



**STEUERINFORMATIONEN**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

**INFORMATIONS FISCALES**

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

**INFORMAZIONI FISCALI**

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS  
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

**D Einzelne Steuern**

**Mehrwertsteuer  
November 2019**

# Grundsätze der Mehrwertsteuer

---

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2019)

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autor:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

**Dieser Artikel wurde in Zusammenarbeit mit  
den Hauptabteilungen Steuerpolitik und Mehrwertsteuer  
der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV)  
verfasst.**

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern  
Tel. +41(0)58 462 70 68  
email: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)  
Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)

© Dokumentation und Steuerinformation / ESTV  
Bern, 2019

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>1</b>	<b>EINLEITUNG.....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>FUNKTIONSWEISE DER MEHRWERTSTEUER .....</b>	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>BUNDESGESETZ ÜBER DIE MEHRWERTSTEUER.....</b>	<b>5</b>
<b>4</b>	<b>ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN .....</b>	<b>6</b>
<b>4.1</b>	<b>Territorialität.....</b>	<b>6</b>
4.1.1	Inland .....	6
4.1.2	Ausland .....	7
<b>4.2</b>	<b>Ort der Leistung.....</b>	<b>7</b>
4.2.1	Ort der Lieferung .....	7
4.2.2	Ort der Dienstleistung.....	8
<b>5</b>	<b>INLANDSTEUER.....</b>	<b>10</b>
<b>5.1</b>	<b>Steuersubjekt der Inlandsteuer .....</b>	<b>10</b>
5.1.1	Grundsatz.....	10
5.1.2	Befreiung von der Steuerpflicht .....	13
5.1.3	Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht .....	13
5.1.4	Befreiung von der Anmeldepflicht.....	14
5.1.5	Gemeinwesen .....	14
5.1.6	Gruppenbesteuerung.....	15
5.1.7	Beginn der Steuerpflicht bei inländischen Unternehmen .....	15
5.1.8	Beginn der Steuerpflicht bei ausländischen Unternehmen.....	16
5.1.9	Beginn der Steuerpflicht beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland .....	17
5.1.10	Ende der Steuerpflicht bei inländischen Unternehmen .....	17
5.1.11	Ende der Steuerpflicht bei ausländischen Unternehmen.....	18
5.1.12	Ende der Steuerpflicht beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland.....	18
<b>5.2</b>	<b>Steuerobjekt der Inlandsteuer .....</b>	<b>18</b>
5.2.1	Leistungsverhältnis .....	18
5.2.2	Leistung.....	19
5.2.2.1	Leistungsbegriff.....	19
5.2.2.2	Von der Steuer ausgenommene Leistungen .....	20
5.2.2.3	Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen .....	20
5.2.2.4	Von der Steuer befreite Leistungen .....	20
5.2.2.5	Leistungskombinationen .....	21
5.2.2.6	Gesamtleistungen .....	21
5.2.2.7	Haupt- und Nebenleistungen .....	22
5.2.2.8	Zuordnung von Leistungen.....	22

5.2.3	Entgelt.....	23
5.2.4	Nicht-Entgelt.....	23
<b>5.3</b>	<b>Bemessungsgrundlage .....</b>	<b>24</b>
<b>5.4</b>	<b>Steuersätze.....</b>	<b>25</b>
5.4.1	Normalsatz.....	25
5.4.2	Reduzierter Steuersatz .....	25
5.4.3	Sondersatz für Beherbergungsleistungen .....	26
<b>5.5</b>	<b>Vorsteuerabzug .....</b>	<b>27</b>
5.5.1	Grundsatz.....	27
5.5.2	Abzug fiktiver Vorsteuer .....	28
5.5.3	Margenbesteuerung .....	29
5.5.4	Ausschluss des Vorsteuerabzugs .....	29
5.5.5	Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung .....	30
5.5.6	Eigenverbrauch .....	30
5.5.7	Einlageentsteuerung.....	31
5.5.8	Kürzung des Vorsteuerabzugs .....	31
<b>6</b>	<b>BEZUGSTEUER .....</b>	<b>32</b>
<b>6.1</b>	<b>Steuerobjekt der Bezugsteuer .....</b>	<b>33</b>
6.1.1	Dienstleistungen .....	33
6.1.2	Datenträger ohne Marktwert .....	33
6.1.3	Lieferung unbeweglicher Gegenstände im Inland.....	34
6.1.4	Elektrizität, Gas und Fernwärme .....	34
<b>6.2</b>	<b>Steuersubjekt der Bezugsteuer .....</b>	<b>34</b>
<b>6.3</b>	<b>Abrechnung der Bezugsteuer .....</b>	<b>35</b>
<b>7</b>	<b>STEUERERHEBUNG .....</b>	<b>36</b>
<b>7.1</b>	<b>Steuer- und Abrechnungsperiode.....</b>	<b>36</b>
<b>7.2</b>	<b>Abrechnungsmethoden.....</b>	<b>36</b>
7.2.1	Effektive Abrechnungsmethode .....	36
7.2.2	Saldosteuersatzmethode .....	36
7.2.3	Pauschalsteuersatzmethode.....	38
<b>7.3</b>	<b>Abrechnungsarten .....</b>	<b>39</b>
<b>7.4</b>	<b>Entrichtung der Steuer und Meldeverfahren .....</b>	<b>39</b>
<b>7.5</b>	<b>Verjährung .....</b>	<b>40</b>
7.5.1	Festsetzungsverjährung.....	40
7.5.2	Bezugsverjährung .....	41
<b>8</b>	<b>BEHÖRDEN UND VERFAHREN .....</b>	<b>42</b>
<b>8.1</b>	<b>Auskunftsrecht .....</b>	<b>42</b>

8.2	Korrektur von Mängeln in der Abrechnung.....	42
8.3	Kontrolle durch die ESTV.....	42
8.4	Freie Beweiswürdigung.....	43
9	EINFUHRSTEUER.....	44
9.1	Steuersubjekt der Einfuhrsteuer .....	44
9.2	Steuerobjekt der Einfuhrsteuer .....	44
9.3	Steuerbefreite Einfuhren .....	45
9.4	Berechnung der Einfuhrsteuer .....	45
9.5	Steuersätze.....	46
9.6	Erhebung der Einfuhrsteuer .....	46
9.6.1	Einfuhrsteuerschuld.....	46
9.6.2	Verlagerungsverfahren .....	46
9.7	Zuständigkeit und Verfahren.....	46
10	STRAFBESTIMMUNGEN .....	47
10.1	Steuerhinterziehung .....	47
10.2	Verletzung von Verfahrenspflichten .....	48
10.3	Steuerhhehlerei .....	48
10.4	Verwaltungsstrafrecht .....	49

**Abkürzungen**

BV	=	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
EFD	=	Eidgenössisches Finanzdepartement
ESTV	=	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	=	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	=	Mehrwertsteuer
aMWSTG	=	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999
MWSTG	=	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer
MWSTV	=	Mehrwertsteuerverordnung
StGB	=	Schweizerisches Strafgesetzbuch
VStrR	=	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht
ZG	=	Zollgesetz
ZGB	=	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

# 1 EINLEITUNG

Die direkte Bundessteuer (dBSt) und die Mehrwertsteuer (MWST) sind die wichtigsten Einnahmequellen des Bundes. Ihre Vorgänger waren die Wehrsteuer und die Warenumsatzsteuer. Diese beiden Steuern wurden 1941 gestützt auf den Vollmachtbeschluss der Bundesversammlung vom 30. August 1939 durch den Bundesrat eingeführt.

Die MWST hat eine aussergewöhnliche Entstehungsgeschichte hinter sich. Diese reicht bis in die Siebzigerjahre des letzten Jahrhunderts zurück, als die Fachkommission Mehrwertsteuer nach mehrjährigen Studien im Jahre 1974 ihren Schlussbericht vorlegte. Volk und Stände stimmten der Einführung einer MWST jedoch erst im vierten Anlauf zu, nämlich am 28. November 1993. Drei Versuche, dem Stimmvolk eine moderne Umsatzsteuer schmackhaft zu machen, waren 1977, 1979 und 1991 gescheitert.

## **Bemerkung:**

*Zum Übergang von der ehemaligen Warenumsatzsteuer zur Mehrwertsteuer siehe den Artikel «Daten aus der Geschichte der Bundessteuern» aus dem Dossier [Steuerinformationen](#), Register A.*

Der Bundesrat erliess in der Folge am 22. Juni 1994 die Verordnung über die Mehrwertsteuer. Dieses Vorgehen bezweckte, die MWST bereits auf den **1. Januar 1995 einführen** zu können. Die Steuersätze betragen 6,5 % (Normalsatz) und 2 % (reduzierter Satz, u.a. für Nahrungsmittel). Am 1. Oktober 1996 wurde sodann ein Sondersatz für Beherbergungsleistungen in Höhe von 3 % eingeführt. Diese drei Steuersätze wurden mit Wirkung ab dem 1. Januar 1999 auf 7,5 %, 2,3 % und 3,5 % angehoben.

Auf den 1. Januar 2001 löste nach einer Beratungszeit von etwas weniger als fünf Jahren das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (aMWSTG) die bundesrätliche Verordnung ab. Gleichzeitig wurden auch die einzelnen Steuersätze im Hinblick auf die Mitfinanzierung der Eisenbahngrossprojekte (NEAT) um je 0,1 Prozentpunkte erhöht.

Schon bald nach seiner Einführung wurde am schweizerischen Mehrwertsteuerrecht Kritik laut. Auch der Bundesrat stellte in seinem Bericht «10 Jahre MWST» von 2005 grundsätzlichen Reformbedarf bei der MWST fest. Er beauftragte daher das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD), eine Vorlage zur Reform der MWST zu unterbreiten. Ziel dieser Reform waren die deutliche Vereinfachung des Systems, die Gewährung grösstmöglicher Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen, die Erhöhung der Transparenz sowie eine verstärkte Kundenorientierung der Verwaltung.

Im Februar 2007 eröffnete der Bundesrat das Vernehmlassungsverfahren zur Vereinfachung des aMWSTG. Die Vernehmlassung zeigte, dass praktisch alle Teilnehmenden den Reformbedarf bei der MWST als gegeben erachteten und die Reformbestrebungen des Bundesrates begrüsst. Die grosse Mehrheit sprach sich für eine umfassende Totalrevision anstelle einzelner punktueller Eingriffe in das bestehende Gesetz aus.

Auf der Grundlage dieser Ergebnisse verabschiedete der Bundesrat am 25. Juni 2008 die Botschaft zur Vereinfachung der MWST mit zwei voneinander unabhängigen Teilen an die Eidgenössischen Räte. Das Fundament der Vorlage bildete das vollständig überarbeitete Mehrwertsteuergesetz mit über 50 Massnahmen (Teil A). Hinzu kamen ein einheitlicher Steuersatz und die Abschaffung möglichst vieler Steuerausnahmen (Teil B).

In den Schlussabstimmungen vom 12. Juni 2009 wurde Teil A der Vorlage zur Totalrevision des [Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer \(MWSTG\)](#) von beiden Räten mit klaren Mehrheiten angenommen. Eher unüblich für den schweizerischen Gesetzgebungsprozess setzte das Parlament auch gleich das Datum des Inkrafttretens des neuen Gesetzes fest: Dieses sollte nur ein halbes Jahr später, am 1. Januar 2010, in Kraft treten.

Der Bundesrat sprach sich an seiner Sitzung vom 14. Oktober 2009 weiterhin für eine radikale Vereinfachung der MWST mit der Einführung eines Einheitssatzes und der Abschaffung zahlreicher Steuerausnahmen aus (Teil B der Mehrwertsteuerreform). Nachdem sich die Ausgangslage seit der Verabschiedung der Botschaft zur Vereinfachung der MWST jedoch geändert hatte, schlug der Bundesrat vor, eine Zusatzbotschaft vorzulegen. Am 23. Juni 2010 verabschiedete er die Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der MWST.

Am 27. November 2009 verabschiedete der Bundesrat die [Mehrwertsteuerverordnung \(MWSTV\)](#) zum MWSTG, die gleichzeitig mit dem neuen Gesetz auf den 1. Januar 2010 in Kraft trat.

Am 27. September 2009 hatten Volk und Stände die Vorlage über die befristete Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung angenommen. Die auf sieben Jahre befristete Erhöhung der Mehrwertsteuersätze trat per 1. Januar 2011 in Kraft und lief am 31. Dezember 2017 aus.

Am 21. Dezember 2011 wies der Nationalrat die Vorlage Teil B der Mehrwertsteuerreform an den Bundesrat zurück mit dem Auftrag, ein Zwei-Satz-Modell unter Beibehaltung der meisten Steuerausnahmen auszuarbeiten, wobei Steuererhöhungen zu vermeiden seien.

Am 30. Januar 2013 verabschiedete der Bundesrat die Zusatzbotschaft zur Vereinfachung der MWST (Zwei-Satz-Modell) zuhanden der Eidgenössischen Räte. Nebst den vom Parlament mit dem Rückweisungsauftrag verlangten Neuregelungen sah die Vorlage weitere Änderungen des MWSTG vor. Dabei handelt es sich um Änderungen aufgrund parlamentarischer Vorstösse, vom EFD gewünschte Änderungen sowie gesetzessystematisch bedingte Änderungen. Dabei ging es insbesondere darum, einige in der Verordnung oder in der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) enthaltene Regelungen der besseren Verständlichkeit und Rechtssicherheit halber ins Gesetz zu überführen.

Am 23. September 2013 trat das Parlament auf die Vorlage Zwei-Satz-Modell nicht ein und beauftragte den Bundesrat, Vorschläge zu einer Teilrevision des MWSTG zu unterbreiten.

In der Abstimmung vom 9. Februar 2014 stimmten Volk und Stände mit klarem Mehr der Vorlage zu Finanzierung und Ausbau der Bahninfrastruktur (FABI) zu. Teil dieser Vorlage war eine vom 1. Januar 2018 bis längstens zum 31. Dezember 2030 befristete Erhöhung aller drei Steuersätze um 0,1 Prozentpunkte.

Am 25. Februar 2015 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur Teilrevision des MWSTG ([15.025](#)) zuhanden der Eidgenössischen Räte.

Nationalrat und Ständerat nahmen das teilrevidierte MWSTG am 30. September 2016 einstimmig an. Der Bundesrat beschloss am 2. Juni 2017, das teilrevidierte MWSTG mit Ausnahme der Versandhandelsregelung auf den 1. Januar 2018 in Kraft zu setzen. Die Versandhandelsregelung trat ein Jahr später, per 1. Januar 2019, in Kraft.

