse

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

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

Beispiele

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



Bei den autodidaktischen Fernkursen handelt es sich um steuerbare Lieferungen und/oder Dienstleistungen.

4.2 Kurse für Kinder und Jugendliche

Im Gegensatz zu Bildungsleistungen für Erwachsene enthalten solche für Kinder und Jugendliche nebst der Bildungs- auch noch eine Betreuungskomponente. Da die Betreuung von Kindern und Jugendlichen durch dafür eingerichtete Insti-

tutionen ebenfalls von der MWST ausgenommen ist, sind Angebote, die sich an Kinder und Jugendliche richten, nach Artikel 18 Ziffer 9 in Verbindung mit Ziffer 11 MWSTG grundsätzlich von der MWST ausgenommen. Als Jugendliche gelten Personen, welche das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben.

- ☞ Mehr dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.



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

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

Beispiele

- *Baby-Schwimmkurs*
- *Sprachkurse für Kleinkinder*

4.3

Kurse für Arbeitslose

Unter die MWST-Ausnahme von Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG fallen auch **durch die öffentliche Hand im Rahmen eines Leistungsauftrages finanzierte** arbeitsmarktliche Massnahmen. Ziel dieser arbeitsmarktlichen Massnahmen ist es, die Vermittlungsfähigkeit und berufliche Wiedereingliederung von Arbeitslosen oder von der Arbeitslosigkeit bedrohten Versicherten zu verbessern. Als arbeitsmarktliche Massnahmen gelten nebst den typischen Bildungsleistungen (z.B. Bewerbungskurse) auch andere Leistungen auf dem Weg der Stellensuche, welche die arbeitslose Person konkret unterstützen und begleiten (z.B. Einzel-Coaching, Ausbildungs- und Berufspraktika) oder bezüglich anderweitiger Beschäftigungsmöglichkeiten beraten.

- ☞ Näheres dazu in der Broschüre Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen.

4.4

Verkauf von Schulungspaketen durch Dritte

Kauft ein Unternehmen von der MWST ausgenommene Bildungsleistungen (Schulungspakete) ein, die es in seinem Namen an Dritte weiterverkauft, ist sowohl sein Umsatz aus dem Verkauf dieser Bildungsleistungen als auch der Umsatz seines Leistungserbringers im Sinne von Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG von der MWST ausgenommen. Bei einem Schulungspaket trägt der Referent den erarbeiteten Kurs selbst vor, dies im Gegensatz zum blossen Erarbeiten von Kursen (☞ Ziff. 4.9).

Beispiel

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

Die Bereitstellung der Infrastruktur (z.B. didaktische Mittel, Computer, Musikinstrumente, audiovisuelle Lernhilfen an einen Kursorganisator) ist eine zum Normalsatz steuerbare Leistung, unabhängig davon, ob der Kurs selbst steuerbar oder von der MWST ausgenommen ist.

Beispiel

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

4.5**Sprachaufenthalte**

Sprachaufenthalte können sowohl von der MWST ausgenommene (z.B. Unterricht) als auch steuerbare Leistungen (z.B. Beförderung, Exkursionen, Verpflegung) umfassen. Dauert der Aufenthalt mindestens zwei Semester, wird in Bezug auf die Unterkunft unter bestimmten Voraussetzungen nicht eine steuerbare Beherbergungsleistung, sondern eine von der MWST ausgenommene Vermietung angenommen.

☞ Details dazu in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

4.5.1**Sprachaufenthalte im Inland**

Bei im eigenen Namen organisierten Sprachaufenthalten im Inland unterliegen die verschiedenen Leistungen ihrer Natur nach der MWST oder sind von der MWST ausgenommen. Die Fakturierung kann entweder detailliert (mit Ausweis der MWST) oder pauschal (ohne Ausweis der MWST) erfolgen (☞ Ziff. 6.1).

☞ Näheres zum Handeln als blosser Vermittler von Sprachreisen in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

4.5.2**Sprachaufenthalte im Ausland**

Bei Sprachaufenthalten im Ausland sind die einzelnen Leistungen wegen einer allfälligen Steuerbefreiung in der Rechnung an den Leistungsbezüger separat auszuweisen. Der Sprachunterricht ist dabei von der MWST ausgenommen. Die Beförderung im grenzüberschreitenden Luft- und Eisenbahnverkehr (Art. 19 Abs. 3 MWSTG) und die übrigen (Beherbergung, Verpflegung usw.), an sich steuerbaren, im Ausland bewirkten Umsätze (Art. 19 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) sind

von der MWST befreit. Steuerbar ist hingegen der auf die Inlandstrecke entfallende Anteil der Beförderung, sofern er nicht nach Artikel 6 und 7 MWSTGV von der MWST befreit ist.

☞ Näheres zum Handeln als blosser Vermittler von Sprachreisen in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

4.6 **Studentenaustausch**

Die Teilnehmerbeiträge, welche Personen bis zum vollendeten 25. Altersjahr im Rahmen eines Studentenaustausches für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Schulung an eine gemeinnützige Jugendaustauschorganisation bezahlen, sind aufgrund von Artikel 18 Ziffer 10 MWSTG von der MWST ausgenommen. Als Teil der Betreuung gilt auch die Vorbereitung auf die Austauschzeit beziehungsweise deren Nachbereitung. Die Hin- und Rückreise sowie allfällige Versicherungskosten gelten als Nebenleistungen zu den von der MWST ausgenommenen Leistungen und teilen als solche deren steuerliches Schicksal.

4.7 **Verleih von Lehrlingen**

Die berufliche Grundbildung besteht insbesondere auch in der Bildung in beruflicher Praxis (Art. 16 Abs. 1 Bst. a BBG). Diese erfolgt im Lehrbetrieb, im Lehrbetriebsverbund, in Lehrwerkstätten, in Handelsmittelschulen oder in anderen zu diesem Zweck anerkannten Institutionen (Lernorte). Wird ein Lehrling zur Ergänzung seiner beruflichen Praxis vom Lernort an einen dritten Lernort (Art. 16 Abs. 2 Bst. c BBG) oder an ein Mitglied des Lehrbetriebsverbundes „ausgeliehen“, weil beispielsweise nicht die ganze Ausbildung nach Ausbildungsregelment vermittelt werden kann, liegt **kein** Personalverleih vor. Die diesbezüglichen Zahlungen, die zwischen den Lernorten fliessen (Lehrlingslohn zuzüglich Sozialabgaben) gelten beim Empfänger als Umsatz im Bereich der Ausbildung. Gilt das Interesse des Einsatzbetriebes jedoch der unmittelbaren wirtschaftlichen Nutzung der Arbeitskraft des Lehrlings, handelt es sich um einen zum Normalsatz steuerbaren Personalverleih.

4.8 **Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen**

Ein Unternehmen, welches nur das eigene Personal ausbildet, kann den Vorsteuerabzug auf dem Schulungsaufwand (Schulungsunterlagen, Infrastruktur usw.) geltend machen, sofern die Ausbildung der steuerbaren Tätigkeit des Unternehmens dient.

4.9 **Erarbeiten von Kursen**

Das Erarbeiten von Kursen (Kurskonzept, Kursinhalt) zum Zweck des Verkaufs an Dritte ist eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung und zwar unabhängig davon, wofür der Käufer diesen Kurs verwendet (☞ Ziff. 3.9 und 4.4).

Beispiel

Eine steuerpflichtige Person erarbeitet einen 10 Lektionen dauernden Tanzkurs für Anfänger, mit einem detaillierten Programm pro Lektion. Den Kurs verkauft

sie an Tanzschulen, die ihn ihrerseits für die Ausbildung der Schüler verwenden. Die steuerpflichtige Person, welche den Kurs erarbeitet hat, versteuert den Verkauf der Kurse zum Normalsatz. Die Tanzschulen, welche die Kurse durchführen, erbringen hingegen eine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung.



Das Honorar, welches ein Autor für ein von ihm erarbeitetes Lehr- oder Fachbuch erhält, ist von der MWST ausgenommen (Art. 18 Ziff. 16 MWSTG).

4.10 Internate/Tagesschulen

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

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

Die Bildungsleistungen sind von der MWST ausgenommen, während die gastgewerblichen Leistungen der MWST unterliegen. Die Beherbergung unterliegt grundsätzlich der MWST zum Sondersatz. Sind gewisse Voraussetzungen erfüllt, ist sie jedoch von der MWST ausgenommen. Die Leistungen von Tagesschulen werden analog behandelt.

☞ Informationen zur Unterscheidung zwischen selbständigen Leistungen und Nebenleistungen in Ziff. 6.

4.10.1 Von der MWST ausgenommene Beherbergungsleistungen/Miete

Die Unterbringung (Übernachtung **ohne** Frühstück) in Internaten, Konvikten, Lehrlings- und Studentenheimen usw. ist im Sinne von Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG von der MWST ausgenommen, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Der Lehrgang dauert mindestens ein Jahr (zwei Semester) ohne Unterbruch. Schulferien gelten nicht als Unterbruch. Der Lehrgang kann zu einem beliebigen Zeitpunkt im Jahr beginnen. Massgebend ist die vorgesehene Dauer des Lehrgangs.
- Der Auszubildende wohnt während der Ausbildungszeit ununterbrochen in der Ausbildungsstätte (Internat, Konvikt, Lehrlings- oder Studentenheim usw.). Abwesenheiten während den Schulferien, an Wochenenden, während der von der Schule vorgeschriebenen Praktika oder infolge Spitalaufenthalt gelten nicht als Unterbruch.

Das Frühstück ist zum Normalsatz steuerbar.



Sind die beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, gilt die Unterbringung als Beherbergungsleistung, welche zusammen mit einem allfälligen Frühstück dem Sondersatz unterliegt.

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

4.10.2 Steuerberechnung bei von der MWST ausgenommener Unterbringung (Miete)

Ist die Unterbringung von der MWST ausgenommen, weil die unter Ziff. 4.10.1 erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind, stehen für die Steuerberechnung zwei Methoden zur Verfügung:

- **Effektive Berechnung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils**

Die Anteile für die von der MWST ausgenommene Unterbringung einerseits und die der MWST unterliegenden übrigen Leistungen andererseits (vorwiegend Verpflegung) können kalkulatorisch detailliert nachgewiesen werden. Der Verpflegungsanteil – inklusive Frühstück – unterliegt der MWST zum Normalsatz.