In der Volksabstimmung vom 24. September 2017 wurde der Bundesbeschluss über die Zusatzfinanzierung der AHV durch eine Erhöhung der MWST von Volk und Ständen abgelehnt. Dies hatte zur Folge, dass auf den 1. Januar 2018 zwei der drei Steuersätze eine Senkung erfuhren. Der Normalsatz sank von 8 % auf 7,7 % und der Sondersatz für Beherbergungsleistungen von 3,8 % auf 3,7 %. Der reduzierte Satz hingegen blieb unverändert bei 2,5 %. Ebenfalls unverändert blieb der pauschalierte Vorsteuerabzug beim Bezug von Urprodukten bei Urproduzenten.

Mit der Verordnung vom 8. November 2017, die am 1. Januar 2018 in Kraft trat, hat der Bundesrat die geänderten Steuersätze ins MWSTG überführt.

## 2 FUNKTIONSWEISE DER MEHRWERTSTEUER

Die MWST ist von ihrem Wesen her eine Konsumsteuer, die indirekt und nach dem Prinzip einer Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug erhoben wird. Sie geht von der Überlegung aus, dass derjenige, der etwas konsumiert, dem Staat einen finanziellen Beitrag zukommen lässt. Es wäre allerdings zu kompliziert, wenn jeder Bürger für sich jeglichen Konsum mit dem Staat abrechnen müsste. Die Steuer wird deshalb bei den Unternehmen (Produzenten, Fabrikanten, Händlern, Handwerkern, Dienstleistenden usw.) erhoben, die ihrerseits gehalten sind, die MWST auf den Konsumenten zu überwälzen, indem sie die Abgabe in den Preis einrechnen oder als separate Position auf der Rechnung aufführen.

Wer steuerpflichtig ist und eine Leistung von einem anderen Unternehmen bezieht, soll im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit nicht mit der Steuer belastet werden. Er darf deshalb die MWST, die ihm das andere Unternehmen für den Leistungsbezug in Rechnung gestellt hat, die sogenannte Vorsteuer, in seiner Abrechnung gegenüber der ESTV in Abzug bringen.

Dieses System wird Netto-Allphasensystem mit Vorsteuerabzug genannt. Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt) sind alle Leistungen, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden und für die das Gesetz keine Ausnahme vorsieht.

Auch Leistungen, die aus dem Ausland bezogen werden, unterliegen der MWST. Handelt es sich um Gegenstände, werden diese bei der Einfuhr mit MWST (Einfuhrsteuer) belastet. Bestimmte aus dem Ausland bezogene Dienstleistungen sind in der Regel vom Empfänger dieser Leistungen zu deklarieren und zu versteuern (Bezugsteuer). Das Gleiche gilt für gewisse von Unternehmen im Ausland bezogene werkvertragliche Lieferungen im Inland, die nicht der Einfuhrsteuer unterliegen, sowie für den Bezug aus dem Ausland von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme durch steuerpflichtige Personen im Inland. Im Gegenzug sind Exporte von der Steuer befreit und auch die im Ausland erbrachten Leistungen unterliegen nicht der inländischen MWST. Der Grund liegt darin, dass sie grundsätzlich im Ausland mit einer ausländischen MWST belastet werden.

### 3 BUNDESGESETZ ÜBER DIE MEHRWERTSTEUER

Die [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 \(BV\)](#) räumt dem Bund die Kompetenz ein, auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen sowie auf Einfuhren eine MWST zu erheben ([Art. 130 BV](#)).

Um den Konsum in der Schweiz vollständig zu erfassen, knüpft die MWST an drei Tatbestände an ([Art. 1 Abs. 2 MWSTG](#)):

- Besteuerung der von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen im Inland (*siehe Ziffer 5*);
- Besteuerung des Bezugs von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger im Inland (einschliesslich Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert; *siehe Ziffer 6*);
- Besteuerung der Einfuhr von Gegenständen ins Inland (*siehe Ziffer 9*).

Der Gesetzgeber wollte mit dem MWSTG die MWST auf eine neue Grundlage stellen. Oberstes Ziel war, den unternehmerischen Bereich frei von jeglicher mehrwertsteuerlicher Belastung zu halten, mit Ausnahme derjenigen Fälle, in welchen das Gesetz eine solche Belastung ausdrücklich anordnet. Die «Taxe occulte» soll auf die Steuerausnahmen und die Subventionen beschränkt sein.

#### **Bemerkung:**

*Als «Taxe occulte» wird eine verdeckte Steuerbelastung bei den Unternehmen bezeichnet («Schattensteuer»). Sie entsteht beispielsweise dann, wenn Unternehmen von der Steuer ausgenommene Lieferungen und Dienstleistungen erbringen. Sie können die auf ihren Leistungsbezügen lastende Vorsteuer nicht zurückfordern. Diese MWST ist somit verdeckt im Preis für von der Steuer ausgenommene Lieferungen und Dienstleistungen enthalten und wird als «Taxe occulte» auf die Abnehmer überwält. Werden von der Steuer ausgenommene Leistungen an Endverbraucher erbracht, führt dies zu einer reduzierten Steuerlast, da die letzte Stufe unbesteuert bleibt. Ist der Abnehmer aber ein steuerpflichtiges Unternehmen, führt dies zu einer Steuermulierung, da die verdeckt im Preis enthaltene Vorsteuer nicht abgezogen werden kann. Die «Taxe occulte» verzerrt deshalb die Produktionsentscheidungen der Unternehmen, was aus volkswirtschaftlicher Sicht unerwünscht ist.*

Die MWST ist primär eine allgemeine Verbrauchssteuer und erst sekundär eine Wirtschaftsverkehrssteuer. Die Steuer bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland ([Art. 1 Abs. 1 MWSTG](#)), d.h. des inländischen Konsums von Gegenständen und Dienstleistungen. Daraus lässt sich ableiten, dass der unternehmerische Bereich grundsätzlich von der MWST entlastet werden soll und somit strikt zu trennen ist vom nicht unternehmerischen Bereich, in welchem die MWST anfällt. Die MWST soll in Bezug auf die Unternehmen möglichst neutral sein.

Von grosser Bedeutung ist dieser Grundsatz beispielsweise beim Vorsteuerabzug. Das Gesetz will sicherstellen, dass die Unternehmen den Vorsteuerabzug möglichst umfassend in Anspruch nehmen können, und damit verhindern, dass die MWST zu einer Unternehmenssteuer verkommt.

## 4 ALLGEMEINE BESTIMMUNGEN

### 4.1 Territorialität

Entsprechend der Natur einer nationalen Verbrauchssteuer kann deren Erhebung nur mit direktem Bezug zum Gebiet desjenigen Staates (geographisch, durch politische Grenzen beschränkt) erfolgen, der sie einfordert. Eine im Inland erbrachte Leistung unterliegt entweder der Inlandsteuer ([Art. 1 Abs. 2 Bst. a MWSTG](#); siehe Ziffer 5) oder der Bezugsteuer ([Art. 1 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#); siehe Ziffer 6). Befindet sich der Ort einer Leistung nicht im Inland, gilt sie als im Ausland erbracht und unterliegt damit nicht der schweizerischen MWST. Somit muss definiert werden, welche Gebiete als «Inland» und welche als «Ausland» gelten.

#### 4.1.1 Inland<sup>1</sup>

Um eine einheitliche Praxis zwischen MWST- und Zollrecht sicherzustellen, wird bei der Definition des Begriffs des Inlandes auf die Umschreibung im [Zollgesetz vom 18. März 2005 \(ZG\)](#) abgestellt ([Art. 3 Bst. a MWSTG](#)).

Als Inland gelten somit:

- das **schweizerische Staatsgebiet**;
- die **Zollanschlussgebiete** nach [Art. 3 Abs. 2 ZG](#):
  - [Vertrag zwischen der Schweiz und Liechtenstein über den Anschluss des Fürstentums Liechtenstein an das schweizerische Zollgebiet vom 29. März 1923](#);
  - [Vertrag zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet vom 23. November 1964](#).
- der schweizerische Zoll-Sektor des **Flughafens Basel-Mülhausen**. Dieser Zoll-Sektor wird wie Inland behandelt, mit Ausnahme der baugewerblichen Lieferungen, die immer als in Frankreich erbracht gelten ([Notenaustausch vom 6./16. Mai 2003 zwischen der Schweiz und Frankreich betreffend Erhebung der Mehrwertsteuer im Flughafen Basel-Mülhausen](#)). Am 7. Februar 2017 hat der Rat der Europäischen Union Frankreich autorisiert, mit der Schweiz ein Abkommen zu schliessen, wonach der schweizerische Zoll-Sektor des Flughafens auch schweizerisches Mehrwertsteuergebiet darstellt. Daraufhin wurde am 23. März 2017 das [Abkommen zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik über das am Flughafen Basel-Mülhausen anwendbare Steuerrecht](#) abgeschlossen. Am 28. Dezember 2017 ist das Abkommen durch Notenaustausch in Kraft getreten.

Die bündnerischen **Talschaften Samnaun und Sampuoir** sind aus dem schweizerischen Zollgebiet ausgeschlossen. Im Gebiet dieser Talschaften gilt das MWSTG nur für Dienstleistungen ([Art. 4 Abs. 1 MWSTG](#)). Bezüglich der Lieferungen von Gegenständen gelten Samnaun und Sampuoir folglich als Ausland.

Der französische Sektor des Flughafens Genf wird wie Ausland behandelt.

---

<sup>1</sup> Siehe dazu [MWST-Info 04 Steuerobjekt](#).

## 4.1.2 Ausland

Zum Begriff des Auslandes existiert im MWSTG keine Definition. Sie ergibt sich aus der Negativabgrenzung zum Inland. Sämtliche Gebiete, die nicht als Inland gelten, sind dem Ausland zuzuordnen. In diesen Gebieten findet das MWSTG mithin keine Anwendung.

## 4.2 Ort der Leistung

Die Bestimmungen zum Leistungsort legen fest, wo eine Leistung als erbracht gilt, und entscheiden darüber, ob die besagte Leistung in den Geltungsbereich des MWSTG fällt ([Art. 7](#) und [8 MWSTG](#)).

Das MWSTG unterscheidet zwischen den beiden Leistungsarten «Lieferung» und «Dienstleistung».

Als Lieferung gelten ([Art. 3 Bst. d MWSTG](#)):

- Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen;
- Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist;
- Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung.

Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung ist ([Art. 3 Bst. e MWSTG](#)). Eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn:

- immaterielle Werte und Rechte überlassen werden;
- eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird.

### 4.2.1 Ort der Lieferung

Der MWST im Inland (Inlandsteuer) unterliegen nur die im Inland erbrachten Lieferungen von Gegenständen. Wird der Gegenstand der Lieferung vom Lieferanten weder befördert noch versandt, so gilt als Lieferort der Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet ([Art. 7 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)). Wird der Gegenstand der Lieferung vom Lieferanten befördert oder versandt, so gilt als Lieferort der Ort, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer oder in dessen Auftrag zu einer Drittperson beginnt ([Art. 7 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)).

Als Ort der Lieferung von Elektrizität in Leitungen, von Gas über das Erdgasverteilnetz und von Fernwärme gilt der Ort, an dem der Empfänger der Lieferung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Lieferung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte der Ort, an dem die Elektrizität, das Gas oder die Fernwärme tatsächlich genutzt oder verbraucht wird ([Art. 7 Abs. 2 MWSTG](#); *siehe auch Ziffer 9.3*).

Bei der Lieferung eines Gegenstandes vom Ausland ins Inland gilt der Ort der Lieferung in der Regel als im Ausland gelegen. Im Inland liegt er nur dann, wenn der **Leistungserbringer**:

- über eine Bewilligung der ESTV verfügt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen ([Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG](#));

**Bemerkung:**

*Das Erteilen der Bewilligung hat die obligatorische Eintragung des Antragstellers im MWST-Register zur Folge, sofern er nicht bereits registriert ist. Der Inhaber einer solchen Bewilligung schuldet auf seinen Lieferungen vom Ausland ins Inland die MWST im Inland (Inlandsteuer), sofern er im Zeitpunkt der Einfuhr nicht ausdrücklich auf die Anwendung der Bewilligung verzichtet ([Art. 3 Abs. 3 MWSTV](#)).*

- Gegenstände an Abnehmer im Inland befördert oder versendet, die nach [Art. 53 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#) aufgrund des geringen Steuerbetrages von der Einfuhrsteuer befreit sind (Versandhandel mit Kleinsendungen<sup>2</sup>). Dies gilt allerdings nur dann, wenn mit solchen Kleinsendungen mindestens CHF 100'000 Umsatz pro Jahr erzielt wird ([Art. 7 Abs. 3 Bst. b MWSTG](#)). Erreicht der Versandhändler diese Umsatzgrenze, so muss er die Einfuhr ab dem Folgemonat im eigenen Namen vornehmen ([Art. 4a Abs. 2 MWSTV](#)) und sich im MWST-Register eintragen lassen, sofern er nicht bereits registriert ist (*siehe Ziffer 5.1.9*).

**Bemerkung:**

*Liegt bei Lieferungen vom Ausland ins Inland der Ort der Lieferung gestützt auf die vorstehende Bestimmung zum Versandhandel im Inland, so schuldet der im MWST-Register eingetragene Versandhändler auf allen Lieferungen vom Ausland ins Inland die MWST im Inland (Inlandsteuer).*

## 4.2.2 Ort der Dienstleistung

Zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gilt als Grundregel (sogenannte Auffangregel) das **Empfängerortsprinzip**. Demnach gilt eine Dienstleistung – wenn im MWSTG nicht ausdrücklich anders geregelt – als an demjenigen Ort erbracht, an dem der Empfänger der Dienstleistung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, für welche die Dienstleistung erbracht wird. Beim Fehlen eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte ist der Wohnort des Empfängers oder der Ort seines üblichen Aufenthaltes massgebend ([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)). Mit dieser Auffangregel wird das dem Mehrwertsteuersystem zugrundeliegende Bestimmungslandprinzip besser umgesetzt und letztlich eine Versteuerung am Ort des Verbrauchs erreicht.