- **Pauschale Ermittlung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils**

Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung gemäss Artikel 58 Absatz 3 MWSTG können die im Pensionsgeld enthaltenen Kosten für die von der MWST ausgenommene Unterbringung (inkl. allfälliger Betreuung) mit 50% des Pensionsgeldes angenommen werden. Die restlichen 50% unterliegen der MWST zum Normalsatz.

4.10.3 Steuerberechnung bei Beherbergung zum Sondersatz

Unterliegen die Beherbergungsleistungen der MWST zum Sondersatz, weil die unter Ziff. 4.10.1 erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt sind, stehen für die Steuerberechnung ebenfalls zwei Methoden zur Verfügung:

- **Effektive Berechnung des Beherbergungs- und des Verpflegungsanteils**

Die Anteile für die Verpflegung einerseits und die Beherbergung andererseits können kalkulatorisch detailliert nachgewiesen werden. Der Verpflegungsanteil unterliegt der MWST zum Normalsatz, die Übernachtung mit Frühstück ist zum Sondersatz steuerbar.

- **Pauschale Ermittlung des Beherbergungs- und des Verpflegungsanteils**

Das diesbezügliche Vorgehen richtet sich nach der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

4.11 **Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen**

Sofern durch den Schüler oder dessen Eltern für diese Sonderveranstaltungen (z.B. Exkursionen, Sportveranstaltungen) ein separates Entgelt entrichtet wird, ist dieses nach Artikel 18 Ziffer 9 MWSTG von der MWST ausgenommen, wenn es sich bei den Teilnehmern um Jugendliche handelt, die das 18. Altersjahr noch nicht zurückgelegt haben.

Handelt es sich bei den Teilnehmern um Jugendliche, die das 18. Altersjahr zurückgelegt haben, ist Folgendes zu beachten:

- Bei Anlässen, an denen die Schüler **obligatorisch teilnehmen** müssen: Die Entgelte aus gastgewerblichen Leistungen und aus Beherbergungsleistungen unterliegen der MWST zum entsprechenden Satz. Die übrigen Leistungen sind nach Artikel 18 Ziffer 11 als Ausbildungsleistungen von der MWST ausgenommen.
- Bei **freiwilligen Veranstaltungen**: Sämtliche verrechneten Leistungen, beispielsweise für Reise, Unterkunft, Verpflegung, Abonnement sind ihrer Natur nach zu versteuern (bzw. ausgenommen oder befreit).

☞ Mehr dazu in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.

5. **Abgrenzungen zu Leistungen mit nicht-bildendem Charakter**

Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel aus der Sicht des Leistungserbringers die Vermittlung von Wissen sein. Bildungsleistungen sind deshalb abzugrenzen von anderen Leistungen, die zwar auch Wissen vermitteln können, deren in erster Linie verfolgtes Ziel jedoch ein anderes ist.

5.1 **Abgrenzung zur Beratung**

Auch im Rahmen von Beratungen wird Wissen vermittelt, jedoch ist dies nicht das in erster Linie verfolgte Ziel einer Beratung. Im Gegensatz zu einer Bildungsleistung erschöpft sich die Beratungsleistung nicht in der Vermittlung von Wissen. Vielmehr liegt das in erster Linie verfolgte Ziel einer Beratung in der Umsetzung von theoretischem Wissen zwecks Lösung eines konkreten Problems.

Eine Beratungsleistung setzt voraus, dass

- die Leistung (Vertrag) individuell auf den Auftraggeber zugeschnitten ist und/oder
- auf einer vorgängigen Analyse der entsprechenden Situation beruht und/oder
- Problemlösungsvorschläge ausgearbeitet und eventuell umgesetzt werden.

Dazu zählt auch die für Dritte gegen Entgelt ausgeführte **Berufs-, Studien- oder Karriereberatung**.

Beratungsleistungen sind steuerbare Dienstleistungen und gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG).

Oft beinhaltet eine Leistung sowohl Elemente der Schulung als auch Elemente der Beratung. Die Beurteilung, ob eine solche gemischte Dienstleistung als Bildungsleistung oder als Beratung zu qualifizieren ist, wird gestützt auf den zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Vertrag vorgenommen.

Ist das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine **Beratung**, werden allfällige Elemente einer Bildungsleistung jener untergeordnet und das Gesamtentgelt ist **steuerbar**.

Ist das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine **Bildungsleistung**, werden allfällige Elemente einer Beratung jener untergeordnet und das Gesamtentgelt ist **von der MWST ausgenommen**.

Beispiele

- Ein Fachbüro ist beauftragt, die Kreditvergabe einer Bank an ein ISO-Zertifikat heranzuführen. Dabei wird festgestellt, dass das Wissen der Sachbearbeiter im Bereich der Bilanzanalyse lückenhaft ist. Das Fachbüro veranstaltet deshalb einen Weiterbildungskurs für Bilanzanalyse. Der vom Fachbüro veranstaltete Kurs für Bilanzanalyse gilt als Nebenleistung zur Beratung und ist somit zum Normalsatz steuerbar.
- Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Dabei handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung.
- Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Der Beauftragte führt die zusammen mit der Geschäftsleitung gewählte Lösungsvariante selbst ein und setzt sie um (z.B. mittels Personal-schulung/Coaching). Die Schulungen gelten als Nebenleistung zur Beratung und sind somit zum Normalsatz steuerbar.

5.1.1 Betriebsspezifische Ausbildung

Ebenfalls als Beratungsleistung gilt die betriebsspezifische „Ausbildung“. Bei dieser handelt es sich um eine betriebsinterne Instruktion, welche den Mitarbeitern eines Betriebes erteilt wird. Die Mitarbeiter sollen mittels dieser „Schulung“ zur Bewältigung von Aufgaben und Situationen befähigt werden. Die im Rahmen einer betriebsspezifischen „Ausbildung“ vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten sollen in erster Linie den betrieblichen Nutzen des Mitarbeiters erhöhen. Sie tragen nicht oder nicht in erster Linie zur Bereicherung seiner Persönlichkeit bei. Insbesondere vermittelt die betriebsspezifische „Ausbildung“ keine oder nur eine unbedeutende, allgemein anerkannte Qualifikation, welche es dem Arbeitnehmer erlauben würde, sich unabhängig vom derzeitigen Arbeitgeber auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt besser zu stellen.



Eine betriebsspezifische Ausbildung und somit eine steuerbare Beratungsleistung liegt vor, wenn ein Betrieb Ausbildungsleistungen für seine eigenen Bedürfnisse und für sein eigenes Personal einkauft.

Beispiele

- Ein Industrieunternehmen beauftragt ein Unternehmen im Bereich der Unternehmensberatung mit der Verkaufsschulung seiner im Aussendienst tätigen Vertreter.
- Eine Bank möchte nach China expandieren. Sie beauftragt deshalb eine spezialisierte Schule mit der Durchführung eines Kurses über die im Umgang in Finanz- und Wirtschaftskreisen Chinas notwendigen Verhaltensregeln für diejenigen Mitarbeiter, welche für eine Tätigkeit in China vorgesehen sind.

5.1.2 Coaching / Training

Die selbständige Tätigkeit als Coach oder Trainer im Zusammenhang mit Bildungs- und/oder Beratungsleistungen unterliegt grundsätzlich der MWST, da hier nicht die Bildungsleistung, sondern die „Beratung“ im Vordergrund steht.

Beispiele

- Ein Beratungsunternehmen erhält den Auftrag zur Durchführung des Coachings von Führungskräften einer Bank.
- Ein selbständiger Verkaufstrainer erhält den Auftrag, für das Verkaufspersonal eines Weinhandelsunternehmens ein Training für den Telefon-Verkauf durchzuführen.

5.2 Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit, Sport

5.2.1 Allgemeines

Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, lose Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. können ebenfalls bildende Elemente beinhalten. Da die Wissensvermittlung

bei solchen Aktivitäten nicht das in erster Linie verfolgte Ziel der Leistung ist, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht, gelten diese nicht als Bildungsleistungen im Sinne von Artikel 18 Ziffer 11 MWSTG. Instruktionen, die der korrekten Ausübung der Tätigkeit oder Verhinderung von Gefahren dienen, verleihen der Leistung keinen bildenden Charakter.

Beispiele

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

5.2.2

Sport

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

Beispiele

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

Steht dagegen das Lernen einer sportlichen Disziplin oder eine Leiterausstellung im Vordergrund, kann eine Bildungsleistung vorliegen.

Beispiele

- *Tenniskurs für Anfänger, 10 Lektionen;*
- *Karatekurs zur Vorbereitung auf einen Gürtel;*
- *Reitkurs zur Vorbereitung auf den Brevetabschluss;*
- *Tauchkurs;*
- *Ausbildungskurs „Jugend + Sport“-Leiter;*
- *Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs SSV, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre).*

Die Umsätze aus der Durchführung von Trainingslagern durch Sportvereine und -verbände sind grundsätzlich steuerbar, unabhängig davon, ob der den Teilnehmern verrechnete Betrag kostendeckend ist oder nicht. Bei detaillierter Rechnungsstellung werden die einzelnen Leistungen ihrer Natur nach versteuert.

- ☞ Mehr dazu in der Broschüre Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine.
- ☞ Informationen zu jugendlichen Teilnehmern bis zum vollendeten 18. Altersjahr in Ziff. 4.11.

6. Hauptleistungen, selbständige Leistungen und Nebenleistungen

6.1 Hauptleistungen, selbständige Leistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen

Eine selbständige Leistung (z.B. gastgewerbliche und/oder Beherbergungsleistung) kann im Zusammenhang mit einer anderen selbständigen Leistung (Bildungsleistung) erbracht werden. Sie ist – im Gegensatz zu den Nebenleistungen – für den Bestand der Bildungsleistung nicht unabdingbare Voraussetzung. Solche selbständigen Leistungen werden grundsätzlich **separat zu Marktpreisen fakturiert und ihrer Natur nach versteuert**. Werden die Leistungen von Dritten zugekauft, wird auf dem Einstandspreis ein entsprechender Gemeinkosten- und Gewinnzuschlag berücksichtigt. Falls dies nicht aufgrund der effektiven Zahlen geschieht, kann der Zuschlag annäherungsweise mit 10% des Einstandspreises berechnet werden. Diese Ermittlung ist sowohl bei der detaillierten als auch bei der pauschalen Fakturierung anwendbar. Sofern es sich um steuerbare oder von der MWST befreite Leistungen handelt, berechtigen die entsprechenden Aufwendungen zum Vorsteuerabzug.