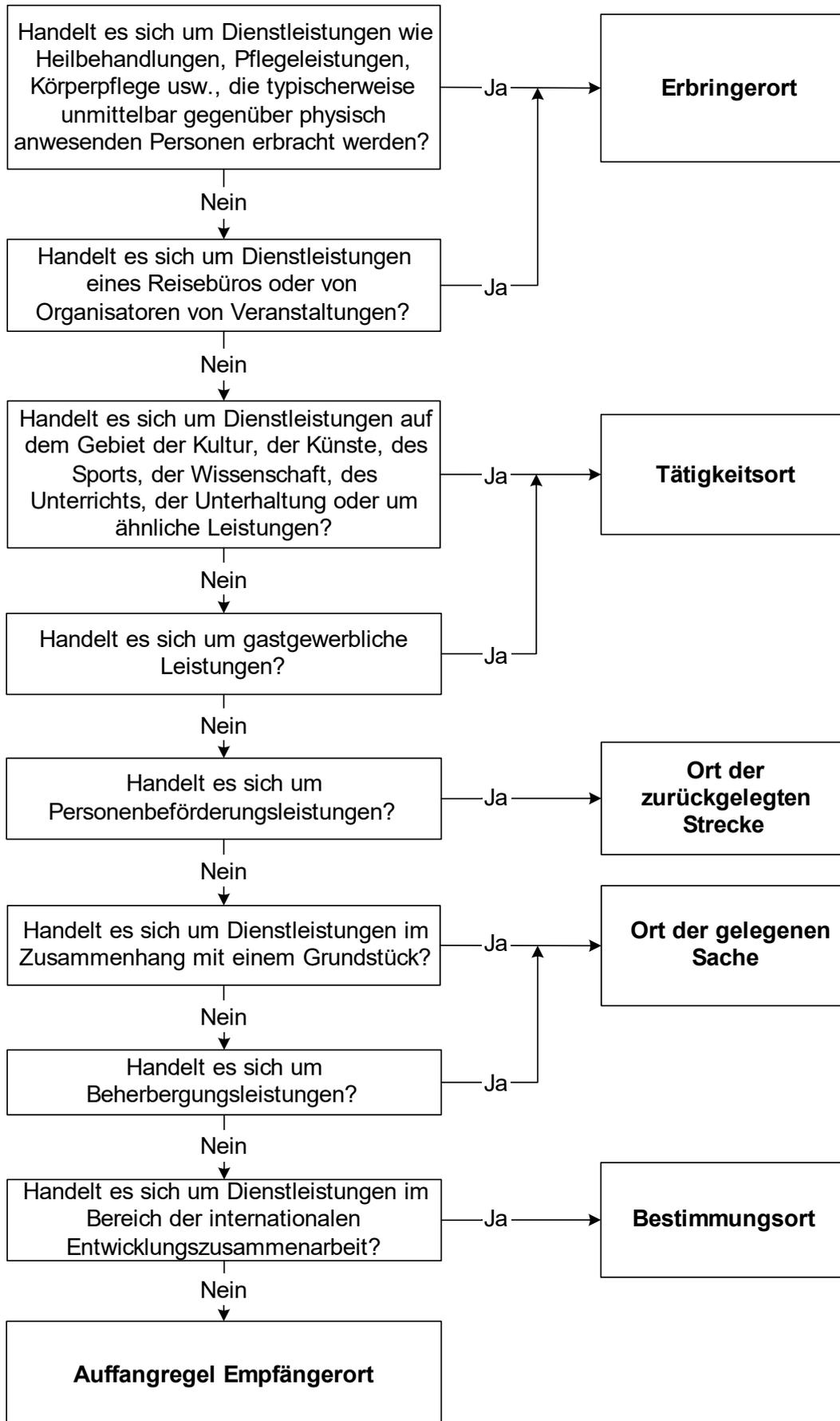
Die Abweichungen von dieser Grundregel sind in [Art. 8 Abs. 2 MWSTG](#) genannt, so namentlich:

- das **Erbringerortsprinzip** bei Dienstleistungen, die typischerweise unmittelbar gegenüber physisch anwesenden natürlichen Personen erbracht werden (z. B. Heilbehandlungen, Pflegeleistungen). Als Dienstleistungsort gilt der Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat bzw. der Wohnort oder der Ort, von dem aus sie tätig wird ([Art. 8 Abs. 2 Bst. a MWSTG](#));
- das **Tätigkeitsortsprinzip** bei gastgewerblichen Leistungen. Der Dienstleistungsort befindet sich dort, wo die Leistung tatsächlich erbracht wird ([Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG](#));
- das **Belegenheitsortsprinzip** (Ort der gelegenen Sache) bei Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschliesslich Beherbergungsleistungen. Die Dienstleistung gilt an dem Ort als erbracht, an dem das Grundstück gelegen ist, auf welchem die Leistung erbracht wird ([Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG](#)).

---

<sup>2</sup> Einfuhrsteuerbetrag je Veranlagungsverfügung von CHF 5 oder weniger.

Nachfolgende Abbildung fasst die Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung nach [Art. 8 MWSTG](#) zusammen:



## 5 INLANDSTEUER

### 5.1 Steuersubjekt der Inlandsteuer

#### 5.1.1 Grundsatz

Für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht spielt die Höhe des erzielten Umsatzes zunächst keine Rolle. Jeder Unternehmensträger, der ein Unternehmen betreibt, ist steuerpflichtig, sofern er Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat oder mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt ([Art. 10 Abs. 1 MWSTG](#)). Die Rechtsform, der Zweck und die Gewinnabsicht des Unternehmensträgers sind unerheblich. Steuersubjekte können natürliche oder juristische Personen sein, aber auch Personengesellschaften (Kollektivgesellschaften, einfache Gesellschaften [z.B. im Bauwesen tätige Arbeitsgemeinschaften] oder Anstalten) und öffentlich-rechtlich organisierte Unternehmensträger (Gemeinwesen).

Ein Unternehmen betreibt, wer ([Art. 10 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG](#)):

- eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach [Art. 18 Abs. 2 MWSTG](#) nicht als Entgelt gelten (z.B. Spenden oder Subventionen); und
- unter eigenem Namen nach aussen auftritt.

So ist z.B. die Veräußerung eines Oldtimers durch eine Privatperson keine unternehmerische Tätigkeit, weil dieser einmalige Verkauf keine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit darstellt.

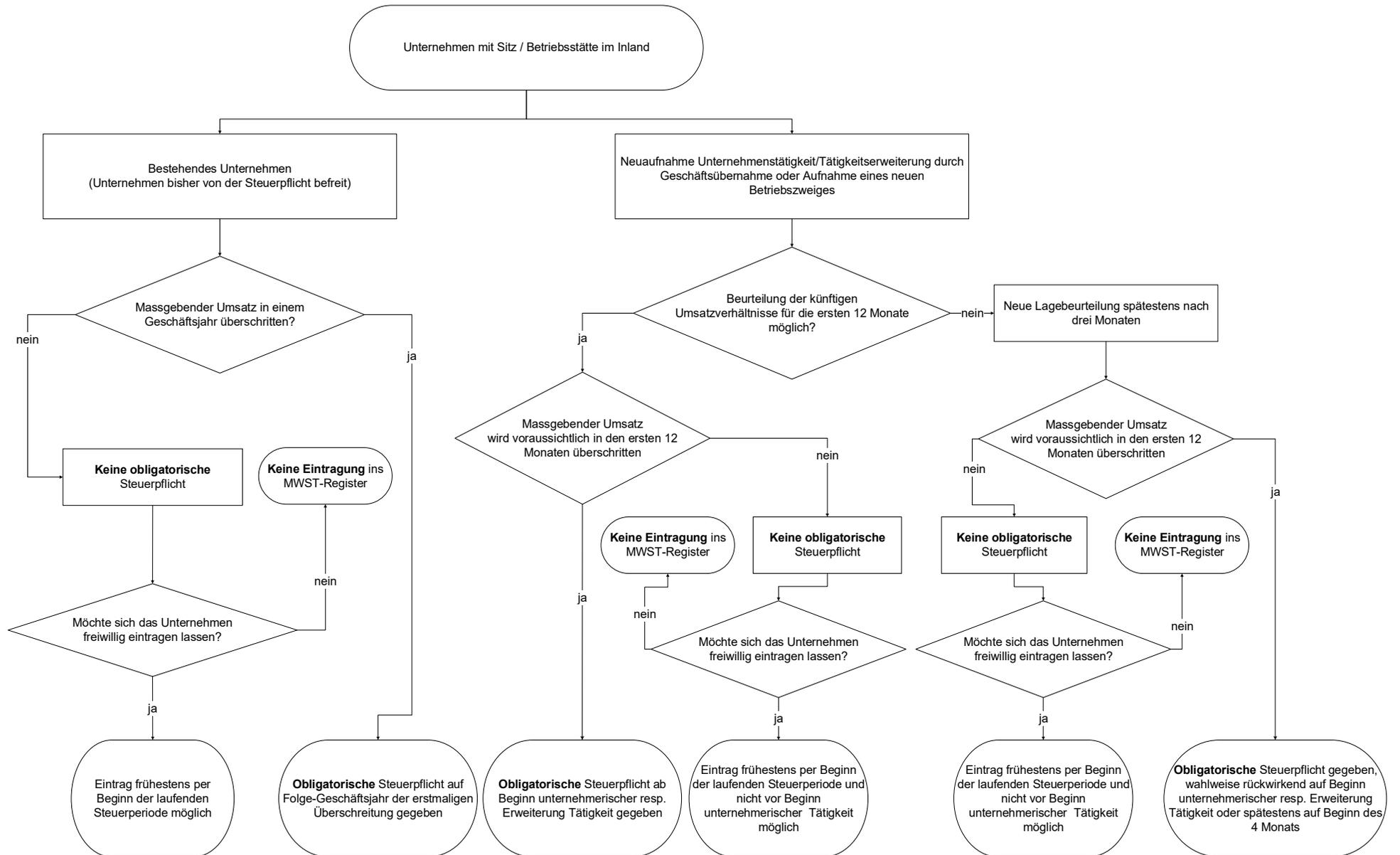
Für den Begriff des Unternehmens spielt es keine Rolle, ob tatsächlich Einnahmen erzielt werden. So gehört auch die Vorbereitung oder der Abschluss einer wirtschaftlichen Tätigkeit zum Lebenszyklus eines Unternehmens.

Als unternehmerische Tätigkeit gilt auch das Erwerben, Halten und Veräußern von Beteiligungen im Sinne von [Art. 29 Abs. 2 und 3 MWSTG](#) (Beteiligungen von mindestens 10 %; [Art. 10 Abs. 1<sup>ter</sup> MWSTG](#)).

Seit Inkrafttreten des teilrevidierten MWSTG am 1. Januar 2018 wird hinsichtlich der Steuerpflicht unterschieden zwischen Unternehmen mit und solchen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland ([Art. 10 Abs. 1 MWSTG](#) sowie [Art. 9](#) und [Art. 9a MWSTG](#)).

Die nachfolgenden Abbildungen geben einen Überblick über die Steuerpflicht nach [Art. 10 MWSTG](#) für diese beiden Gruppen von Unternehmen:

**Steuerpflicht bei Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland (inländische Unternehmen)**





## 5.1.2 Befreiung von der Steuerpflicht

Um den administrativen Aufwand für kleine Unternehmen möglichst gering zu halten, werden Unternehmensträger bis zu einer gewissen Umsatzhöhe von der Steuerpflicht befreit ([Art. 10 Abs. 2 Bst. a und c MWSTG](#)). Die **von der Steuerpflicht befreite** Person darf nicht mit der **nicht steuerpflichtigen** Person gleichgesetzt werden. Wer nicht steuerpflichtig ist, betreibt – im Unterschied zu der von der Steuerpflicht befreiten Person – kein Unternehmen.

Von der Steuerpflicht befreite Personen sind nicht abrechnungspflichtig, das heisst die im Gesetz enthaltenen Rechte und Pflichten gelten für sie nicht. Die für die Befreiung von der Steuerpflicht innerhalb eines Jahres zulässige weltweite Umsatzhöhe (Entgelte aus steuerbaren Leistungen im In- und Ausland) beträgt:

- CHF 150'000 für nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen ([Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#));
- CHF 100'000 für alle anderen steuerpflichtigen Personen ([Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG](#)).

Wird die besagte Limite erreicht, ist die Registrierung obligatorisch und der gesamte steuerbare Umsatz muss abgerechnet werden ([Art. 66 MWSTG](#)).

Im Ausland ansässige Unternehmen sind auch dann von der Steuerpflicht befreit, wenn sie im Inland ausschliesslich bestimmte Leistungen erbringen ([Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)). Dazu gehören:

- Von der Steuer befreite Leistungen ([Art. 23 MWSTG](#) sowie [Art. 44](#) und [Art. 144 MWSTG](#));
- Dienstleistungen, deren Ort sich nach [Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#) im Inland befindet. Davon ausgenommen (und damit die Steuerpflicht begründend) sind Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger;
- die Lieferung von Elektrizität in Leitungen, von Gas über das Erdgasverteilnetz und von Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland.

## 5.1.3 Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht

Wer ein Unternehmen betreibt und von der Steuerpflicht befreit ist, kann auf diese Befreiung voraussetzungslos verzichten und sich damit freiwillig der MWST unterstellen ([Art. 11 MWSTG](#)).

Wie bei der Steuerpflicht ist auch bei der Befreiung von der Steuerpflicht zu unterscheiden zwischen Unternehmen mit und solchen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland.

Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland können auch dann auf die Befreiung verzichten, wenn noch keine Umsätze erzielt werden.

Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland können erst dann auf die Befreiung verzichten, wenn mindestens eine Leistung im Inland erbracht wird ([Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)).

Der Verzicht auf die Befreiung kann in beiden Fällen frühestens auf Beginn der laufenden Steuerperiode erklärt und muss während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden ([Art. 14 Abs. 4 MWSTG](#) und [Art. 11 Abs. 2 MWSTG](#)).

#### 5.1.4 Befreiung von der Anmeldepflicht

Unternehmen, die im Inland ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen nach [Art. 21 MWSTG](#) erbringen, können auf die Anmeldung bei der ESTV als steuerpflichtige Person verzichten.

Bei Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland gilt dies auch, wenn sie zudem Leistungen erbringen, für die sie nach [Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#) von der Steuerpflicht befreit sind ([Art. 121a MWSTV](#)).

#### 5.1.5 Gemeinwesen

Steuersubjekte der Gemeinwesen sind die autonomen Dienststellen von Bund, Kantonen und Gemeinden und die übrigen Einrichtungen des öffentlichen Rechts ([Art. 12 MWSTG](#)). Steuerpflichtig wird ein Gemeinwesen aufgrund seiner unternehmerischen Tätigkeit ([Art. 3 Bst. g MWSTG](#) e contrario sowie [Art. 12 Abs. 4 MWSTG](#) i.V.m. [Art. 14 MWSTV](#)).

Dienststellen können sich zu einem einzigen Steuersubjekt zusammenschliessen, wobei frei gewählt werden kann, welche Dienststellen eines Gemeinwesens sich zusammenschliessen wollen ([Art. 12 Abs. 2 MWSTG](#)).

Das Steuersubjekt eines Gemeinwesens ist von der Steuerpflicht befreit, solange weniger als CHF 100'000 Umsatz pro Jahr aus steuerbaren Leistungen an Nichtgemeinwesen stammen ([Art. 12 Abs. 3 MWSTG](#)).

Beispiele von Leistungen von Gemeinwesen, die unternehmerischer Natur und damit steuerbar sind ([Art. 14 MWSTV](#)):

- Dienstleistungen im Bereich von Radio und Fernsehen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie elektronische Dienstleistungen;
- Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität, thermischer Energie, Ethanol, Vergällungsmitteln und ähnlichen Gegenständen;
- Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
- Betrieb von Sportanlagen wie Badeanstalten und Kunsteisbahnen;
- Tätigkeiten von Amtsnotaren, Vermessungsbüros sowie Tätigkeiten im Entsorgungsbereich;
- Tätigkeiten im Rahmen der Erstellung von Verkehrsanlagen;
- Rauchgaskontrollen.

## 5.1.6 Gruppenbesteuerung

Rechtsträger mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz können sich zu einer MWST-Gruppe zusammenschliessen ([Art. 13 Abs. 1 MWSTG](#)). Erforderlich ist, dass diese Personen unter einheitlicher Leitung eines Rechtsträgers miteinander verbunden sind d.h. entweder beteiligungsrechtlich (kapital- oder vor allem auch stimmrechtsmässig) oder mittels Beherrschungsvertrag vom Inhaber der einheitlichen Leitung (sogenannter Gruppenkopf) beherrscht werden ([Art. 15 MWSTV](#)). Der Inhaber der einheitlichen Leitung braucht weder selbst ein Unternehmen zu führen noch muss er selbst Teil der Gruppe sein, weshalb er auch im Ausland ansässig sein kann. Liegen die erforderlichen Voraussetzungen vor, besteht ein Anspruch auf Bewilligung der MWST-Gruppe.

Die MWST-Gruppe wird wie ein einziges Steuersubjekt behandelt. Die einzelnen Gruppenunternehmen werden deshalb während ihrer Gruppenzugehörigkeit aus Sicht der MWST nicht als eigenes Steuersubjekt angesehen.

Der Zusammenschluss zu einer MWST-Gruppe kann auf den Beginn jeder Steuerperiode gewählt werden. Die Beendigung ist jeweils auf das Ende einer Steuerperiode möglich ([Art. 13 Abs. 2 MWSTG](#)).

Die MWST-Gruppe muss für die Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten eine Vertretung mit Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz bestimmen ([Art. 67 Abs. 2 MWSTG](#)). Dies ist insofern wichtig, weil der Gruppenträger nicht zwingend Teil der MWST-Gruppe sein muss, sondern auch eine aussen stehende Drittperson sein kann.

Jede zu einer MWST-Gruppe gehörende Person oder Personengesellschaft haftet für sämtliche von der Gruppe geschuldeten Steuern solidarisch. Eine Ausnahme gilt nur für Vorsorgeeinrichtungen, die Teil einer Mehrwertsteuergruppe sind. Tritt eine Person oder Personengesellschaft aus der Gruppe aus, so haftet sie grundsätzlich nur noch für die Steuerforderungen, die sich aus ihren eigenen unternehmerischen Tätigkeiten ergeben haben. Das heisst, das austretende Unternehmen haftet somit nur noch für diejenigen Steuerschulden der Gruppe, die auch bei seiner selbstständigen Besteuerung angefallen wären ([Art. 15 Abs. 1 Bst. c MWSTG](#) und [Art. 22 MWSTV](#)).

## 5.1.7 Beginn der Steuerpflicht bei inländischen Unternehmen

Wer ein Unternehmen betreibt und Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland hat (inländische Unternehmen), ist grundsätzlich steuerpflichtig ([Art. 10 Abs. 1 Bst. b und Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG](#)). Bei inländischen Unternehmen fällt der Beginn der Steuerpflicht mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit zusammen ([Art. 14 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)).

Indizien für die Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit sind (keine abschliessende Aufzählung):

- Handelsregistereintrag einer juristischen Person;
- Gesellschaftsvertrag einer einfachen Gesellschaft;
- Errichtung der Statuten eines Vereins;
- Zeitpunkt der Eröffnung eines Ladengeschäftes;
- Unterzeichnung eines Mietvertrages für ein Lokal.

Ist die unternehmerische Tätigkeit einmal aufgenommen und hat damit die Steuerpflicht grundsätzlich begonnen, greift allenfalls die Befreiung von der Steuerpflicht wegen Nichterreichen der massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 ([Art. 10 Abs. 2 Bst. a und c MWSTG](#)), sofern auf diese Befreiung nicht verzichtet wird ([Art. 11 MWSTG](#)).

Unternehmen, die ihre Tätigkeit neu aufnehmen oder durch Geschäftsübernahme oder Eröffnung eines neuen Betriebszweiges ausweiten, sind von der Steuerpflicht befreit, wenn zu diesem Zeitpunkt nach den Umständen anzunehmen ist, dass innerhalb der folgenden zwölf Monate die massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 aus Leistungen im In- und Ausland (d.h. weltweit) nicht erreicht wird. Kann zu diesem Zeitpunkt noch nicht beurteilt werden, ob die Umsatzgrenze erreicht wird, so ist spätestens nach drei Monaten eine erneute Beurteilung vorzunehmen ([Art. 9 Abs. 1 MWSTV](#)). Ist aufgrund der erneuten Beurteilung anzunehmen, dass die Umsatzgrenze erreicht wird, so endet die Befreiung von der Steuerpflicht wahlweise auf den Zeitpunkt der Aufnahme oder der Ausweitung der Tätigkeit oder der erneuten Beurteilung, spätestens aber mit Beginn des vierten Monats ([Art. 9 Abs. 2 MWSTV](#)).

Die Befreiung von der Steuerpflicht endet, sobald das Total der im letzten Geschäftsjahr erzielten Umsätze die massgebende Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 aus Leistungen im In- und Ausland erreicht hat oder absehbar ist, dass diese Grenze innerhalb von 12 Monaten nach der Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit überschritten wird ([Art. 14 Abs. 3 MWSTG](#)). Bei bisher von der Steuerpflicht befreiten Unternehmen endet die Befreiung von der Steuerpflicht nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die Umsatzgrenze erreicht wird. Wurde die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während eines ganzen Jahres ausgeübt, so ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen ([Art. 9 Abs. 3 MWSTV](#)).

Beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (*siehe Ziffer 4.2.1*) gilt für den Beginn der Steuerpflicht eine zusätzliche Bestimmung (*siehe Ziffer 5.1.9*).

Personen, die nach [Art. 10 MWSTG](#) steuerpflichtig werden, haben sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn ihrer Steuerpflicht bei der ESTV anzumelden ([Art. 66 Abs. 1 MWSTG](#)).

### 5.1.8 Beginn der Steuerpflicht bei ausländischen Unternehmen

Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland (ausländische Unternehmen) werden für die Inlandsteuer nur dann steuerpflichtig, wenn sie mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringen ([Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)). Die Steuerpflicht beginnt mit dem erstmaligen Erbringen einer Leistung im Inland ([Art. 14 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)). Erbringen solche Unternehmen Leistungen im Inland, greift allenfalls die Befreiung von der Steuerpflicht aufgrund der nachstehenden beiden Tatbestände, sofern nicht gemäss [Art. 11 MWSTG](#) auf die Befreiung verzichtet wird:

- Nichterreichen der Umsatzgrenze aus steuerbaren Leistungen im In- und Ausland nach [Art. 10 Abs. 2 Bst. a und c MWSTG](#) (*siehe Ziffer 5.1.2*);
- ausschliessliches Erbringen bestimmter Leistungen im Inland nach [Art. 10 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#) (*siehe Ziffer 5.1.2*).

Unternehmen, die erstmals eine Leistung im Inland erbringen, sind von der Steuerpflicht befreit, wenn zu diesem Zeitpunkt nach den Umständen anzunehmen ist, dass innerhalb der folgenden zwölf Monate die massgebende Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 aus Leistungen im In- und Ausland (d.h. weltweit) nicht erreicht wird. Kann zu diesem Zeitpunkt noch nicht beurteilt werden, ob die Umsatzgrenze erreicht wird, so ist spätestens nach drei Monaten eine erneute Beurteilung vorzunehmen ([Art. 9a Abs. 1 MWSTV](#)). Ist aufgrund der erneuten Beurteilung anzunehmen, dass die Umsatzgrenze erreicht wird, so endet die Befreiung von der Steuerpflicht wahlweise auf den Zeitpunkt des erstmaligen Erbringens einer Leistung im Inland oder der erneuten Beurteilung, spätestens aber mit Beginn des vierten Monats ([Art. 9a Abs. 2 MWSTV](#)).

Die Befreiung von der Steuerpflicht endet, sobald das Total der im letzten Geschäftsjahr erzielten Umsätze die massgebende Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 aus Leistungen im In- und Ausland erreicht hat oder absehbar ist, dass diese Grenze innerhalb von 12 Monaten nach der Aufnahme oder Ausweitung der unternehmerischen Tätigkeit überschritten wird ([Art. 14 Abs. 3 MWSTG](#)). Bei bisher von der Steuerpflicht befreiten Unternehmen endet die Befreiung von der Steuerpflicht nach Ablauf des Geschäftsjahres, in dem die Umsatzgrenze erreicht wird. Wurde die für die Steuerpflicht massgebende Tätigkeit nicht während eines ganzen Jahres ausgeübt, so ist der Umsatz auf ein volles Jahr umzurechnen ([Art. 9a Abs. 3 MWSTV](#)).

Beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (*siehe Ziffer 4.2.1*) gilt für den Beginn der Steuerpflicht eine zusätzliche Bestimmung (*siehe Ziffer 5.1.9*).

Personen, die nach [Art. 10 MWSTG](#) steuerpflichtig werden, haben sich unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn ihrer Steuerpflicht bei der ESTV anzumelden ([Art. 66 Abs. 1 MWSTG](#)).

### **5.1.9 Beginn der Steuerpflicht beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland**

Beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (*siehe Ziffer 4.2.1*) gilt sowohl für ausländische als auch für inländische Leistungserbringer im Hinblick auf den Beginn der Steuerpflicht folgende zusätzliche Bestimmung:

Wird aus Lieferungen mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland die Umsatzgrenze von CHF 100'000 erreicht, so gilt der Ort der Lieferung bis zum Ende desjenigen Monats als im Ausland gelegen, in dem der Leistungserbringer diese Umsatzgrenze erreicht hat ([Art. 4a Abs. 1 MWSTV](#)). Ab dem Folgemonat gilt der Ort der Lieferung für sämtliche Lieferungen des in- oder ausländischen Leistungserbringers vom Ausland ins Inland (Kleinsendungen und andere Sendungen) als im Inland gelegen und der Leistungserbringer muss die Einfuhr aller Sendungen im eigenen Namen vornehmen ([Art. 4a Abs. 2 MWSTV](#)). War der Leistungserbringer bisher nicht steuerpflichtig, so muss er sich im MWST-Register eintragen lassen. Er schuldet auf allen Lieferungen vom Ausland ins Inland die MWST im Inland (Inlandsteuer).

### **5.1.10 Ende der Steuerpflicht bei inländischen Unternehmen**

Bei inländischen Unternehmen endet die Steuerpflicht mit der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit. Bei der Vermögensliquidation endet sie erst mit Abschluss des Liquidationsverfahrens ([Art. 14 Abs. 2 MWSTG](#)).

Das Unterschreiten der massgebenden Umsatzgrenze von CHF 100'000 bzw. 150'000 bedeutet nicht automatisch das Ende der Steuerpflicht. Solange eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird (auch den Ab- und Rückbau der Unternehmung), besteht die Steuerpflicht weiter. Will die steuerpflichtige Person wegen Unterschreitens der massgebenden Umsatzgrenze von der Steuerpflicht befreit werden, muss sie sich bei der ESTV abmelden. Die Abmeldung ist frühestens auf das Ende derjenigen Steuerperiode möglich, in welcher der massgebende Umsatz erstmals nicht mehr erreicht worden ist ([Art. 14 Abs. 5 MWSTG](#)).

Eine Nichtabmeldung gilt als Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht nach [Art. 11 MWSTG](#). Damit bleibt die steuerpflichtige Person weiterhin abrechnungspflichtig.

### 5.1.11 Ende der Steuerpflicht bei ausländischen Unternehmen

Bei ausländischen Unternehmen endet die Steuerpflicht am Schluss des Kalenderjahres, in dem letztmals eine Leistung im Inland erbracht wird ([Art. 14 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)).

### 5.1.12 Ende der Steuerpflicht beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland

Beim Versandhandel mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (*siehe Ziffer 4.2.1*) gilt sowohl für ausländische als auch für inländische Leistungserbringer im Hinblick auf das Ende der Steuerpflicht folgende zusätzliche Bestimmung ([Art. 4a Abs. 3 MWSTV](#)):

Wird die Umsatzgrenze von CHF 100'000 aus Lieferungen mit Kleinsendungen vom Ausland ins Inland (*siehe Ziffer 4.2.1*) unterschritten, so bleibt der Ort der Lieferung bis zum Ende desjenigen Kalenderjahres im Inland gelegen, in dem der Leistungserbringer die Umsatzgrenze von CHF 100'000 mit solchen Lieferungen von Kleinsendungen unterschreitet. Teilt der in- oder ausländische Leistungserbringer der ESTV das Unterschreiten der Umsatzgrenze nicht schriftlich mit, so gilt er als unterstellt nach [Art. 7 Abs. 3 Bst. a MWSTG](#), d.h. er gilt als Person, die über eine Bewilligung der ESTV verfügt, die Einfuhr im eigenen Namen vorzunehmen. Diese Bewilligung bewirkt, dass sich der Ort der Lieferung weiterhin im Inland befindet (*siehe Ziffer 4.2.1*).