Erfolgt bei einer Kombination von Bildungsleistungen mit anderen selbständigen Leistungen hingegen eine **pauschale Fakturierung** (kein separater Ausweis der verschiedenen Leistungen), werden sämtliche steuerbaren selbständigen Leistungen ihrer Natur nach zu Marktpreisen versteuert. Die Aufwendungen berechtigen den Leistungserbringer zum Vorsteuerabzug. Der Erbringer der Bildungsleistungen weist in seinen Rechnungen an die Kursteilnehmer grundsätzlich nicht auf die MWST hin.

Wird bei einer pauschalen Fakturierung der von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen und übrigen selbständigen Leistungen auf die MWST hingewiesen (z.B. inkl. 7,6% MWST), unterliegt das gesamte Entgelt der MWST.



Es besteht ausserdem kein Anspruch auf Vorsteuerabzug auf den Aufwendungen für die Bildungsleistungen. Auf den Aufwendungen für die steuerbaren selbständigen Leistungen darf der Vorsteuerabzug jedoch vollumfänglich vorgenommen werden. Da der steuerpflichtige Leistungsbezüger auf den Kosten für Verpflegung und Getränke den Vorsteuerabzug nur zu 50% geltend machen kann (Art. 38 Ziff. 5 MWSTG), ist er berechtigt zu verlangen, dass ihm sein Leistungserbringer den Wert der entsprechenden Leistungen bekannt gibt.

Beispiele von selbständigen Leistungen im Zusammenhang mit von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen

- Gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen bei einem Weiterbildungskurs;
- Touristische Leistungen für ein Seminar.

☞ Weitere Beispiele hierzu unter Ziff. 8.4.2.

6.2 Mehrere selbständige Leistungen oder Einheit der Leistung

6.2.1 Mehrheit von selbständigen Leistungen

Bei einer Kombination von mehreren selbständigen Leistungen hängt die steuerliche Behandlung der Bildungsleistung und der anderen selbständigen Leistungen davon ab, wie eng die verschiedenen selbständigen Leistungen miteinander verbunden sind. Eine im Zusammenhang mit einer steuerbaren selbständigen Leistung erbrachte Bildungsleistung ist von der MWST ausgenommen, wenn das Bildungsangebot des Leistungserbringers unabhängig von einem Geschäftsabschluss bezüglich der steuerbaren selbständigen Leistungen allgemein und zu gleichen Bedingungen und Konditionen zugänglich ist.

Beispiel

Ein Unternehmen vertreibt Hard- und Software-Produkte und bietet Informatikkurse an. Wer einen PC kauft, kann sich – wie andere Interessierte, die jedoch keinen PC kaufen – für einen Informatikkurs anmelden. Der Produkteverkauf und die Schulung sind zwei unabhängige, selbständige Leistungen und werden somit steuerlich unterschiedlich behandelt. Der PC-Verkauf ist zum Normalsatz steuerbar, der Informatikkurs von der MWST ausgenommen.

6.2.2 Einheit der Leistung

Wird eine Bildungsleistung (z.B. PC-Anwenderschulung) im Zusammenhang mit einer steuerbaren, selbständigen Leistung (z.B. Verkauf von Hardware und/oder Software) erbracht, unterliegt die Bildungsleistung der MWST, wenn der Käufer die Hardware und/oder Software nur unter der Voraussetzung beim Leistungserbringer kauft, dass dieser auch die Bildungsleistung erbringt. Gleiches gilt, wenn der Leistungserbringer die PC-Anwenderschulung nur mit gleichzeitigem Hard- oder Softwarekauf anbietet. Die beiden Leistungen gehören wirtschaftlich eng zusammen und sind als unteilbares Ganzes anzusehen (Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Diese beiden Leistungen werden als Einheit behandelt, ungeachtet dessen, ob sie im selben Vertrag vereinbart wurden oder nicht.

Ist die vom Leistungserbringer im Zusammenhang mit der steuerbaren, selbständigen Leistung angebotene Bildungsleistung nicht allgemein zugänglich, unterliegt diese der MWST, da sie wirtschaftlich eng mit der steuerbaren Leistung zusammenhängt. Dies gilt solange, bis der Kunde erstmals kündigen kann. Besteht keine Kündigungsmöglichkeit, ist sie für die gesamte Vertragsdauer steuerbar.

Beispiel

Ein EDV-Unternehmen verkauft an einen Konzern Hardware für die Vernetzung von mehreren Arbeitsplätzen mit einem allgemein bekannten Textverarbeitungssystem und verpflichtet sich, während zweier Jahre alle drei Monate eine Anwenderschulung durchzuführen. Die Anwenderschulung teilt das steuerliche Schicksal der Hard- und Softwarelieferung, da diese Voraussetzung für den Geschäftsabschluss bezüglich Hard- und Software ist.

6.3**Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen****6.3.1****Allgemeines**

Nebenleistungen im Sinne von Artikel 36 Absatz 4 MWSTG bilden einen Teil der Hauptleistung und werden steuerlich wie diese behandelt. Nebenleistungen zu Bildungsleistungen sind somit von der MWST ausgenommen. Die Kosten für die zur Verfügung gestellte und vom Schüler zur Erreichung des Bildungszieles unmittelbar benötigte Infrastruktur ist beispielsweise Teil des Entgelts für die Bildungsleistung. Für den Leistungserbringer besteht kein Anspruch auf den Vorsteuerabzug für in diesem Zusammenhang getätigte Aufwendungen.

Beispiele von Nebenleistungen im Zusammenhang mit von der MWST ausgenommenen Bildungsleistungen (Zurverfügungstellung von Infrastruktur)

- Computer bei einem Word-Kurs;
- Auto, Motorrad, Flugzeug, Schiff für die Führerausbildung;
- Pferd für den Reitunterricht;
- Benützung der Holzbearbeitungsmaschinen während der Schreiner- ausbildung;
- Benützung der Kücheneinrichtung der Schule bei Kochkursen.

☞ Weitere Beispiele hierzu unter Ziff. 8.4.1.

6.3.2**Lehrmittel im Zusammenhang mit Bildungsleistungen**

Grundsätzlich sind die Lehrmittel nicht Nebenleistung der Bildungsleistung. Im Sinne einer Ausnahme gelten die im Rahmen des Unterrichts, von Kursen, Seminaren, Kongressen usw. benötigten und abgegebenen Lehrmittel und Verbrauchsmaterialien – **sofern sie im Schulgeld beziehungsweise in der Teilnahmegebühr inbegriffen sind** – ebenfalls als Nebenleistung zur Bildungsleistung. Sie werden deshalb steuerlich gleich behandelt wie die Bildungsleistung. Auf den Rechnungen für die Bildungsleistung (inkl. Lehrmittel) darf nicht auf die MWST hingewiesen werden. Auf den entsprechenden Aufwendungen hat der Leistungserbringer keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Beispiele

- Lehrbücher;
- Fotokopien;
- Holz, Metall, Stoff usw. für Fachkurse zur Materialbearbeitung;
- Pinsel, Farben, Papier usw. bei Malkursen;
- Lebensmittel bei Kochkursen.

7. Spezielles zum Entgelt im Zusammenhang mit Bildungsleistungen

7.1 Entgelt der Bildungsleistung

Von der MWST ausgenommen ist die für die Teilnahme an der Bildungsleistung zu bezahlende Teilnahmegebühr. Zur Teilnahmegebühr für die Bildungsleistung gehören auch die im Preis enthaltenen oder separat fakturierten Kosten für die Benützung der Infrastruktur sowie Einschreibe- und Immatrikulationsgebühren. Diese sind wie die Bildungsleistung selbst von der MWST ausgenommen.



In der Teilnahmegebühr enthaltene Nebenleistungen (☞ Ziff. 6.3) teilen das steuerliche Schicksal der Teilnahmegebühr und sind ebenfalls von der MWST ausgenommen.

Andere allenfalls in der Teilnahmegebühr enthaltene Hauptleistungen wie beispielsweise gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen werden ihrer Natur nach versteuert (☞ Ziff. 6.1).

7.2 Annullierungskosten/No Show-Gebühren

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

☞ Näheres dazu im Merkblatt Schadenersatzleistungen.

Die Schadenersatzzahlung führt zu keiner Vorsteuerabzugskürzung, wenn die ursprüngliche Leistung zu versteuern gewesen wäre. Handelt es sich bei der ursprünglich vorgesehenen Leistung um eine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung, bleibt der Vorsteuerabzug hingegen ausgeschlossen.

7.3 Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen

Um eine Werbeleistung für einen Dritten handelt es sich, wenn anlässlich von Veranstaltungen wie beispielsweise Kurse, Kongresse

- Empfehlungen zum Bezug von Gegenständen abgegeben werden oder
- Produkte/Leistungen bezogen werden können oder
- Produkte verwendet werden.

Bemessungsgrundlage für die erbrachte Werbeleistung ist der Betrag, der mit der Gegenleistung abgegolten wird (z.B. Übernahme der Kosten von Lokalitäten).

Das Teilnehmerentgelt bleibt von der MWST ausgenommen, wenn die Bildungsleistung im Vordergrund steht und es sich nicht um eine Beratungsleistung und/oder einen gesellschaftlichen Anlass mit Unterhaltungs- und/oder Vergnügungscharakter im Sinne von Ziff. 5 handelt.

Beispiel

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

Der Beitrag des Kosmetikunternehmens unterliegt der MWST zum Normalsatz als Entgelt für die erbrachte Werbeleistung. Das Kursgeld der Teilnehmer ist hingegen als Bildungsleistung von der MWST ausgenommen.

8. Organisation von Veranstaltungen

Die nachfolgenden Ausführungen richten sich namentlich an die Veranstalter und Organisatoren von Bildungsanlässen wie Kongresse, Seminare, Vorträge, Kurse, Workshops usw., welche nachfolgend unter dem Begriff Anlass zusammengefasst werden.

☞ Im Zusammenhang mit der Durchführung von kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen orientiert das Merkblatt Kulturelle, sportliche und andere Festanlässe.

Als Organisationsdienstleistungen gelten beispielsweise folgende, durch den Organisator im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses ausgeführte Leistungen:

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

Nicht zu den Organisationsdienstleistungen zählen beispielsweise:

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



Die Organisationsdienstleistungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 14 Abs. 3 Bst. c MWSTG).