## 5.2 Steuerobjekt der Inlandsteuer

### 5.2.1 Leistungsverhältnis

Die MWST bezweckt die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland ([Art. 1 Abs. 1 MWSTG](#); *siehe Ziffer 3*). Besteuert werden soll grundsätzlich die Tatsache, dass jemand im Inland konsumiert, d.h. wirtschaftliche Werte verbraucht.

Der Gesetzgeber nimmt einen Konsum aber nur dann an, wenn eine Person dafür Einkommen oder Vermögen verwendet. Der Konsum von geschenkten oder gefundenen Werten ist für die MWST unbeachtlich.

Die Erhebung der Steuer bei jeder einzelnen Person, die Einkommen oder Vermögen für den Konsum verwendet, wäre in der Praxis sehr aufwändig. Deshalb wird die Steuer bei denjenigen Personen (Unternehmen) erhoben, welche Leistungen erbringen und hierfür die von den Leistungsempfängern aufgewendeten Einkommens- oder Vermögenswerte erhalten. Die MWST im Inland fällt dann an, wenn Leistungen gegen Entgelt erworben werden. Voraussetzung für ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis ist das Vorliegen einer Leistung, eines Entgelts und eines inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt.

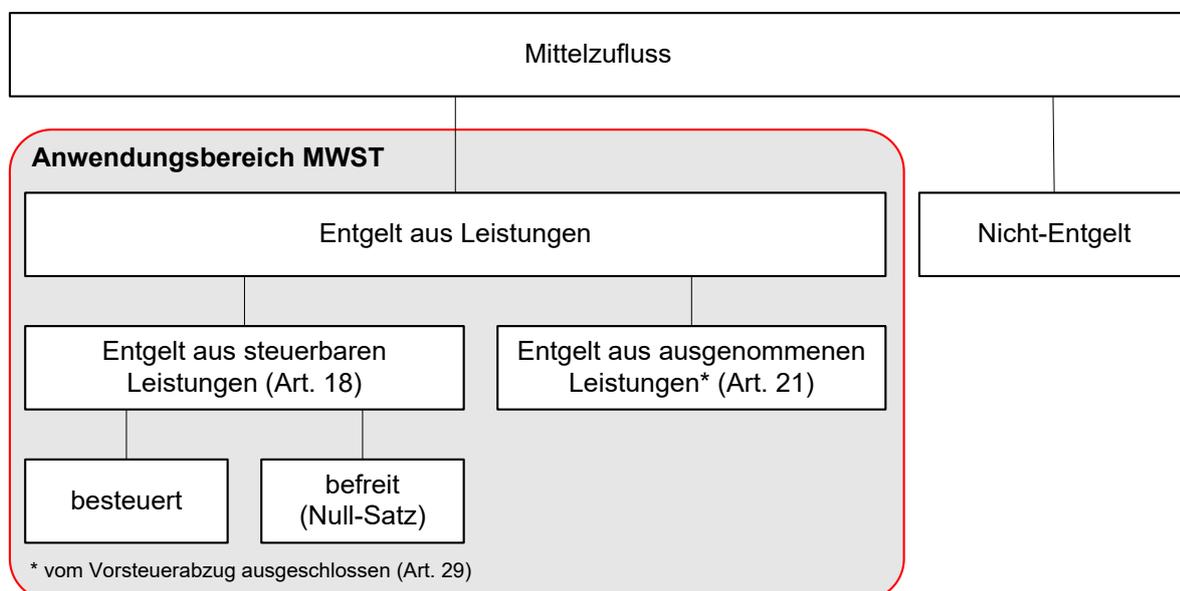
## 5.2.2 Leistung

### 5.2.2.1 Leistungsbegriff

Als Leistung gilt die «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt» ([Art. 3 Bst. c MWSTG](#)). Der in dieser Definition verwendete Begriff «Einräumung» weist darauf hin, dass einer Leistung ein willentliches menschliches Verhalten zugrunde liegt. Der wirtschaftliche Wert wird entweder willentlich einer anderen Person (Drittperson) eingeräumt oder die Einräumung erfolgt von Gesetzes wegen oder gestützt auf behördliche Anordnung. Der Inhalt der Leistung muss nicht nur einen wirtschaftlichen Wert aufweisen, sondern dieser muss auch verbrauchsfähig sein. Mit diesem Erfordernis werden zwei wichtige Bereiche vom Leistungsbegriff ausgeschlossen: Boden und Kapital. Beide Güter erleiden durch ihre Nutzung keine Reduktion der Substanz. Die Entgeltserwartung als subjektives Element der Definition schliesslich lässt sich aufgrund des Verhaltens des Leistungserbringers feststellen. Von einer Entgeltserwartung ist immer dann auszugehen, wenn der Leistende nicht von Anfang an mit aller Klarheit und entsprechendem Verhalten zum Ausdruck bringt, dass er kein Entgelt erwartet.

Die mehrwertsteuerliche Definition der Leistung umfasst sowohl Lieferungen als auch Dienstleistungen (*siehe Ziffer 4.2*). Der Eigenverbrauch ist unter dem geltenden MWSTG im Gegensatz zum aMWSTG kein Steuertatbestand mehr, sondern eine Vorsteuerkorrekturregel ([Art. 31 MWSTG](#)).

### Anwendungsbereich der MWST



### 5.2.2.2 Von der Steuer ausgenommene Leistungen

Von der MWST ausgenommen und somit nicht steuerbar sind alle in [Art. 21 Abs. 2 MWSTG](#) genannten Leistungen, z.B. Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Bildung, der Kultur, des Sports, der Banken und Versicherungen sowie bei Vermietung und Verkauf von Liegenschaften. Da Leistungen vorliegen, fallen diese Tatbestände grundsätzlich in den Anwendungsbereich der MWST, werden aber aus bemessungstechnischen, sozial- oder bildungspolitischen Gründen nicht besteuert.

### 5.2.2.3 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen

Die steuerpflichtige Person kann für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen (*siehe Ziffer 5.2.2.2*) optieren ([Art. 22 MWSTG](#)). Option bedeutet, dass die steuerpflichtige Person Leistungen, die nach [Art. 21 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen sind, freiwillig versteuert. Als Folge der Option für die Versteuerung solcher Leistungen kann die steuerpflichtige Person die Vorsteuer auf den Vorleistungen in Abzug bringen. Ohne Option besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug bei Leistungen und eingeführten Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind ([Art. 29 Abs. 1 MWSTG](#); *siehe Ziffer 5.5.3*).

Ausgeschlossen ist die Option für Finanz- und Versicherungsleistungen, für Umsätze bei bestimmten Geldspielen sowie für den Verkauf und die Vermietung von Immobilien, wenn sie vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden oder genutzt werden sollen ([Art. 22 Abs. 2 MWSTG](#)).

Die Option kann für jede einzelne Leistung dadurch ausgeübt werden, indem in der Rechnung an den Leistungsempfänger die Steuer ausgewiesen wird. Sie kann aber auch durch Deklaration in der Abrechnung mit der ESTV erfolgen ([Art. 22 Abs. 1 MWSTG](#)).

### 5.2.2.4 Von der Steuer befreite Leistungen

Ziel der Steuerbefreiung ist die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips. Leistungen, die aufgrund der Bestimmungen über den Leistungsort als im Inland erbracht gelten, aber im Ausland verbraucht werden, sollen im Inland keine Steuerbelastung erfahren (*siehe Ziffer 4.2.2*). Dies bedeutet, dass der Unternehmer, der solche Leistungen erbringt, diese nicht versteuern muss. Er kann aber – im Unterschied zu den steuerausgenommenen Leistungen – die Steuern, die auf seinem Sachaufwand (Gegenstände, Dienstleistungen, Einfuhren) für die Bewirkung steuerbefreiter Leistungen angefallen sind, als Vorsteuer abziehen. Diese Art der Steuerbefreiung wird auch als Besteuerung zum Nullsatz bezeichnet.

Unter die mit Anspruch auf Vorsteuerabzug von der Steuer **befreiten Leistungen** fallen namentlich ([Art. 23 Abs. 2 MWSTG](#)):

- Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden;
- Lieferungen von Gegenständen, die im Rahmen eines Transitverfahrens, Zolllagerverfahrens, Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung nachweislich im Inland unter Zollüberwachung standen, sofern das Verfahren ordnungsgemäss oder mit nachträglicher Bewilligung der Eidgenössischen Zollverwaltung (EZV) abgeschlossen wurde;

- das mit der Einfuhr von Gegenständen im Zusammenhang stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort;
- das mit der Ausfuhr von Gegenständen des zollrechtlich freien Verkehrs im Zusammenhang stehende Befördern oder Versenden von Gegenständen und alle damit zusammenhängenden Leistungen.

### 5.2.2.5 Leistungskombinationen

Voneinander unabhängige Leistungen werden mehrwertsteuerlich grundsätzlich selbständig behandelt ([Art. 19 Abs. 1 MWSTG](#)).

Die steuerpflichtige Person kann jedoch mehrere voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt sind oder als Leistungskombination angeboten werden, steuerlich als Einheit behandeln, wenn:

- die Sachgesamtheit oder Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt erbracht wird; und
- eine Leistung wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht ([Art. 19 Abs. 2 MWSTG](#), sogenannte Kombinationsregelung).

Für die untergeordneten Leistungen gelten bei Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen dieselben Rechtsfolgen wie für die überwiegende Leistung. Dies betrifft beispielsweise den Steuersatz. Anwendbar ist der Steuersatz, der für die überwiegende Leistung gilt. Die Kombinationsregelung kann aber auch angewendet werden, wenn eine Leistung steuerbar und die andere von der Steuer ausgenommen ist oder wenn eine Leistung im Inland und die andere im Ausland erbracht wird ([Art. 32 MWSTV](#)).

Beispiele zur Kombinationsregelung:

- Übernachtung/Frühstück in Kombination mit Halbpension (bei Hotel-Betrieben);
- Ausbildungsleistung in Kombination mit gastgewerblichen Leistungen;
- Geschenkkorb mit Früchten, Schinken, Salami (Lebensmittel, reduzierter Steuersatz) und einer Flasche Wein (Normalsatz).

### 5.2.2.6 Gesamtleistungen

Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln ([Art. 19 Abs. 3 MWSTG](#)). Die einzelnen Leistungen von solchen miteinander verbundenen Leistungen (Lieferungen und/oder Dienstleistungen) bilden ein Leistungspaket, das für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn das Gesamtgefüge oder der Gesamtcharakter der miteinander verbundenen Leistungen zerstört oder verändert würde, wenn einzelne Leistungen ausgetauscht und durch andere ersetzt würden. Bei Gegenständen trifft diese Definition auf die Sachen und ihre Bestandteile gemäss [Art. 642 Abs. 2](#) des [Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 \(ZGB\)](#) zu. Bestandteile können nicht ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung der Sache abgetrennt werden.

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

### 5.2.2.7 Haupt- und Nebenleistungen

Nebenleistungen, namentlich Umschliessungen und Verpackungen, werden steuerlich gleich behandelt wie die Hauptleistung ([Art. 19 Abs. 4 MWSTG](#)). Nebenleistungen sind eng mit der Hauptleistung verbundene Teilleistungen. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern dar und steht im Vordergrund, während die Nebenleistung nur nebensächlich ist. Nebenleistungen sind also Leistungen, welche

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

Die Abgabe von Umschliessungen gilt als Nebenleistung zur Lieferung, sofern sie für die verpackten Gegenstände üblich sind. Nicht von Bedeutung ist, ob solche Umschliessungen ein- oder mehrmals verwendet werden können und ob ihre Kosten im Preis eingeschlossen sind oder separat fakturiert werden. Ist die Umschliessung für den verpackten Gegenstand unüblich (z.B. Kristallvase mit Pralinés) oder handelt es sich gar nicht um eine eigentliche Umschliessung (z.B. Holzbrett und Wurst), gilt die Umschliessung nicht als Nebenleistung, sondern als selbstständige Leistung. Es handelt sich in diesen Fällen um eine Kombination von einzelnen, selbstständigen Leistungen, für welche die Kombinationsregelung gemäss [Art. 19 Abs. 2 MWSTG](#) (siehe Ziffer 5.2.2.5) angewendet werden kann.

### 5.2.2.8 Zuordnung von Leistungen

Eine Leistung gilt grundsätzlich als von derjenigen Person erbracht, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt ([Art. 20 Abs. 1 MWSTG](#)).

Handelt eine hierzu bevollmächtigte Person (Vertreter) **in fremdem Namen und für fremde Rechnung**, so gilt nicht sie, sondern der Vertretene als Leistungserbringer (direkte Stellvertretung). Der Vertreter trägt kein Risiko (z.B. Delkredererisiko) und muss nachweisen können, dass er als solcher handelt. Auch muss er die vertretene Person eindeutig identifizieren können (ausser bei Auktionen). Schliesslich muss dem Leistungsempfänger das Bestehen eines Stellvertretungsverhältnisses ausdrücklich bekannt gegeben werden, sofern sich dieses nicht aus den Umständen ergibt ([Art. 20 Abs. 2 MWSTG](#)).

Sind die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt, wird die Leistung also nicht dem Vertreter, sondern dem Vertretenen zugeordnet. Demzufolge hat der Vertretene und nicht der Vertreter die Leistung in der MWST-Abrechnung zu deklarieren. Der Vertreter muss lediglich über seine Provision abrechnen.

Handelt ein Vertreter **für fremde Rechnung, aber in eigenem Namen**, tritt er nach aussen hin als Leistungserbringer auf, womit die Leistung ihm zugeordnet wird. Es liegen zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor ([Art. 20 Abs. 3 MWSTG](#)) und nicht eine vermittelte Leistung und eine Vermittlungsleistung wie bei der direkten Stellvertretung.

### 5.2.3 Entgelt

Als Entgelt gilt der «Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet» ([Art. 3 Bst. f MWSTG](#)).

Das Entgelt bildet neben der Leistung das zweite wesentliche Element des Leistungsverhältnisses (*siehe Ziffer 5.2.1*), da eine Leistung nur dann der Steuer unterliegt, wenn sie gegen Entgelt erbracht wird.