☞ Bezüglich gewisser von der MWST ausgenommenen Organisationsdienstleistungen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Durchführung von Prüfungen, orientieren die Ziff. 3.9.1 und 3.9.2.

8.1 Veranstalter

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

8.2 Organisator

Organisator ist, wem die im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses erforderlichen Vorkehrungen in Auftrag gegeben werden.

Tätigt der Organisator die für die Durchführung des Anlasses erforderlichen Geschäfte gegenüber Dritten

- **ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Veranstalters**, so dass die Umsatzgeschäfte direkt zwischen dem Veranstalter und dem Dritten zustande kommen, gilt er bezüglich dieser Geschäfte als blosser Vermittler (direkte Stellvertretung gemäss Art. 11 Abs. 1 MWSTG).

Der steuerpflichtige Organisator versteuert als Entgelt in diesem Fall nur sein „Honorar“ (Kommission/Provision) für die Organisationsdienstleistungen.

Die für die Erzielung des Honorars angefallenen Aufwendungen berechtigen ihn zum Vorsteuerabzug.

- **nicht ausdrücklich im Namen und für Rechnung des Veranstalters**, liegt sowohl zwischen ihm und dem Dritten als auch zwischen ihm und dem Veranstalter je ein eigenes Umsatzgeschäft vor (indirekte Stellvertretung gemäss Art. 11 Abs. 2 MWSTG).

Der steuerpflichtige Organisator stellt in diesem Fall nicht nur sein „Honorar“, sondern auch alle im Rahmen der Wahrnehmung des Organisationsauftrages erbrachten Leistungen einzeln in Rechnung und versteuert den Gesamtbetrag, soweit dieser steuerbar ist. Der Ort der Leistung richtet sich nach der Art der erbrachten Lieferung oder Dienstleistung (☞ Ziff. 8.3).

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren und von der MWST befreiten Leistungen beziehungsweise Leistungen nach Artikel 14 Absatz 3 MWSTG anfallen, berechtigen zum Vorsteuerabzug.

8.3 Ort der Dienstleistung beim Veranstalter und Organisator

Der Ort der Dienstleistung des **Veranstalters** ist derjenige Ort, an welchem der Anlass stattfindet (Art. 14 Abs. 2 Bst. d MWSTG).

Der Ort der Dienstleistung des **Organisators bei direkter Stellvertretung** richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Falls diese Dienstleistungen von einem ausländischen Organisator erbracht werden, handelt es sich beim inländischen Bezüger um den Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland (Art. 10 MWSTG). Der ausländische Organisator wird aufgrund solcher Umsätze im Inland nicht mehrwertsteuerpflichtig (Art. 25 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Bei **indirekter Stellvertretung des Organisators** ist Folgendes zu beachten:

Bei jeder einzelnen durch den Organisator für den Veranstalter erbrachten Leistung ist zu prüfen, wo sich der Ort der fraglichen Lieferung oder Dienstleistung befindet.

Falls der Organisator „Reisebüroleistungen“ (insbesondere gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen) von Dritten in Anspruch nimmt, die von diesen im Ausland bewirkt werden, sind diese Leistungen bei der Weiterverrechnung aufgrund von Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG von der MWST befreit. Diese Regelung gilt auch für den Veranstalter. Werden derartige Leistungen (insbesondere gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen) hingegen durch den Organisator selbst erbracht, richtet sich der Ort der Dienstleistung nach Artikel 14 Absatz 1 MWSTG (Erbringerortsprinzip).

Falls der Organisator sein Honorar für die Organisationsdienstleistungen separat in Rechnung stellt, wird dieses im Verhältnis der für den Veranstalter erbrachten (steuerbaren, ausgenommenen, befreiten) Leistungen aufgeteilt.

Der Organisator stellt dem Veranstalter die erbrachten Leistungen (ausser dem Honorar für die Organisationsdienstleistungen) detailliert in Rechnung.

8.4 Kombination von Bildungsleistungen mit anderen Leistungen im Rahmen eines Anlasses

Die eigentliche Leistung des Veranstalters bei einem Anlass setzt sich zusammen aus der Bildungsleistung sowie der mit der Bildungsleistung eng verbundenen Nebenleistungen und/oder anderen selbständigen Leistungen.

☞ Mehr zum Vorgehen in Ziff. 6.

8.4.1 Nebenleistungen

Bei Anlässen (z.B. Kongressen) gelten folgende Leistungen als Nebenleistungen (nicht abschliessende Aufzählung):

- Dokumentationsmaterial;
- Transporte zwischen diversen Kongresslokalitäten, Pendeldienst zwischen Hotel und Kongresslokalitäten, Transfer vom Flughafen zum Hotel oder zu den Kongresslokalitäten;
- Kommunikationsdienstleistungen wie Telefax, Telefon usw., soweit sie nicht separat fakturiert werden;
- Repräsentationsgeschenke/Abgabe von Gegenständen im Wert von höchstens Fr. 300.-- Einstandspreis pro Teilnehmer;
- Hort für Kinder.

☞ Mehr zu Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen unter Ziff. 6.3.

8.4.2 Selbständige Leistungen

Immer als selbständige Leistungen im Zusammenhang mit einem Anlass gelten beispielsweise:

- Touristische Leistungen (z.B. Ausflüge und Freizeitbeschäftigung);
- Kinderprogramme;
- Sportausübung;
- kulturelle Dienstleistungen;
- alle Leistungen für Begleitpersonen;
- gastgewerbliche- und Beherbergungsleistungen;
- Repräsentationsgeschenke/Abgabe von Gegenständen im Wert von über Fr. 300.-- Einstandspreis pro Teilnehmer.

Mit den gastgewerblichen- und Beherbergungsleistungen können im direkten Zusammenhang stehende oder erweiterte Nebenleistungen verbunden sein (z.B. freie Benutzung Hotelhallenbad).

☞ Mehr dazu in der Broschüre Hotel- und Gastgewerbe.

8.4.3 Beispiele für die Fakturierung von Organisationsdienstleistungen Beispiel 1a

<i>Rechnung des Organisors an den Veranstalter für einen Anlass im Inland</i>				
<i>Gastgewerbliche Leistungen</i>	<i>Fr. 100'000.--</i>	<i>7,6%</i>	<i>33,3%</i>	<i>1)</i>
<i>Beherbergung</i>	<i>Fr. 100'000.--</i>	<i>3,6%</i>	<i>33,3%</i>	<i>1)</i>
<i>Theaterbesuch</i>	<i>Fr. 50'000.--</i>	<i>0%</i>	<i>16,7%</i>	<i>2)</i>
<i>Miete Konferenzräume</i>	<i>Fr. 50'000.--</i>	<i>0%</i>	<i>16,7%</i>	<i>3)</i>
	<i>Fr. 300'000.--</i>			
<i>Entschädigung Organisor</i>	<i>Fr. 50'000.--</i>			<i>4)</i>
<i>Total</i>	<i>Fr. 350'000.--</i>			

1) *Selbständige, zum Normal- und Sondersatz steuerbare Leistungen.*
 2) *Aufgrund von Artikel 18 Ziffer 14 Buchstabe a MWSTG von der MWST ausgenommen, die entsprechenden Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.*
 3) *Aufgrund von Artikel 18 Ziffer 21 MWSTG von der MWST ausgenommen. Steuerbar, sofern der Organisor selbst ein Restaurant oder Messestände betreibt.*
 4) *Im Verhältnis der einzelnen Leistungen aufteilen und zum entsprechenden Steuersatz abrechnen.*

Beispiel 1b

Analog Beispiel 1a, der Kongress findet jedoch im Ausland statt:

In diesem Fall ist die Verpflegung und Unterkunft der Kongressteilnehmer aufgrund von Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG von der MWST befreit. Die beiden übrigen Leistungen (Miete Konferenzräume und Theaterbesuch) gelten als im Ausland erbracht. Da es sich um von der MWST ausgenommene Leistungen handelt, berechtigen die entsprechenden Aufwendungen nicht zum Vorsteuerabzug. Das Honorar für die Organisationsdienstleistung wird im Verhältnis der erbrachten Leistungen aufgeteilt und unterliegt in diesem Fall nicht der MWST.

Gültig bis
31. Dezember 2009

Beispiel 2a

Veranstalter

Ein Pharmaunternehmen mit Sitz in Genf veranstaltet in seinem Namen einen Kongress in der Schweiz zum Thema „Vogelgrippe“.

Die Teilnehmer (Ärzte, Forscher, Behördenvertreter usw.) kommen aus dem In- und Ausland.

Finanziert wird die Veranstaltung mittels Teilnehmergebühren und Sponsorengelder.

Mit der Organisation des Kongresses wird ein Organisator in Basel beauftragt.

Die Übersetzung der Kongress-Dokumentation erfolgt durch ein Übersetzungsbüro in Frankreich.

Der Veranstalter stellt den einzelnen Kongress-Teilnehmern wie folgt Rechnung:

Teilnehmergebühr inklusive Dokumentation und Transfer vom Hotel zum Veranstaltungsort	Fr. 550.--	0% MWST	1)
Zwei Mittagessen, Abendessen, Pausengetränke	Fr. 180.--	inkl. 7,6% MWST	
Übernachtung inkl. Frühstück	Fr. 140.--	inkl. 3,6% MWST	
Stadtrundfahrt Genf	Fr. 50.--	inkl. 7,6% MWST	
Eintritt Grand Théâtre de Genève	Fr. 60.--	0% MWST	2)
Total	<u>Fr. 980.--</u>		

1) gemäss Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG von der MWST ausgenommen.

2) gemäss Artikel 18 Ziffer 14 Buchstabe a MWSTG von der MWST ausgenommen.

☞ Über die pauschale Rechnungsstellung orientiert Ziff. 6.1.

Sofern entsprechende Belege vorhanden sind, kann der Veranstalter für seine Aufwendungen im Zusammenhang mit den steuerbaren Umsätzen den vollen Vorsteuerabzug vornehmen.

Die Sponsorengelder von Sponsoren mit Sitz im Inland unterliegen der MWST zum Normalsatz. Diejenigen von Sponsoren mit Sitz im Ausland unterliegen aufgrund von Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe b nicht der MWST.

☞ Über das NaturalSponsoring orientieren Ziff. 2.10.2.2 und Anhang 4.