Das Entgelt hat eine Doppelfunktion. Es ist einerseits unabdingbare Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung ([Art. 3 Bst. c MWSTG](#)). Andererseits bildet es die Bemessungsgrundlage für die Steuer ([Art. 24 Abs. 1 MWSTG](#); *siehe Ziffer 5.3*). Erst wenn die Höhe des Entgelts feststeht, kann dieses mit dem anwendbaren Steuersatz multipliziert und damit der zu entrichtende Steuerbetrag ermittelt werden.

### 5.2.4 Nicht-Entgelt

Mittelflüsse (in der Regel Geldzahlungen), denen keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn gegenübersteht, gelten als Nicht-Entgelt ([Art. 18 Abs. 2 MWSTG](#)). Mangels Leistung sind sie somit nicht zu versteuern. Dazu zählen namentlich Subventionen und Spenden.

Der Erhalt solcher Nicht-Entgelte hat daher im Prinzip keine Auswirkungen auf die MWST und bewirkt namentlich auch keine Vorsteuerkürzung ([Art. 33 Abs. 1 MWSTG](#)). Eine Ausnahme bilden Subventionen und ähnliche Mittelflüsse ([Art. 18 Abs. 2 Bst. a–c MWSTG](#)), welche dazu führen, dass der Empfänger eine Kürzung seines Vorsteuerabzugs vornehmen muss ([Art. 33 Abs. 2 MWSTG](#)). Deshalb ist die Abgrenzung zwischen den Mittelflüssen nach [Art. 18 Abs. 2 Bst. a–c MWSTG](#) (Subventionen und dergleichen) einerseits und solchen nach [Art. 18 Abs. 2 Bst. d–l MWSTG](#) (insbesondere Spenden) andererseits von grosser Bedeutung.

Eine Subvention liegt dann vor (zum Begriff siehe auch [Art. 29 MWSTV](#)), wenn kumulativ die folgenden drei Bedingungen erfüllt sind:<sup>3</sup>

- die Zuwendung wird von der öffentlichen Hand ausgerichtet;
- der Beitragszahler erhält keine konkrete Gegenleistung vom Begünstigten; und
- die Zuwendung wird grundsätzlich aufgrund einer gesetzlichen Grundlage ausgerichtet (Gesetz, Verordnung, Reglement, Beschluss, Erlass usw.).

Als Spende gilt die freiwillige Zuwendung ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Die Spende erfolgt mit der Absicht, den Empfänger zu bereichern und somit finanziell zu

---

<sup>3</sup> Siehe dazu [MWST-Info 05 Subventionen und Spenden](#)

unterstützen ([Art. 3 Bst. i MWSTG](#)). Eine Spende liegt auch dann vor, wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird ([Art. 3 Bst. i Ziff. 1 MWSTG](#)). Die Publikation in neutraler Form bewirkt somit keine steuerbare Werbeleistung.

Beiträge von Passivmitgliedern ohne Gegenleistung sowie von Gönnern an Vereine oder an gemeinnützige Organisationen werden den Spenden gleichgestellt. Beiträge von Gönnern an gemeinnützige Organisationen gelten auch dann als Spende, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnern freiwillig Vorteile im Rahmen ihres statutarischen Zwecks gewährt. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass sie dem Gönner mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht ([Art. 3 Bst. i Ziff. 2 MWSTG](#)).

### 5.3 Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der MWST ist das Entgelt ([Art. 24 MWSTG](#)). Erst wenn die Höhe des Entgelts feststeht, kann dieses mit dem anwendbaren Steuersatz multipliziert und damit der zu entrichtende Steuerbetrag ermittelt werden.

Zum Entgelt gehört namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden ([Art. 24 Abs. 1 MWSTG](#)). Dies können beispielsweise Beschaffungskosten bei Lieferungen (Bezugsfrachten, Zölle, leistungsabhängige Schwerkverkehrsabgabe), Mahngebühren oder vereinbarte Teilzahlungszuschläge sein.

Das Entgelt kann aus Geldzahlungen in Form von in- oder ausländischen Zahlungsmitteln, aber auch aus geldwerten Leistungen bestehen. Als geldwerte Leistungen gelten z.B. der Tausch, Gutscheine oder die Abtretung einer Forderung.

Massgebend ist das tatsächlich empfangene Entgelt ([Art. 24 Abs. 1 MWSTG](#)). Die steuerpflichtige Person muss ihre Umsatzsteuerschuld korrigieren, wenn das tatsächlich empfangene Entgelt nicht mit dem vereinbarten Entgelt übereinstimmt bzw. wenn in einem späteren Zeitpunkt das bereits bezahlte Entgelt, z.B. aufgrund einer Preisminderung, angepasst wird ([Art. 41 Abs. 1 MWSTG](#)). Vom Entgelt dürfen also Rabatte, Skonti und dergleichen abgezogen werden.

Nicht abgezogen werden dürfen Kreditkartenkommissionen. Die Kreditkartenkommission ist Entgelt für ein separates Leistungsverhältnis zwischen dem Leistungserbringer und der Kreditkartenherausgeberin.

In der heutigen international ausgerichteten Wirtschaft werden Rechnungen zunehmend in ausländischer Währung ausgestellt und bezahlt. Die Abrechnung der MWST mit der ESTV ist jedoch in Landeswährung vorzunehmen. Deshalb hat der Leistungserbringer das Entgelt für Leistungen, die er in ausländischer Währung in Rechnung stellt, im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung in Schweizer Franken umzurechnen ([Art. 45 Abs. 1 MWSTV](#)).

Die Umrechnung erfolgt im Prinzip nach dem von der ESTV auf ihrer Website veröffentlichten [Wechselkurs](#), wobei wahlweise der Monatsmittelkurs oder der Tageskurs für den Verkauf von Devisen verwendet werden kann ([Art. 45 Abs. 3 MWSTV](#)). Bei ausländischen Währungen, für welche die ESTV keinen Kurs bekannt gibt, gilt der publizierte Tageskurs für den Verkauf von Devisen einer inländischen Bank ([Art. 45 Abs. 3<sup>bis</sup> MWSTV](#)).

Steuerpflichtige Personen, die Teil eines Konzerns sind, können für die Umrechnung auch gegenüber Dritten ihren internen Konzernumrechnungskurs anwenden ([Art. 45 Abs. 4 MWSTV](#)).

Bei Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde ([Art. 24 Abs. 2 MWSTG](#)). Zum Kreis der eng verbundenen Personen gehören die Inhaber von mindestens 20 % des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen. Als eng verbundene Personen gelten auch Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Nicht als eng verbundene Personen gelten hingegen Vorsorgeeinrichtungen ([Art. 3 Bst. h MWSTG](#)). Nahestehende Personen sind beispielsweise Familienangehörige des Firmeninhabers oder Schwestergesellschaften.

Nicht Bemessungsgrundlage bilden namentlich Billettsteuern, Handänderungssteuern sowie die auf der Leistung geschuldete MWST selbst ([Art. 24 Abs. 6 MWSTG](#)).

## 5.4 Steuersätze

Die schweizerische MWST kennt drei Steuersätze ([Art. 25 MWSTG](#)):

- einen Normalsatz;
- einen reduzierten Satz;
- einen Sondersatz für Beherbergungsleistungen.

### 5.4.1 Normalsatz

Von 2011 bis 2017 betrug der Normalsatz 8 % Seit dem 1. Januar 2018 beträgt er 7,7 % ([Art. 25 Abs. 1 MWSTG](#)).

Der Normalsatz gilt für alle der Steuer unterliegenden Leistungen, auf die nicht der reduzierte Satz oder der Sondersatz für Beherbergungsleistungen zur Anwendung kommt.

### 5.4.2 Reduzierter Steuersatz

Seit 2011 beträgt der reduzierte Steuersatz 2,5 % ([Art. 25 Abs. 2 MWSTG](#)).

Der reduzierte Steuersatz gilt für folgende Leistungen:

- Lieferungen folgender Gegenstände:
  - Wasser in Leitungen (Trinkwasser)
  - Lebensmittel nach dem [Bundesgesetz über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände vom 20 Juni 2014 \(LMG\)](#), mit Ausnahme alkoholischer Getränke;  
Die Abgabe von Lebensmitteln im Rahmen von gastgewerblichen Leistungen gilt als zum Normalsatz zu versteuernde gastgewerbliche Leistung. Lebensmittel (ausgenommen alkoholische Getränke), die in Verpflegungsautomaten angeboten werden, sind zum reduzierten Steuersatz zu versteuern, da keine gastgewerbliche Leistung vorliegt ([Art. 25 Abs. 3 MWSTG](#));

- Vieh, Geflügel, Fische;
  - Getreide;
  - Sämereien, Setzknollen und -zwiebeln, lebende Pflanzen, Stecklinge, Pfropfreiser sowie Schnittblumen und Zweige, auch zu Arrangements, Strässen, Kränzen und dergleichen veredelt. Gesonderte Rechnungsstellung vorausgesetzt, unterliegt die Lieferung dieser Gegenstände auch dann dem reduzierten Steuersatz, wenn sie in Kombination mit einer zum Normalsatz steuerbaren Leistung erbracht wird;
  - Futtermittel, Silagesäuren, Streumittel für Tiere;
  - Dünger, Pflanzenschutzmittel, Mulch und anderes pflanzliches Abdeckmaterial;
  - Medikamente;
  - Zeitungen, Zeitschriften, Bücher und andere Druckerzeugnisse ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten.
- Elektronische Zeitungen, Zeitschriften und Bücher ohne Reklamecharakter der vom Bundesrat zu bestimmenden Arten.
  - Dienstleistungen der Radio- und Fernsehgesellschaften, mit Ausnahme der Dienstleistungen mit gewerblichem Charakter (z. B. Werbesendungen).
  - Die folgenden steuerausgenommenen Leistungen und Entgelte nach [Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14–16 MWSTG](#), wenn sie freiwillig versteuert werden (Option nach [Art. 22 MWSTG](#)):
    - die in [Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG](#) genannten, dem Publikum unmittelbar erbrachten oder, sofern nicht unmittelbar erbracht, von diesem unmittelbar wahrnehmbaren kulturellen Leistungen;
    - für sportliche Anlässe verlangte Entgelte einschliesslich diejenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen (z.B. Startgelder) samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG](#));
    - kulturelle Dienstleistungen und die Lieferung von Werken kultureller Natur durch deren Urheber wie Schriftsteller, Komponisten, Filmschaffende, Kunstmaler, Bildhauer sowie Dienstleistungen, die von den Verlegern und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbracht werden. Dies gilt auch für Werke zweiter Hand nach [Art. 3 des Bundesgesetzes über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte vom 9. Oktober 1992 \(URG\)](#), die kultureller Natur sind ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG](#)).
  - Leistungen im Bereich der Landwirtschaft, die in einer mit der Urproduktion in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Bearbeitung des Bodens oder Bearbeitung von mit dem Boden verbundenen Erzeugnissen der Urproduktion bestehen.

### 5.4.3 Sondersatz für Beherbergungsleistungen

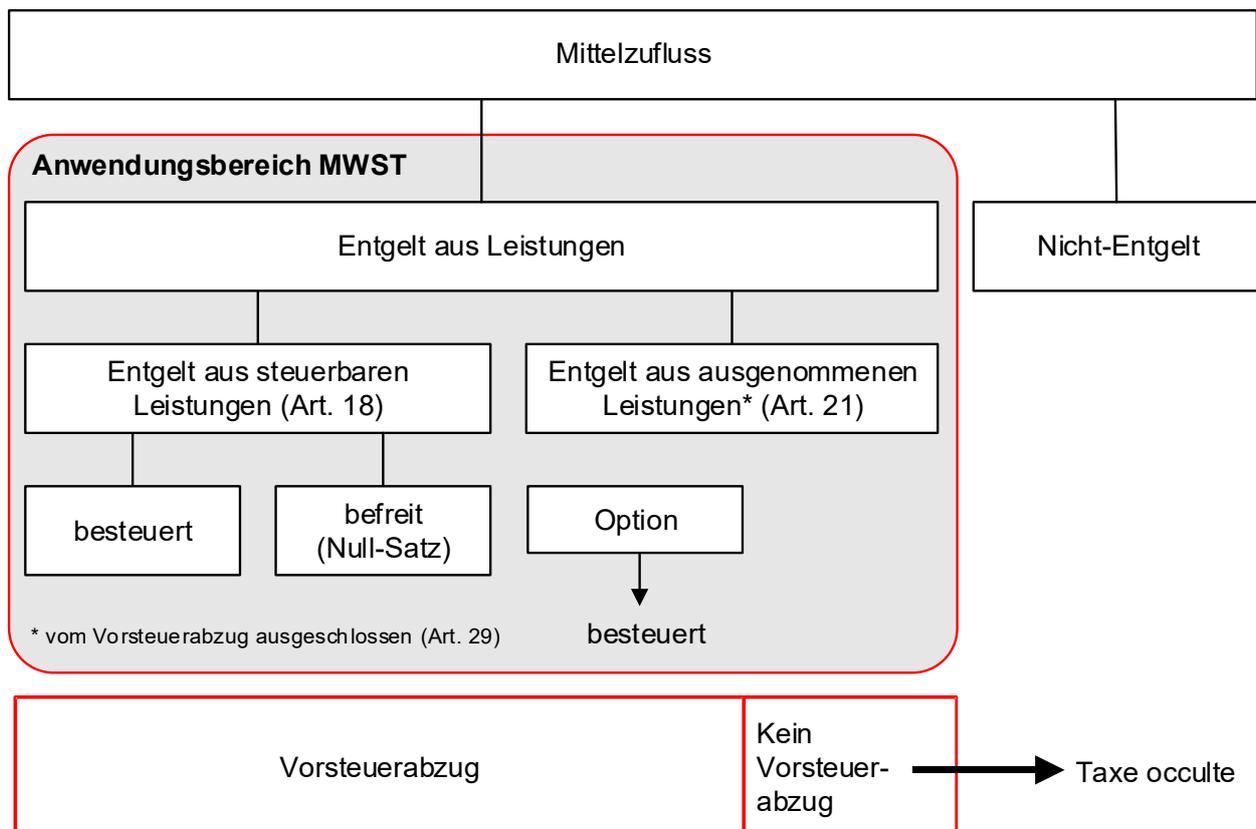
Von 2011 bis 2017 betrug der Sondersatz für Beherbergungsleistungen 3,8 %. Seit dem 1. Januar 2018 beträgt er 3,7 %. Die Dauer des Sondersatzes ist befristet bis zum 31. Dezember 2027 ([Art. 25 Abs. 4 MWSTG](#)).