Beim Aufwand für die Übersetzungen handelt es sich beim Veranstalter um den Bezug einer Dienstleistung von einem Unternehmen mit Sitz im Ausland. Ein Vorsteuerabzug kann dafür nicht geltend gemacht werden, da es sich um einen Aufwand für eine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung handelt.

Organisator

Der vom Veranstalter beauftragte Organisator tätigt sämtliche Aufwendungen im eigenen Namen und stellt diese dem Veranstalter in Rechnung (indirekte Stellvertretung).

Verpflegung Kongressteilnehmer	Fr. 10'000.--	inkl. 7,6% MWST	
Beherbergung Kongressteilnehmer 122 Übernachtungen inkl. Frühstück im Hotel Croix-Blanche à Fr. 140.--/Nacht	Fr. 17'080.--	inkl. 3,6% MWST	
Referenten (Professorin M., Basel / Dr. C., Paris)	Fr. 5'000.--	0% MWST	1)
Stadtrundfahrt Genf 80 Personen à Fr. 45.--	Fr. 3'600.--	inkl. 7,6% MWST	
122 Eintritte ins „Grand Théâtre de Genève“ à Fr. 60.--	Fr. 7'320.--	0% MWST	2)
Miete Konferenzraum	Fr. 2'000.--	0% MWST	3)
130 Kongressdokumentationen (20 Seiten gebunden)	Fr. 2'600.--	inkl. 2,4% MWST	
Honorar des Organisators für seine Dienstleistungen	Fr. 6'400.--		4)
Total	<u>Fr. 54'000.--</u>		

- 1) gemäss Artikel 18 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG von der MWST ausgenommen.
- 2) gemäss Artikel 18 Ziffer 14 Buchstabe a MWSTG von der MWST ausgenommen.
- 3) gemäss Artikel 18 Ziffer 21 von der MWST ausgenommen. Steuerbar, sofern der Organisator selbst ein Restaurant oder Messestände betreibt beziehungsweise vermietet.
- 4) Wird entsprechend dem Anteil der einzelnen Leistungen an den gesamten Leistungen aufgeteilt (7,6%, 3,6%, 2,4%, 0%).

Sofern entsprechende Belege vorhanden sind, kann der Organisator für seine Aufwendungen im Zusammenhang mit den steuerbaren Umsätzen den vollen Vorsteuerabzug vornehmen.

Beispiel 2b

Analog Beispiel 2a, der Kongress findet jedoch im Ausland statt:

In diesem Fall ist die Verpflegung und Unterkunft der Kongressteilnehmer sowie die Stadtrundfahrt (im Ausland) aufgrund von Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG und die Kongressdokumentation im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG (bei Vorliegen einer Veranlagungsverfügung der EZV) von der MWST befreit. Die übrigen Leistungen werden analog Beispiel 1b behandelt.

9. Forschung und Entwicklung

9.1 Steuerliche Behandlung von Forschungs-, Entwicklungs- und Analyseleistungen

Im Inland für Dritte gegen Entgelt ausgeführte Forschungs-, Entwicklungs- und Analysearbeiten unterliegen grundsätzlich der MWST.³ Ob eine Leistung im konkreten Fall der MWST unterliegt oder nicht, hängt jedoch von den in den folgenden Ziff. 9.2 bis 11 aufgeführten Sachverhalten ab.

Die Ergebnisse von Forschungs-, Entwicklungs- und Analysetätigkeiten können aus einem Bericht, einem Protokoll, einer Berechnung, einem Plan usw. bestehen. Wenn das Ergebnis sowohl Berichte und Pläne als auch Gegenstände (z.B. Prototypen, Musterstücke) umfasst, gilt die Leistung grundsätzlich immer noch als Dienstleistung. Werden in diesem Zusammenhang Gegenstände ausgeführt, sind für die Steuerbefreiung die Veranlagungsverfügungen der EZV nötig. Im Weiteren unterliegen auch die Einnahmen aus Patenten und Lizenzen der MWST.



Bei der mehrwertsteuerlichen Beurteilung von Forschungs-, Entwicklungs- und Analysearbeiten spielt es keine Rolle, ob die Beiträge von der öffentlichen Hand oder von der Privatwirtschaft ausgerichtet werden.

Ebenfalls nicht von Bedeutung ist, ob das Ergebnis einer solchen Leistung vom Auftraggeber in der Folge genutzt werden kann oder nicht.

Wo nachfolgend von Forschungsleistungen gesprochen wird, beinhaltet dies auch die Entwicklungsleistungen.

9.2 Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung

Nicht zum (steuerbaren) Entgelt zählen Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung, namentlich an Hochschulen und ähnlichen Forschungsinstitutionen, wenn dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht.⁴ Die Nennung des Beitragszahlers in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar. Beiträge des SNF, der KTI⁵ sowie des SBF im Rahmen von EU-COST-Projekten an Forschende gelten als Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen For-

3 Einzig durch medizinische Labors im Auftrag eines Arztes, Spitals oder sonstigen Zentrums für ärztliche Heilbehandlungen ausgeführte Laborleistungen im Bereich der Humanmedizin sind gemäss Artikel 18 Ziffer 2 MWSTG von der MWST ausgenommen (☞ Broschüre Gesundheitswesen).

4 Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG in Verbindung mit Artikel 8 MWSTGV. Beim Erhalt von solchen Beiträgen ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

5 Von der KTI zur Unterstützung von neu gegründeten Firmen in Auftrag gegebene Leistungen wie beispielsweise Recherchen, Machbarkeitsstudien, Coaching, Beratungsleistungen usw. sowie die von der KTI und anderen Institutionen für ihre eigenen Bedürfnisse erteilten Aufträge unterliegen hingegen der MWST.

sung und sind demzufolge nicht steuerbar, sofern dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf das Forschungsergebnis zusteht.

Bei der Forschung und Entwicklung im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers handelt es sich im Sinne der MWST jedoch um eine steuerbare Beratungsleistung.

Folgende Punkte müssen pro Geschäftsfall abgeklärt (oder überprüft) werden:

- Erfolgt die Forschung im **Auftrag und für die Bedürfnisse** des Beitragszahlers?
 - Wenn ja, handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung (☞ Ziff. 9.4)
 - Wenn nein, handelt es sich um eine wissenschaftliche Forschungs- und Entwicklungsleistung (☞ Ziff. 9.3).
- Handelt es sich um eine wissenschaftliche Forschungs- und Entwicklungsleistung stellt sich die Frage, ob der Beitragszahler sich das **Exklusivrecht** vorbehält?
 - Wenn ja, handelt es sich um eine steuerbare Dienstleistung.
 - Wenn nein, handelt es sich um einen nicht steuerbaren Beitrag.

Falls sich die Beitragszahler den Exklusivanspruch an den Forschungsergebnissen ganz oder teilweise auf bestimmte oder unbestimmte Zeit⁶ ausbedingen, unterliegen deren Beiträge der MWST. Beim **Exklusivrecht** handelt es sich grundsätzlich um das alleinige Recht zur Nutzung von Forschungsergebnissen durch einen Beitragszahler. Steht mehreren Beitragszahlern gleichzeitig das Recht zur Nutzung der Forschungsergebnisse zu, behandelt die ESTV dies in der Praxis gleich wie ein Exklusivrecht.



Wird im Rahmen der Bearbeitung eines Forschungsauftrages ein **Unterauftrag an einen Dritten** erteilt, erbringt dieser Dritte eine steuerbare Leistung.

9.3

Forschung als wissenschaftliche Dienstleistung

Bei der Forschung handelt es sich um technische oder wissenschaftliche Tätigkeiten. Es geht um die gezielte Suche und das Erlangen, aber auch das intellektuell-schöpferische Auswerten (angewandte Forschung) **neuer Erkenntnisse** in einem bestimmten Fachbereich, allenfalls koordiniert in mehreren Fachbereichen

⁶ Die Auflage des Beitragszahlers, den Zeitpunkt der Veröffentlichung von Ergebnissen der Forschung bestimmen zu können, damit die Resultate der Forschung nicht durch die Publikation von Teilergebnissen gefährdet werden, stellt hingegen keinen Exklusivanspruch dar.

(interdisziplinäre Forschung) oder bezogen auf ein ganz bestimmtes Objekt (z.B. Produkt, Methode). Zu den Leistungen im Bereich der Forschung gehört jegliche Art von Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, also beispielsweise Grundlagenforschung, angewandte Forschung, universitäre oder betriebliche Forschung, Ressortforschung.

Beispiele von Forschung als wissenschaftliche Dienstleistung

- Eine Universität erhält von einem Bundesamt den Auftrag, die Auswirkungen des Ozonlochs auf die Gesundheit der Bevölkerung zu untersuchen (erforschen).
- Eine private Forschungsinstitution erhält von einer politischen Partei den Auftrag, die Auswirkungen der vermehrten Berufstätigkeit von Frauen auf das Familienleben zu untersuchen (erforschen).
- Ein Verband erhält von einem Bundesamt den Auftrag, die Auswirkungen der Kreisel im Strassenverkehr zu untersuchen (erforschen).

In obigen Fällen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) zwar **im Auftrag, aber nicht für die konkreten Bedürfnisse des Beitragszahlers**. Sofern sich der Beitragszahler nicht die **Exklusivrechte** an den Forschungsergebnissen sichert und kein steuerbarer Sponsoringtatbestand vorliegt (☞ Ziff. 2.10), unterliegen die Zahlungen nicht der MWST.⁷

In nachstehenden Beispielen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) **nicht im Auftrag des Beitragszahlers**; die Resultate können jedoch durchaus den konkreten Bedürfnissen des Beitragszahlers dienen. Sofern sich der Beitragszahler nicht die Exklusivrechte an den Forschungsergebnissen sichert und kein steuerbarer Sponsoringtatbestand vorliegt (☞ Ziff. 2.10), unterliegen die Zahlungen nicht der MWST. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG (Ort der Tätigkeit).

Beispiele

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

⁷ Ob eine Leistung **im Auftrag und für die Bedürfnisse** (Art. 33 Abs. 6 Bst. c MWSTG) eines Beitragszahlers erbracht wird beziehungsweise ob ein **Exklusivrecht** (Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTGV) an den Resultaten der Forschung und Entwicklung besteht, spielt eine Rolle im Zusammenhang mit der steuerlichen Beurteilung von Beiträgen zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung (☞ Ziff. 9.2).