Als Beherbergungsleistung gilt die Gewährung von Unterkunft einschliesslich der Abgabe eines Frühstücks, auch wenn dieses separat berechnet wird. Die Vermietung von Ferienwohnungen ist ebenfalls eine Beherbergungsleistung.

## 5.5 Vorsteuerabzug

Der unternehmerische Bereich soll keiner MWST-Belastung unterliegen (*siehe Ziffer 3*). Dieser Grundsatz geht aus [Art. 1 Abs. 1 MWSTG](#) hervor, wonach die MWST die Besteuerung des nicht unternehmerischen Endverbrauchs im Inland bezweckt. Die Belastung mit MWST soll nur auf der letzten Stufe vor dem nicht unternehmerischen Endverbrauch entstehen (*siehe Ziffer 2*). Das Instrument, um dieses Ziel bei einer Allphasensteuer zu erreichen, ist der Vorsteuerabzug. Er ist damit das zentrale Merkmal einer modernen MWST.

### Vorsteuerabzug im Anwendungsbereich der MWST



### 5.5.1 Grundsatz

Das MWSTG folgt dem Grundsatz, wonach alle im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern grundsätzlich in Abzug gebracht werden können (z.B. auch Vorsteuern auf dem allgemeinen Aufwand, auf Fehlinvestitionen sowie Aufräum- und Abbauarbeiten am Ende des Lebenszyklus eines Unternehmens). Soll das Recht zum Vorsteuerabzug eingeschränkt werden, bedarf es einer ausdrücklichen Regelung im MWSTG, wie dies in [Art. 29](#) und [Art. 33 MWSTG](#) der Fall ist.

Keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht für Aufwendungen, die nicht in Zusammenhang mit unternehmerischen Tätigkeiten stehen (z.B. Aufwendungen für hoheitliche Tätigkeiten oder für den privaten Bereich) oder die zur Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind (*siehe Ziffer 5.2.2.2*).

Bei der Inlandsteuer ist jede in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehbar, sofern:

- die Vorsteuer im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen ist ([Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#));
- kein Tatbestand vorliegt, bei dem der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ([Art. 29 MWSTG](#)) oder eine Vorsteuerkürzung erforderlich ist ([Art. 33 MWSTG](#)); und
- die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie die Vorsteuer bezahlt hat ([Art. 28 Abs. 3 MWSTG](#)).

Letzteres rechtfertigt sich deshalb, weil jede Person, ob steuerpflichtig oder nicht, die in Rechnung gestellte MWST auch der ESTV abzuliefern hat ([Art. 27 Abs. 2 MWSTG](#)).

Die steuerpflichtige Person kann unter den vorstehend beschriebenen Voraussetzungen auch die folgenden Vorsteuern abziehen ([Art. 28 Abs. 1 Bst. b und c MWSTG](#)):

- Die von ihr deklarierte Bezugsteuer ([Art. 45–49 MWSTG](#));
- die von ihr entrichtete oder zu entrichtende Einfuhrsteuer, die mit unbedingter Forderung veranlagt wurde oder die mit bedingter Forderung veranlagt wurde und fällig geworden ist, sowie die von ihr für die Einfuhr von Gegenständen deklarierte Steuer ([Art. 52](#) und [Art. 63 MWSTG](#)).

## 5.5.2 Abzug fiktiver Vorsteuer

Das Konzept der MWST geht davon aus, dass ein Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbs konsumiert ist. Die Realität zeigt jedoch, dass diese Annahme nicht immer zutrifft. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn Gegenstände aus dem privaten Bereich in den unternehmerischen Bereich zurückkehren. Typische Beispiele hierfür sind Gebrauchtwagen.

Stellt der Verkäufer mangels Steuerpflicht keine Steuer in Rechnung, ist in dem von der steuerpflichtigen Person bezahlten Ankaufspreis eine Schattensteuer (*taxe occulte*; *siehe Ziffer 3*) enthalten. Weil der Gegenstand offensichtlich noch nicht vollständig konsumiert ist, sondern noch einen gewissen Wert (Verkaufspreis) aufweist, gewährt das Gesetz dem steuerpflichtigen Käufer einen Vorsteuerabzug in dem Umfang, in dem die Steuer im Ankaufspreis enthalten wäre.

Der Abzug fiktiver Vorsteuer ist möglich, wenn die steuerpflichtige Person im Rahmen ihrer zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit einen individualisierbaren beweglichen Gegenstand ohne offen überwältzte MWST erwirbt ([Art. 28a Abs. 1 MWSTG](#)).

Mit dem am 1. Januar 2018 in Kraft getretenen teilrevidierten MWSTG ist neu der Abzug fiktiver Vorsteuer auch möglich, wenn:

- ein neuer Gegenstand erworben wird;
- der Gegenstand nicht weiterverkauft, sondern im Betrieb verwendet wird;
- der Gegenstand exportiert wird.

Der Abzug fiktiver Vorsteuer ist jedoch nicht mehr möglich beim Bezug von Sammlerstücken wie Kunstgegenständen und Antiquitäten. Bei diesen Gegenständen kommt neu die Margenbesteuerung zur Anwendung (*siehe Ziffer 5.5.3*).

Mit dem Abzug fiktiver Vorsteuer gelangt der Gegenstand wieder in den Mehrwertsteuerkreislauf. Der steuerpflichtige Käufer des Gegenstands berechnet bei einer Weiterlieferung die MWST auf dem gesamten Erlös zum gesetzlichen Steuersatz und der Leistungsempfänger kann diese Steuer wiederum als Vorsteuer abziehen, sofern er hierzu berechtigt ist.

### 5.5.3 Margenbesteuerung

Seit dem 1. Januar 2018 werden Sammlerstücke wie Kunstgegenstände, Antiquitäten und dergleichen erneut der Margenbesteuerung unterstellt ([Art. 24a MWSTG](#)). Bereits bis Ende 2009 war für solche Gegenstände die Margenbesteuerung anwendbar, bis sie per Anfang 2010 abgeschafft und durch den Abzug fiktiver Vorsteuer ersetzt wurde. In der Folge hat sich gezeigt, dass der Abzug fiktiver Vorsteuer in bestimmten Konstellationen nicht nur zu einer Unterbesteuerung, sondern sogar zu einer Preissubventionierung führen kann. Insbesondere bei Kunstgegenständen, die steuerfrei eingeführt werden können, war dieses Risiko hoch.

Die Wiedereinführung der Margenbesteuerung für Sammlerstücke orientiert sich materiell an der Regelung, wie sie bis Ende 2009 für alle gebrauchten individualisierbaren beweglichen Gegenstände galt. Die früher damit einhergehenden Formvorschriften kommen allerdings wegen des Grundsatzes der Beweismittelfreiheit nicht mehr zur Anwendung. Auch die frühere Auktionsregelung wurde nicht wieder eingeführt. Neu ist zudem die Verlustverrechnung möglich ([Art. 24a Abs. 1 MWSTG](#)).

Verkauft eine steuerpflichtige Person ein Sammlerstück, das sie ohne offen ausgewiesene Steuer bezogen hatte und für das sie den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat, so bezahlt sie die MWST nicht auf dem gesamten Verkaufspreis, sondern kann vom Verkaufspreis den Ankaufspreis abziehen und bezahlt die MWST bloss auf der Differenz. Werden mehrere Sammlerstücke zu einem Gesamtpreis erworben, so kann die Steuer von der Differenz zwischen dem Gesamtankaufspreis und dem Gesamtverkaufspreis berechnet werden ([Art. 24a Abs. 5 MWSTG](#)). Werden Sammlerstücke zusammen mit anderen Gegenständen zu einem Gesamtpreis erworben, so ist die Margenbesteuerung nur anwendbar, wenn der Anteil am Ankaufspreis, der auf die Sammlerstücke entfällt, annäherungsweise ermittelt werden kann ([Art. 48b Abs. 3 MWSTV](#)).

### 5.5.4 Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen auf Leistungen und Einfuhren von Gegenständen, die für von der Steuer ausgenommene Leistungen ([Art. 21 Abs. 2 MWSTG](#)) verwendet werden ([Art. 29 Abs. 1 MWSTG](#)), sofern die steuerausgenommenen Leistungen nicht freiwillig versteuert werden (Option, [Art. 22 MWSTG](#)). Grundsätzlich handelt es sich auch hier um Leistungen, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erbracht werden und unter diesem Gesichtspunkt zum Vorsteuerabzug berechtigten würden. Um die wettbewerbsverzerrende Wirkung von Steuerausnahmen zu mildern, schliesst der Gesetzgeber in diesem Fall das Recht auf den Vorsteuerabzug ausdrücklich aus. Dadurch gelangen die Leistungen nicht vollständig steuerfrei zu den Endkonsumenten, sondern sie sind mit einer *Taxe occulte* belastet (*siehe Ziffer 3*). Bezieht hingegen eine steuerpflichtige Person eine solche Leistung im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit, führt dieser Ausschluss des Vorsteuerabzugs zu einer wettbewerbsverzerrenden **Steuerkumulation**.

Der Vorsteuerabzug für Leistungen, die im Ausland erbracht wurden, ist im selben Umfang möglich, wie wenn sie im Inland erbracht worden wären und für deren Versteuerung nach [Art. 22 MWSTG](#) hätte

optiert werden können ([Art. 29 Abs. 1<sup>bis</sup> MWSTG](#)). Die Option ist beispielsweise ausgeschlossen bei Finanz- und Versicherungsdienstleistungen oder beim Verkauf und bei der Vermietung von Liegenschaften, die ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden oder werden sollen ([Art. 22 Abs. 2 MWSTG](#)).

Der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Erwerb, Halten und Veräussern von Beteiligungen wird in [Art. 29 Abs. 2–4 MWSTG](#) geregelt. Der Verkauf von Wertpapieren stellt eine von der Steuer ausgenommene Leistung dar ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. e MWSTG](#)). Werden jedoch Wertpapierpakete, die eine Unternehmensbeteiligung darstellen, übertragen oder gehalten, steht nicht mehr der Handel mit Wertpapieren im Vordergrund, sondern die Organisation bzw. die Besitzverhältnisse des Unternehmens. Vorsteuern auf Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb, Halten und Veräussern von qualifizierten Beteiligungen anfallen, können deshalb im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit abgezogen werden ([Art. 29 Abs. 2 MWSTG](#)). Als Beteiligungen gelten Wertpapieranteile von mindestens 10 % des Unternehmenskapitals ([Art. 29 Abs. 3 MWSTG](#)).

### 5.5.5 Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung

Verwendet die steuerpflichtige Person Gegenstände, Teile davon oder Dienstleistungen

- auch ausserhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit; oder
- innerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowohl für Leistungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen als auch für Leistungen, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind,

so liegt eine gemischte Verwendung vor und der Vorsteuerabzug ist nach dem Verhältnis der Verwendung zu korrigieren ([Art. 30 Abs. 1 MWSTG](#)).

Wird eine solche Vorleistung (namentlich Aufwendungen und Investitionen) zu einem überwiegenden Teil im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit für Leistungen verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, so kann die Vorsteuer vollständig abgezogen und am Ende der Steuerperiode korrigiert werden ([Art. 30 Abs. 2 MWSTG](#)).

### 5.5.6 Eigenverbrauch

Fallen bei Gegenständen oder Dienstleistungen, die nicht oder nicht vollständig verbraucht wurden, die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich weg, ist der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen zu korrigieren (Eigenverbrauch, [Art. 31 MWSTG](#)). Diese Vorsteuerkorrektur soll verhindern, dass eine steuerpflichtige Person, die Gegenstände oder Dienstleistungen ausserhalb der unternehmerischen Tätigkeit – insbesondere für private Zwecke – verwendet, gegenüber einer nicht steuerpflichtigen Person steuerlich bessergestellt wird.

Der Wertverzehr, d.h. Abschreibungen im Sinne von [Art. 31 Abs. 3 MWSTG](#), wird entsprechend berücksichtigt.

### 5.5.7 Einlageentsteuerung

Die Vorsteuerkorrektur mittels Einlageentsteuerung bildet das Gegenstück zur Vorsteuerkorrektur wegen Eigenverbrauchs. Die Vorsteuerkorrektur mittels Einlageentsteuerung kommt dann zur Anwendung, wenn bei Gegenständen oder Dienstleistungen, die nicht oder nicht vollständig verbraucht wurden, die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nachträglich eintreten. In diesem Fall kann der Vorsteuerabzug in der Abrechnungsperiode vorgenommen werden, in der die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Die früher nicht in Abzug gebrachte Vorsteuer, einschliesslich ihrer als Eigenverbrauch korrigierten Anteile, kann abgezogen werden ([Art. 32 MWSTG](#)).

Der Wertverzehr, d.h. Abschreibungen im Sinne von [Art. 32 Abs. 2 MWSTG](#), wird entsprechend berücksichtigt.

### 5.5.8 Kürzung des Vorsteuerabzugs

Mittelflüsse, denen keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne gegenübersteht (sogenannte Nicht-Entgelte), haben grundsätzlich keinen Einfluss auf die Höhe des Vorsteuerabzugs ([Art. 33 Abs. 1 MWSTG](#)). Das gilt für alle in [Art. 18 Abs. 2 Bst. d-I MWSTG](#) genannten Nicht-Entgelte (z.B. Spenden, Einlagen in Unternehmen, Dividenden). Konkret bedeutet dies, dass die Höhe des Vorsteuerabzugs beispielsweise nicht davon beeinflusst wird, ob sich ein Unternehmen neben Einnahmen aus Leistungen auch mittels Spenden finanziert.

Bei Subventionen und ihnen gleichgestellten Beiträgen ([Art. 18 Abs. 2 Bst. a-c MWSTG](#)) muss hingegen eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vorgenommen werden ([Art. 33 Abs. 2 MWSTG](#)).