9.4 **Forschung als Beratungsleistung**

Bei Forschungsleistungen kann es sich um **wissenschaftliche Dienstleistungen** oder um **Beratungsleistungen** handeln. Für die Abgrenzung von Forschung als wissenschaftliche Leistung und Beratungsleistungen gilt:

Eine **Beratungsleistung** liegt vor, wenn die Forschungsleistungen dem **Auftraggeber** als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, d.h. wenn sie in **seinem Auftrag und für seine Bedürfnisse** erfolgt. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung.

Beispiele von Forschung als Beratungsleistung

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

In obigen Fällen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) **sowohl im Auftrag als auch für die konkreten Bedürfnisse** des Geldgebers. Die Zahlungen unterliegen somit der MWST. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe c MWSTG (Empfängerortsprinzip).

9.5 **Abgrenzung zur Analytik**

Von den Forschungsleistungen zu unterscheiden sind die Analyseleistungen. Analyse ist die systematische Untersuchung eines Gegenstandes oder eines Sachverhalts hinsichtlich aller oder einzelner Komponenten beziehungsweise Faktoren, die ihn bestimmen, **ohne jedoch intellektuell-schöpferisch etwas Neues hervorzubringen**. Gegenstand des Analyseauftrages ist die Aufgliederung, Bewertung und Begutachtung eines Gegenstandes oder Sachverhalts im Hinblick darauf, die entsprechenden Resultate in einem Bericht festzuhalten (z.B. Schätzen des Wertes von Briefmarken, Antiquitäten oder Oldtimer-Fahrzeugen, Analyse von Abstimmungsergebnissen, chemisch-biologische Analyse des Seewassers, das Analysieren von Materialien durch Laboratorien).

Beispiele

- *Ein Labor untersucht (analysiert) im Auftrag eines Pharmaunternehmens die chemische Zusammensetzung von Medikamenten.*
- *Eine Brauerei lässt das Trinkverhalten von Jugendlichen in Bezug auf alkohohaltiges und alkoholfreies Bier untersuchen (analysieren) da geplant ist, ein neues alkoholfreies Bier herzustellen.*

- *Ein privates Forschungsunternehmen/Studienbüro analysiert im Auftrag des Verbandes der Tabakfabrikanten das Konsumverhalten (Rauchgewohnheiten) von Jugendlichen. Die Ergebnisse werden den betroffenen Kreisen zur Verfügung gestellt.*
- *Ein Universitätsinstitut analysiert im Auftrag des Bundes die Resultate einer Abstimmung.*

Es wird ein Sachverhalt analysiert, ohne intellektuell-schöpferisch etwas Neues hervorzubringen. Daher unterliegen die Umsätze aus eigenständig erbrachten Analyseleistungen der MWST, unabhängig davon, ob die Analyseresultate vom Auftraggeber für wissenschaftliche, beratende oder andere Zwecke verwendet werden. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach Artikel 14 Absatz 3 Buchstabe d MWSTG (Empfängerortsprinzip).

Wenn eine Forschungstätigkeit auch Analyseleistungen enthält, geht die ESTV von einer einheitlichen Gesamtleistung aus. Eine Aufteilung solcher Gesamtleistungen in einen Anteil Forschung und einen Anteil Analyse ist nicht möglich.

10. **Ort der Dienstleistung von Forschungs- und Analyseleistungen**

Der Ort von **Forschungsleistungen als wissenschaftliche Dienstleistung** ist gemäss Artikel 14 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG der Ort, an dem die Dienst leistende Person jeweils ausschliesslich oder zum wesentlichen Teil tätig ist. Dies gilt auch für Analyseleistungen, die als Teil einer wissenschaftlichen Dienstleistung deren Mehrwertsteuerliches Schicksal teilen. Solche im Inland erbrachten Leistungen – falls das Exklusivrecht an den Resultaten dem Leistungsempfänger zusteht – sind demnach steuerbar, unabhängig vom Wohn- oder Geschäftssitz des Leistungserbringers oder -empfängers. Forschungsleistungen eines inländischen Leistungserbringers im Ausland unterliegen hingegen nicht der schweizerischen MWST.

Als Ort von **Forschungsleistungen als Beratungsleistungen und der damit verbundenen Analyseleistungen** sowie als Ort von **eigenständig erbrachten Analyseleistungen** gilt der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 14 Abs. 3 Bst. c bzw. Bst. d MWSTG). Werden solche Leistungen an Empfänger mit Sitz im Inland erbracht, unterliegen sie der MWST zum Normalsatz. Werden solche Leistungen an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht, unterliegen sie nicht der MWST. Die entsprechenden Aufwendungen berechtigen zum Vorsteuerabzug im Rahmen der Bestimmungen von Artikel 38 MWSTG. Bezieht ein Unternehmen beziehungsweise eine andere Institution oder Person solche Leistungen von ausländischen Leistungserbringern, kann dies die Steuerpflicht nach Artikel 10 in Verbindung mit Artikel 24 MWSTG auslösen (Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland).

11. Forschungsgemeinschaften als Beitragsempfänger im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG

a) Anwendungsbereich von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG

Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG spricht generell von „Beiträgen zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung“. Darunter fallen sowohl öffentliche Beitragszahler (z.B. Bundesamt, SNF) als auch private Geldgeber (z.B. Industrieunternehmen). Für den Beitragsempfänger spielt es für die mehrwertsteuerliche Beurteilung keine Rolle, ob der Beitragszahler zur öffentlichen Hand oder zur Privatwirtschaft zählt.

b) Begriff des Beitragsempfängers

Unter „Beitragsempfänger“ im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG kann sowohl **eine einzelne Person oder Institution als auch eine Gemeinschaft von Forschenden oder Forschungsinstituten** verstanden werden. Eine Forschungsgemeinschaft gilt als Beitragsempfänger, wenn sie als solche dem Beitragszahler gegenüber auftritt. Damit diese Voraussetzung erfüllt ist, stehen sich somit folgende Parteien im Vertrags- oder Verfügungsverhältnis gegenüber:

- Einerseits der Beitragszahler (z.B. SNF, KTI, Bundesamt, EU-COST, forschungsunterstützendes Unternehmen),
- andererseits die Forschungsgemeinschaft als solche.

Dies setzt im Weiteren voraus, dass in der Verfügung und/oder im Vertrag **sämtliche Beteiligten** aufgeführt sind, so dass dem Beitragszahler gegenüber eine Forschungsgemeinschaft auftritt. Der verantwortliche Gesuchsteller (leading house) erscheint lediglich als Vertreter der Forschungsgemeinschaft. Wird im Verlauf der Realisierung des Forschungsprojektes die Forschungsgemeinschaft durch einen weiteren Beteiligten erweitert beziehungsweise scheidet ein Beteiligter aus, wird der Vertrag entsprechend angepasst.

c) Festsetzung des Gesamtbetrages in der Verfügung beziehungsweise im Vertrag

In der Verfügung beziehungsweise im Vertrag wird **der Gesamtbetrag oder der Globalbetrag** festgesetzt, den der Beitragszahler der Forschungsgemeinschaft bezahlt. Gewährt der Beitragszahler der Forschungsgemeinschaft über den ursprünglich gesprochenen Betrag hinaus einen zusätzlichen Beitrag, wird die Verfügung beziehungsweise der Vertrag entsprechend ergänzt.

d) Tätigkeit der Forschungsgemeinschaft

Die Tätigkeit der Forschungsgemeinschaft beinhaltet **wissenschaftliche Forschungs- oder Entwicklungsleistungen**. Unter diesen Begriff fallen auch Projekte im Zusammenhang mit der „angewandten“ Forschung (z.B. KTI-Projekte), wenn es sich dabei um Forschung im Sinne von Ziff. 9.3 handelt.

e) Weiterleitung von Beitragsanteilen durch den verantwortlichen Gesuchsteller (leading house)

Die Teilbeträge oder die Anteile am verfügbungsmässig beziehungsweise vertraglich festgesetzten Gesamtbetrag gelten auch dann als nicht steuerbare Subventions- oder Forschungsbeitragsanteile, wenn der verantwortliche Gesuchsteller diese Anteile an die an der Forschungsgemeinschaft Beteiligten weiterleitet. Eine Weiterleitung von Beitragsanteilen kann auch zwischen den an der Forschungsgemeinschaft Beteiligten erfolgen, wenn der Beitragszahler anstelle dem verantwortlichen Gesuchsteller einen anderen Beteiligten als Auszahladresse wählt.

Es können nur so viele Anteile an die Beteiligten weitergeleitet werden, wie der Gesamtbetrag gemäss Verfügung beziehungsweise Vertrag maximal ausmacht. Die Weiterleitung von Beträgen, die den Gesamtbetrag überschreiten, fällt nicht mehr unter Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b oder c MWSTG. Die Rückzahlung nicht verwendeter Beitragsanteile an den Beitragszahler stellt einen Nichtumsatz dar.

f) Zusätzliche Beitragsverhältnisse

Ein nicht der MWST unterliegendes Beitragsverhältnis kann auch in folgenden Fällen gegeben sein, wenn die Voraussetzungen von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG in Verbindung mit Artikel 8 MWSTGV erfüllt sind, d.h. wenn die Beitragsempfänger für den Erhalt der Beiträge keine Gegenleistung erbringen:

- Beitragsanteile zwischen dem verantwortlichen Gesuchsteller (leading house) und einem einzelnen Mitbeteiligten oder
- zwischen Mitbeteiligten untereinander.



Findet ein Leistungsaustausch zwischen den Mitgliedern einer Forschungsgemeinschaft statt, unterliegt dieser Umsatz der MWST, falls es sich nicht um einen von der MWST ausgenommenen Umsatz nach Artikel 18 MWSTG handelt.

g) Eigenleistungen als Auflagen der Beitragsgewährung

Nach Artikel 8 Absatz 2 MWSTGV kann die Beitragsgewährung (Art. 33 Abs. 6 Bst. b oder c MWSTG) im Rahmen von Leistungsaufträgen mit Auflagen verbunden sein, beispielweise dass ein Forschungsbeitrag nur zugesprochen wird, wenn der Beitragsempfänger auch selbst zum Forschungsprojekt beiträgt (sog. „Eigenleistungen“ wie Zurverfügungstellen von Infrastruktur und Personal usw.). Solche Beiträge der Mitglieder einer Forschungsgemeinschaft unterliegen nicht der MWST. Von derartigen Auflagen – und damit von einem Nichtumsatz – kann gesprochen werden, wenn die Eigenleistungen eines an der Forschungsgemeinschaft Beteiligten nicht durch Zahlung eines

anderen an der Forschungsgemeinschaft Beteiligten entschädigt werden. Andernfalls unterliegen derartige Zahlungen, unter den allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbarkeit, grundsätzlich der MWST. Ebenfalls der MWST unterliegen die von Dritten entgeltlich an die Forschungsgemeinschaft erbrachten Leistungen (Outsourcing) oder Zusatzleistungen, die sich an der Forschungsgemeinschaft Beteiligte gegenseitig erbringen.

h) Mittelabruf

Für die Weiterleitung von Anteilen am bewilligten Forschungsbeitrag durch den verantwortlichen Gesuchsteller an die Mitbeteiligten werden nicht Rechnungen, sondern lediglich blossе Auszahlungsgesuche gestellt.

i) Vorsteuerabzug

Beim Erhalt von Beiträgen gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b oder c MWSTG ist eine verhältnismässige Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

Beispiel

Eine Forschungsgemeinschaft in Form einer einfachen Gesellschaft, bestehend aus den Hochschulen A, B, und C, erhält vom SNF im Rahmen eines wissenschaftlichen Forschungsprojektes einen Beitrag von Fr. 1'000'000.-- zugesprochen. Die an der Forschungsgemeinschaft Beteiligten sowie der Gesamtbetrag werden in einem Vertrag oder einer Verfügung festgehalten. Eine Bedingung für die Gewährung des Beitrags ist, dass jede beteiligte Hochschule Eigenleistungen (Personal, Infrastruktur) im Betrage von Fr. 100'000.-- erbringen muss. Die Zahlung des gesamten Beitrags erfolgt durch den SNF an die Hochschule A. Diese leitet an die Hochschulen B und C je Fr. 300'000.-- weiter und behält selbst den verbleibenden Betrag von Fr. 400'000.--. Sowohl auf der Zahlung des SNF an die Hochschule A als auch auf den durch diese an die Hochschulen B und C weitergeleiteten Geldern sowie den Eigenleistungen ist keine MWST geschuldet.

Es ist zu beachten, dass solche Beiträge gemäss Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe c MWSTG bei den Empfängern zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, sofern diese nicht mit Pauschalsteuersätzen abrechnen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG).

Anhang 1 Gesetzliche Bestimmungen

Artikel 33 Absatz 6 Buchstaben b und c MWSTG Bemessungsgrundlage bei Lieferungen und Dienstleistungen

„Nicht zum Entgelt gehören:

- a. ...
- b. *Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden, sowie Pfandgelder auf Gebinden;*
- c. *Beiträge zur Unterstützung der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung, namentlich an Hochschulen und ähnlichen Forschungsinstitutionen, soweit der Beitragsempfänger die Forschung oder Entwicklung nicht im Auftrag und für die Bedürfnisse des Beitragszahlers betreibt. Die Nennung des Beitragszahlers in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar;*
- d. ...“

Artikel 8 MWSTGV Nicht zum Entgelt gehörende Beiträge

„¹ Beiträge im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstaben b oder c des Gesetzes zählen nicht zum Entgelt, wenn sie nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgerichtet werden.

² 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. 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. Kein Leistungsaustausch liegt namentlich vor, wenn:

- a. *der Beitragszahler eine Tätigkeit des Beitragsempfängers bloss unterstützt, fördert oder zu ihrer Erhaltung beiträgt;*
- b. *der Beitragszahler mit seiner Leistung bloss die Milderung oder den Ausgleich von finanziellen Lasten bezweckt, die sich aus der Erfüllung öffentlichrechtlicher Aufgaben ergeben; oder*

- c. *im Bereich von Forschungsbeiträgen dem Beitragszahler kein Exklusivanspruch auf die Resultate der Forschung zusteht.*“

Artikel 33a MWSTG

Beiträge an gemeinnützige Organisationen oder von solchen

„¹ 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 oder bloss das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen Firma verwenden.

² 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 oder die blosser Verwendung des Logos oder der Originalbezeichnung der Firma keine Gegenleistung dar.

³ Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Grundsätze gelten auch bei einer Unterstützung in Form einer geldwerten Leistung, zum Beispiel bei der Zuwendung von Naturalien.

⁴ Eine Organisation gilt als gemeinnützig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a. *Es handelt sich um eine juristische Person, welche 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.*
- b. *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.*
- c. *Sie übt eine Tätigkeit aus, die im Interesse der Allgemeinheit liegt.*
- d. *Sie übt diese Tätigkeit uneigennützig aus.*“

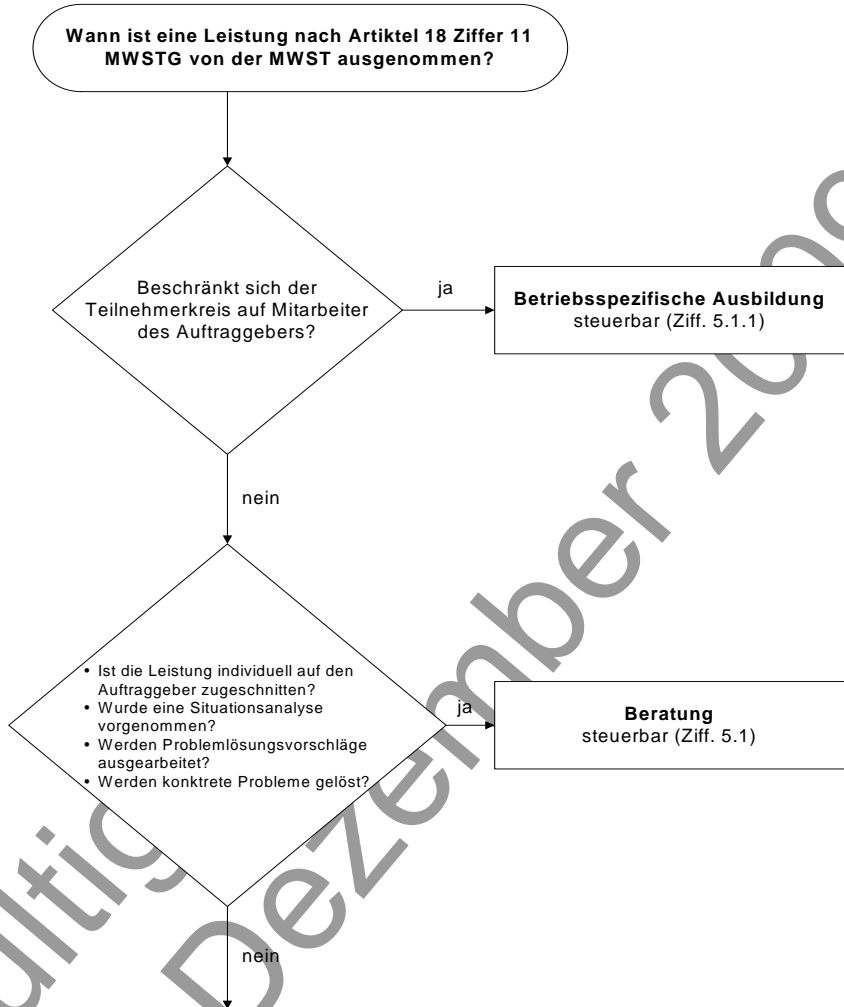
Artikel 41 MWSTG
Gemischte Verwendung

„¹ Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen sowohl für Zwecke, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für andere Zwecke, so ist der Vorsteuerabzug nach dem Verhältnis der Verwendung zu kürzen.

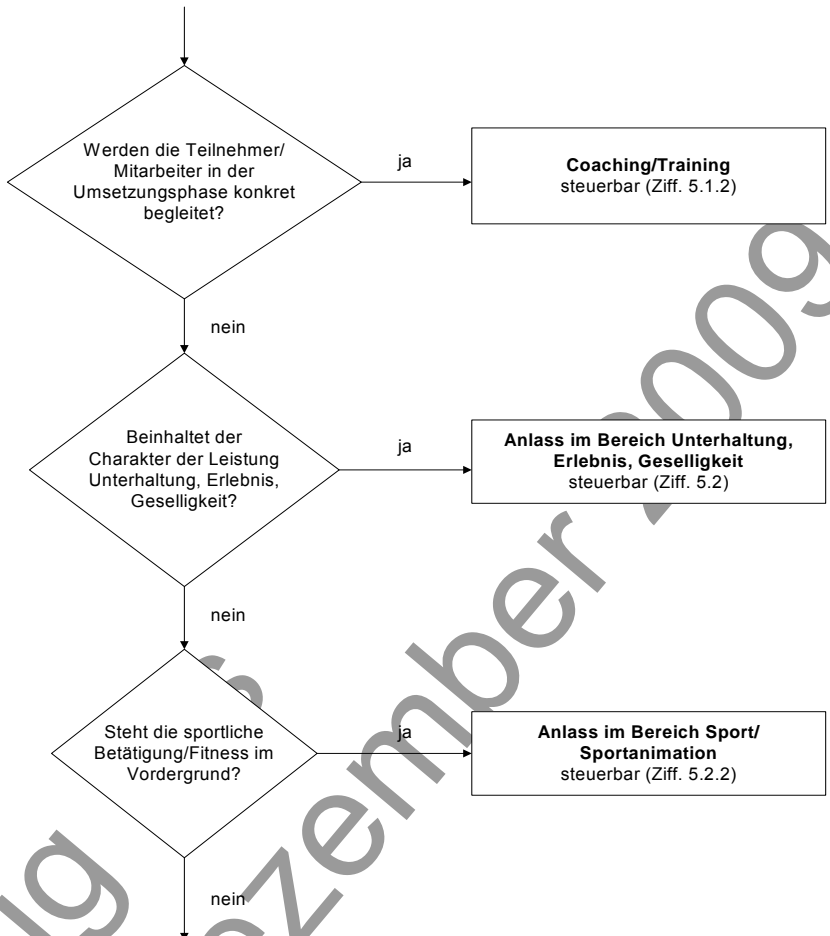
² Wird der mit Vorsteuer belastete Gegenstand oder die Dienstleistung zu einem überwiegenden Teil für steuerbare Umsätze verwendet, so kann die Vorsteuer ungekürzt abgezogen und der Eigenverbrauch einmal jährlich versteuert werden.“

Gültig bis
31. Dezember 2009

Anhang 2 Checkliste

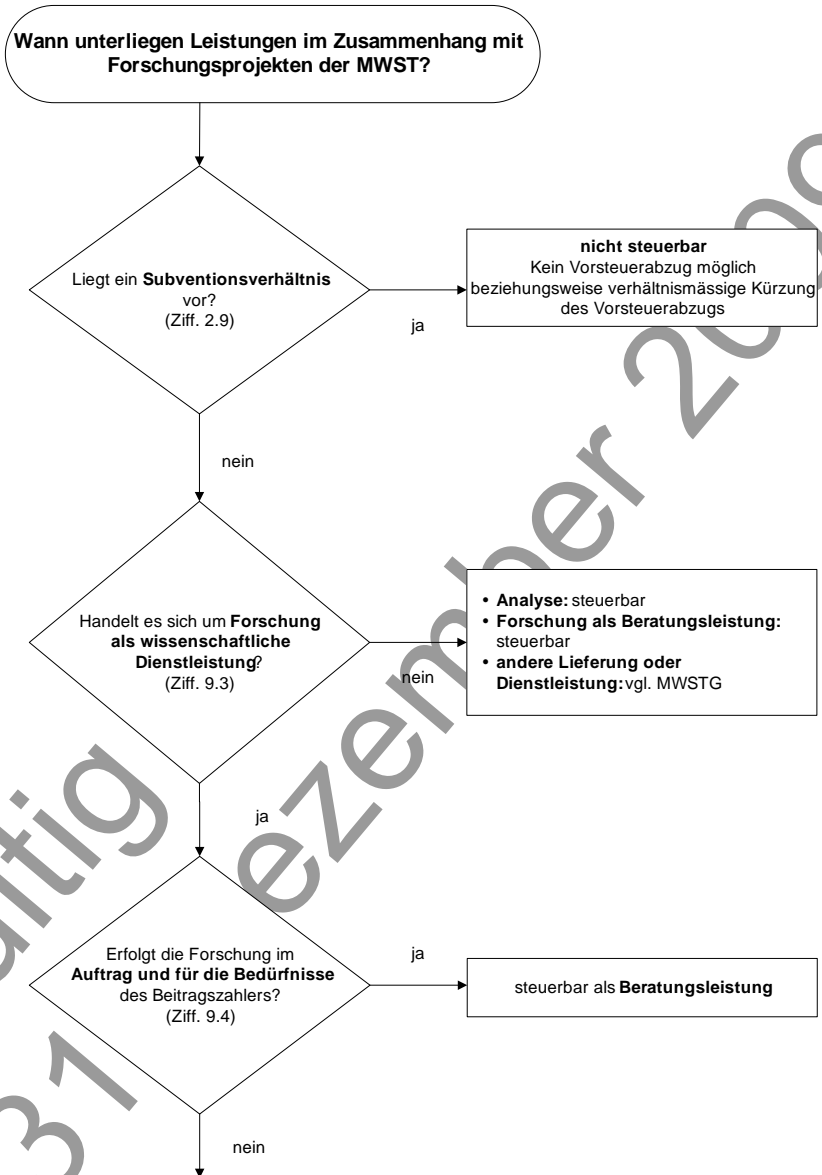


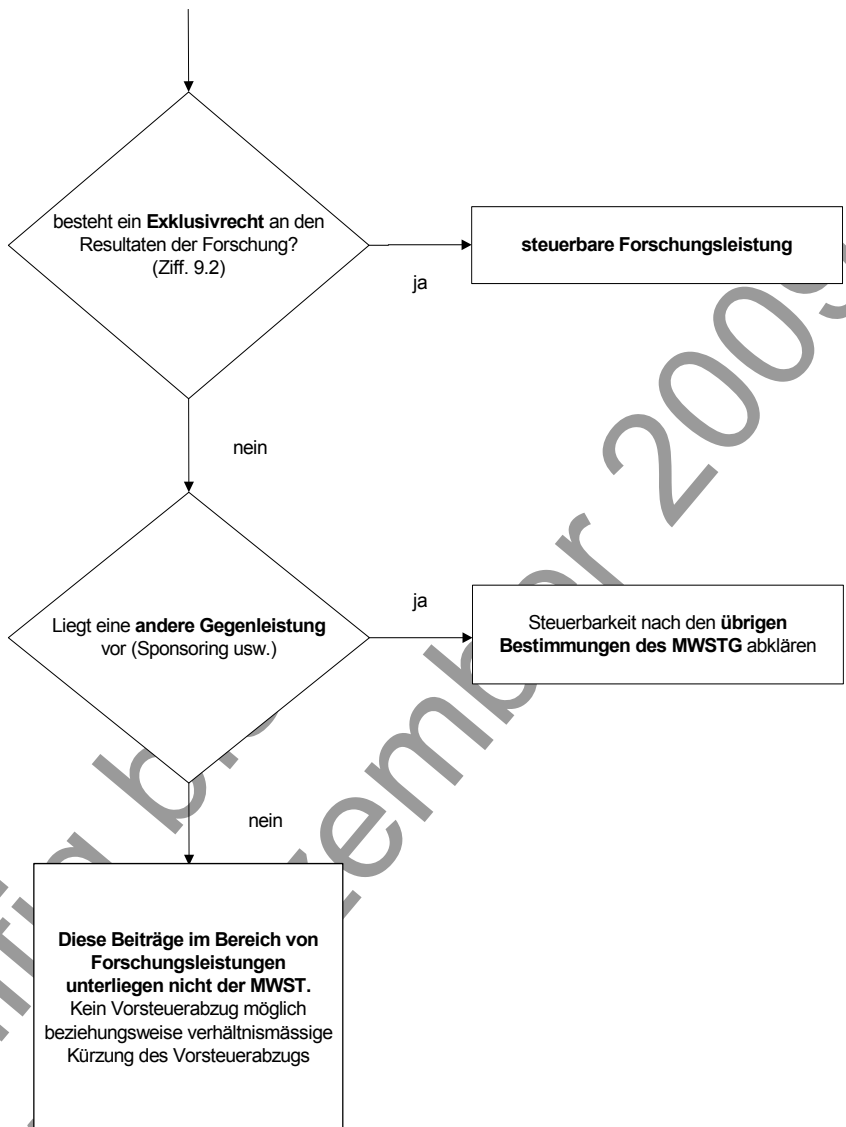
Gültig bis 31. Dezember 2019



Das in erster Linie verfolgte Ziel ist somit die Vermittlung/Vertiefung von Wissen. Es handelt sich um eine von der MWST ausgenommene Bildungsleistung. Zu beachten ist noch die Kombination von Leistungen gemäss Ziff. 6 ff.

Anhang 3 Entscheidungshilfe zur Abklärung der Steuerbarkeit von Forschungsprojekten





Anhang 4 Beispiel betreffend Rechnungsstellung für eine Werbeleistung gegen Natural sponsoring

Die Industrierwerke der Stadt Basel führen Beratungsleistungen an die Firma Edi AG in Luzern, Veranstalter von Solarmobilrennen aus.

Als Gegenleistung beschriftet die Edi AG ihre eigenen Fahrzeuge mit „Industrierwerke der Stadt Basel“.

Es gibt zwei Möglichkeiten für die Fakturierung im Zusammenhang mit Natural sponsoring (☞ 2.10.2.2), nämlich die Rechnungsstellung mit Gegenrechnung (☞ Variante 1) oder aber die Rechnung mit Gutschrift (☞ Variante 2).

Variante 1: Rechnung mit Gegenrechnung

Die beiden Leistungserbringer stellen gegenseitig Rechnung.

a) Rechnung der Industrierwerke der Stadt Basel an die Firma Edi AG

Industrierwerke der Stadt Basel Ecke 2 4000 Basel MWST-Nr. 900'001	19. Januar 2007	Edi AG Neuweg 3 6000 Luzern
Rechnung		
Diverse Beratungsleistungen vom Dezember 2006	Fr. 5'000.00	
7,6% MWST	Fr. 380.00	
Total	<u>Fr. 5'380.00</u>	

b) Rechnung der Edi AG an die Industrierwerke der Stadt Basel

Edi AG Neuweg 3 6000 Luzern MWST-Nr. 900'002	29. Januar 2007	Industrierwerke der Stadt Basel Ecke 2 4000 Basel
Rechnung		
Beschriftung unserer Fahrzeuge mit „Industrierwerke der Stadt Basel“	Fr. 5'000.00	
7,6% MWST	Fr. 380.00	
Total	<u>Fr. 5'380.00</u>	

Variante 2: Rechnung mit Gutschrift

Ein Leistungserbringer stellt dem anderen Rechnung, er berücksichtigt jedoch die vom Rechnungsempfänger erhaltene Leistung als Gutschrift.

Im vorliegenden Fall stellt die Edi AG Rechnung an die Industriewerke der Stadt Basel.

Edi AG Neuweg 3 6000 Luzern MWST-Nr. 900'002	29. Januar 2007
	Industriewerke der Stadt Basel Ecke 2 4000 Basel
	MWST-Nr. 900'001
R e c h n u n g	
Beschriftung unserer Fahrzeuge mit „Industriewerke der Stadt Basel“	Fr. 5'000.00
7,6% MWST	Fr. <u>380.00</u>
Total	Fr. <u>5'380.00</u> *
Abzüglich Gutschrift	
Beratungsleistungen vom Dezember 2006	Fr. 5'000.00
7,6% MWST	Fr. <u>380.00</u>
Total	Fr. <u>5'380.00</u> **
Total	Fr. <u>0.00</u>

*) Die Edi AG verbucht den Betrag als Umsatz und versteuert ihn mit 7,6%.

Die Industriewerke der Stadt Basel verbuchen diesen Betrag als Aufwand (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, da die Bedingungen gemäss Art. 37 MWSTG erfüllt sind).

***) Die Industriewerke der Stadt Basel verbuchen diesen Betrag als Umsatz und versteuern ihn mit 7,6%.

Die Edi AG verbucht diesen Betrag als Aufwand (mit Anspruch auf Vorsteuerabzug, da die Bedingungen gemäss Art. 37 MWSTG erfüllt sind).

Betriebsindividuelle Vorsteuerabzugskürzungen bei gemischter Verwendung sind zu berücksichtigen.