## 6 BEZUGSTEUER

Der Bund erhebt neben der Inland- und der Einfuhrsteuer (*siehe Ziffern 5 und 9*) eine Bezugsteuer ([Art. 1 Abs. 2 Bst. b](#) und [Art. 45 ff. MWSTG](#)). Der Bezugsteuer unterliegt der Bezug folgender Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die im Inland nicht im MWST-Register eingetragen sind ([Art. 45 Abs. 1 Bst. a und c MWSTG](#)):

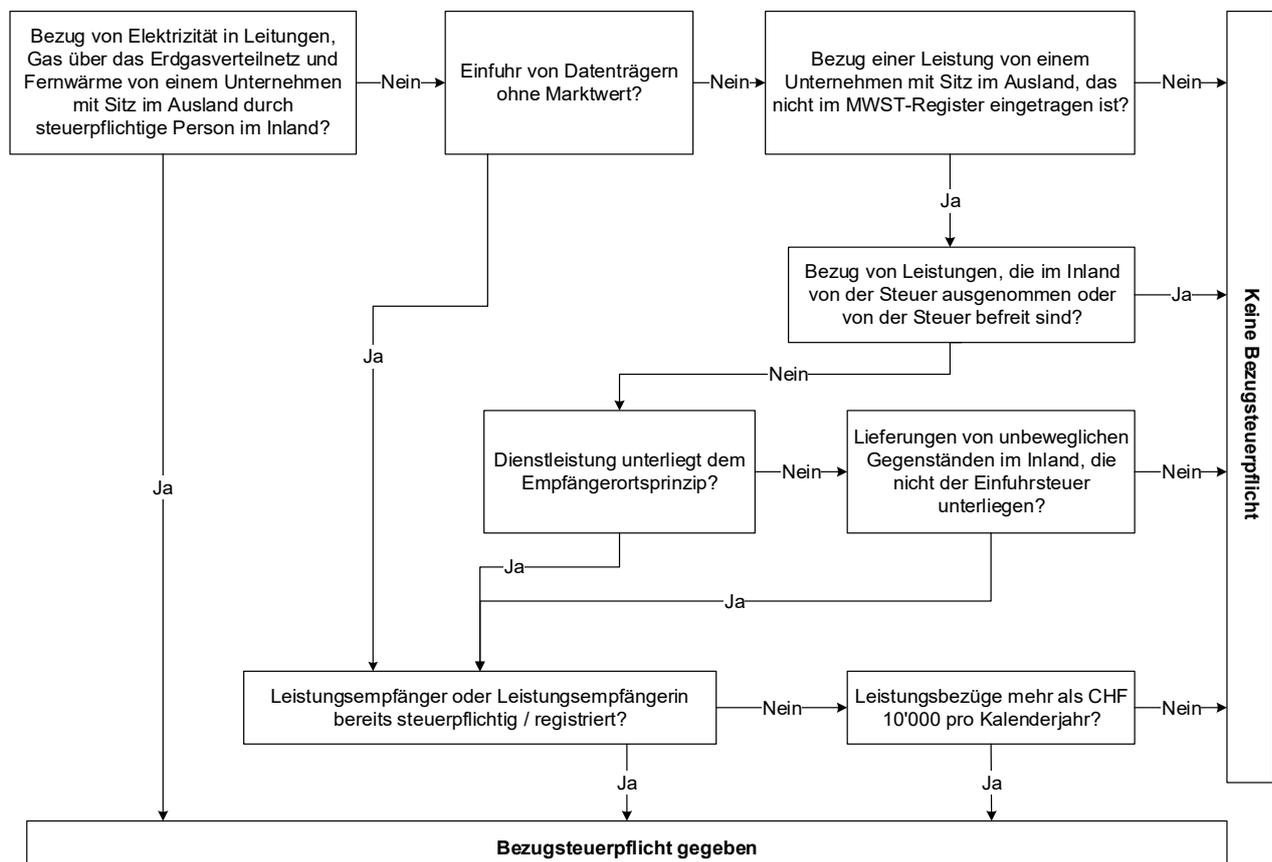
- Dienstleistungen, deren Leistungsort sich gestützt auf das Empfängerortsprinzip ([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)) im Inland befindet (ohne Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger);
- Lieferungen unbeweglicher Gegenstände im Inland, sofern sie nicht von der Einfuhrsteuer erfasst worden sind (ohne das Überlassen solcher Gegenstände zum Gebrauch oder zur Nutzung).

Ebenfalls der Bezugsteuer unterliegt ([Art. 45 Abs. 1 Bst. b und d MWSTG](#)):

- die Einfuhr von Datenträgern ohne Marktwert mit den darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechten ([Art. 52 Abs. 2 MWSTG](#));
- die Lieferung von Elektrizität in Leitungen, von Gas über das Erdgasverteilnetz und von Fernwärme durch Unternehmen mit Sitz im Ausland an steuerpflichtige Personen im Inland.

Nicht der Bezugsteuer unterliegen Leistungen, die nach [Art. 21 MWSTG](#) von der Inlandsteuer ausgenommen oder nach [Art. 23 MWSTG](#) von der Inlandsteuer befreit sind ([Art. 45a MWSTG](#)).

Die Bezugsteuerpflicht kann anhand nachfolgender Abbildung geprüft werden.



## 6.1 Steuerobjekt der Bezugsteuer

### 6.1.1 Dienstleistungen

Die Bezugsteuer ist zu entrichten beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland, die gestützt auf das Empfängerortsprinzip ([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)) als im Inland erbracht gelten. Zusätzlich muss der Dienstleistungserbringer ein Unternehmen mit Sitz im Ausland sein, das im Inland nicht im MWST-Register eingetragen ist ([Art. 45 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)). Ist das im Ausland ansässige Unternehmen im Inland mehrwertsteuerlich registriert, so unterliegen die vorstehend genannten Dienstleistungen der Inlandsteuer und nicht der Bezugsteuer. Keine Bezugsteuer ist geschuldet, wenn im Inland ansässige nicht steuerpflichtige Personen (z.B. Privatpersonen) Telekommunikations- oder elektronische Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen. Da für solche Dienstleistungen ebenfalls das Empfängerortsprinzip gilt, können sie beim Leistungserbringer die subjektive Steuerpflicht begründen (*siehe Ziffer 5.1.2*).

Beispiele für Dienstleistungen, die der Bezugsteuer unterliegen, wenn sie von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen werden, die im Inland nicht im MWST-Register eingetragen ist:

- Werbeleistungen;
- Leistungen von Beratern, Vermögensverwaltern, Treuhändern, Anwälten usw.;
- Personalverleih;
- Managementdienstleistungen.

Wird eine Dienstleistung aus dem Ausland bezogen, die von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 MWSTG](#)) oder von der Steuer befreit ist ([Art. 23 MWSTG](#)), ist auch keine Bezugsteuer zu entrichten ([Art. 45a MWSTG](#)).

### 6.1.2 Datenträger ohne Marktwert

Lässt sich bei der Einfuhr von Datenträgern kein Marktwert feststellen und ist die Einfuhr der Datenträger nicht nach [Art. 53 MWSTG](#) von der Einfuhrsteuer befreit, so unterliegen die Datenträger, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte, der Bezugsteuer ([Art. 45 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)). Als Datenträger ohne Marktwert gilt, unabhängig vom Trägermaterial oder der Art der Datenspeicherung, jeder Träger von Daten, der in der Art und Beschaffenheit, wie er eingeführt wird, nicht gegen Entrichtung eines im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Entgelts erworben und nicht gegen Entrichtung einer einmaligen, im Zeitpunkt der Einfuhr feststehenden Lizenzgebühr vertragsmässig genutzt werden kann (z.B. Datenträger mit Computerprogrammen und -dateien, deren Updates und Upgrades sowie Ton- und Bilddaten; [Art. 111 MWSTV](#)).

**Beispiel:**

*Datenträger mit Updates, die nur im Rahmen eines Wartungsvertrages bezogen werden können, der die Anzahl und/oder Periodizität der Einfuhr von weiteren Datenträgern während der Vertragsperiode nicht festlegt.*

Den Datenträgern ohne Marktwert sind namentlich die folgenden Gegenstände gleichgestellt, sofern der Gegenstand dem Auftraggeber aufgrund eines selbstständigen Rechtsgeschäftes übergeben oder überlassen wird ([Art. 111 Abs. 4 MWSTV](#)):

- Pläne, Zeichnungen und Illustrationen namentlich von Architekten, Ingenieuren, Grafikern sowie Designern;
- Rechtsschriften von Anwälten, Gutachten von Sachverständigen, Übersetzungen, Forschungs- und Versuchsergebnisse sowie Ergebnisse aus Analysen, Bewertungen und Ähnlichem;
- verbrieftete Rechte und immaterielle Werte.

### 6.1.3 Lieferung unbeweglicher Gegenstände im Inland

Im Ausland ansässige Unternehmen, die im Inland Lieferungen unbeweglicher Gegenstände ausführen, jedoch nicht im MWST-Register eingetragen sind, können gegenüber inländischen Unternehmen mehrwertsteuerlich bevorteilt sein. Dies betrifft insbesondere Leistungen im Bauhaupt- und Bau- nebengewerbe. Es entstehen folglich – vor allem in grenznahen Regionen – Wettbewerbsverzerrungen, denen mit der Bezugsteuer entgegengewirkt wird.

Die Bezugsteuerpflicht entsteht beim Empfänger solcher Lieferungen, sofern diese nicht der Einfuhrsteuer unterliegen ([Art. 45 Abs. 1 Bst. c MWSTG](#)). Keine Bezugsteuer ist geschuldet, wenn unbewegliche Gegenstände zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassen werden.

#### **Beispiel:**

*Der (in der Schweiz nicht für MWST-Zwecke registrierte) Küchenbauer A aus Deutschland führt an der bereits in der Schweiz montierten Küche des Restaurants B Arbeiten aus, ohne hierbei Material über die Grenze zu bringen (z. B. Einstellen der Türen, Anpassungsarbeiten). In diesem Fall muss das Restaurant B die Bezugsteuer für die Kosten dieser Arbeiten mit der ESTV abrechnen.*

### 6.1.4 Elektrizität, Gas und Fernwärme

Die Bezugsteuerpflicht besteht des Weiteren für Elektrizität in Leitungen, für Gas über das Erdgasverteilnetz oder für Fernwärme, sofern diese Gegenstände durch steuerpflichtige Personen von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen werden ([Art. 45 Abs. 1 Bst. d MWSTG](#)).

## 6.2 Steuersubjekt der Bezugsteuer

Ist der Leistungsbezüger nach [Art. 10 MWSTG](#) für die Inlandsteuer steuer- und damit abrechnungspflichtig, muss er sämtliche der Bezugsteuer unterliegenden Leistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland deklarieren und versteuern ([Art. 45 Abs. 2 Bst. a MWSTG](#)).

Ist der Leistungsbezüger für die Inlandsteuer nicht steuerpflichtig (z.B. Privatperson, Schule, Kleinunternehmen mit weltweitem Umsatz von weniger als CHF 100'000), wird er dann bezugssteuerpflichtig, wenn er innerhalb eines Kalenderjahres für insgesamt mehr als CHF 10'000 der Bezugsteuer unterliegende Leistungen bezieht ([Art. 45 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)).

### 6.3 Abrechnung der Bezugsteuer

Für Personen, die bereits für die Inlandsteuer steuerpflichtig sind, gilt die Limite von CHF 10'000 nicht. Sie müssen alle der Bezugsteuer unterliegenden Leistungsbezüge in ihrer MWST-Abrechnung deklarieren. Die deklarierte Bezugsteuer kann in derselben Abrechnung als Vorsteuer wieder abgezogen werden, sofern die Voraussetzungen hierfür (*siehe Ziffer 5.5*) erfüllt sind.

Der für die Inlandsteuer nicht steuerpflichtige Leistungsbezüger muss sich innert 60 Tagen nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem er die der Bezugsteuer unterliegenden Leistungen für mehr als CHF 10'000 bezogen hat, unaufgefordert bei der ESTV melden und gleichzeitig die bezogenen Leistungen deklarieren ([Art. 66 Abs. 3 MWSTG](#)).

## 7 STEUERERHEBUNG

### 7.1 Steuer- und Abrechnungsperiode

Die Steuerperiode ist der Zeitraum, über welchen die Steuer erhoben wird. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr ([Art. 34 Abs. 2 MWSTG](#)).

Die Abrechnungsperiode ist der Zeitraum, für welchen die steuerpflichtige Person mit der ESTV über die MWST abrechnen muss ([Art. 35 MWSTG](#)).

Die Steuerperiode ist in mehrere Abrechnungsperioden unterteilt. Die Dauer der Abrechnungsperiode hängt von der gewählten Abrechnungsmethode ab (*siehe Ziffer 7.2*). Grundsätzlich gilt die vierteljährliche Abrechnungsperiode ([Art. 35 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)). Steuerpflichtige Personen, die mit Saldosteuersätzen abrechnen, müssen jedoch nur zweimal im Jahr eine Abrechnung einreichen ([Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)). Steuerpflichtige Personen, die regelmässig Vorsteuerüberschüsse erzielen, haben insbesondere aus Liquiditätsgründen ein grosses Interesse daran, die Überschüsse möglichst rasch geltend machen zu können. Sie können deshalb beantragen, monatlich mit der ESTV abzurechnen ([Art. 35 Abs. 1 Bst. c MWSTG](#)).

Die ESTV gestattet in begründeten Fällen auf Antrag andere Abrechnungsperioden und setzt die Bedingungen dafür fest ([Art. 35 Abs. 2 MWSTG](#)).

Für Bezugsteuerpflichtige, die nicht bereits für die Inlandsteuer steuerpflichtig sind, gilt das Kalenderjahr als Abrechnungsperiode ([Art. 47 Abs. 2 MWSTG](#); *siehe Ziffer 6.3*).

### 7.2 Abrechnungsmethoden

#### 7.2.1 Effektive Abrechnungsmethode

Die Abrechnung nach der effektiven Methode ist die Regel ([Art. 36 Abs. 1 MWSTG](#)). Danach berechnet sich die Steuerforderung als Differenz zwischen der geschuldeten Inlandsteuer, der Bezugsteuer sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Abrechnungsperiode ([Art. 36 Abs. 2 MWSTG](#)).

#### 7.2.2 Saldosteuersatzmethode

Wer als steuerpflichtige Person jährlich nicht mehr als CHF 5,005 Millionen Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt und im gleichen Zeitraum nicht mehr als CHF 103'000 Steuern, berechnet nach dem massgebenden Saldosteuersatz, zu bezahlen hat, kann nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen ([Art. 37 Abs. 1 MWSTG](#)). Dies gilt jedoch nicht für Gemeinwesen und verwandte Bereiche, die die Pauschalsteuersatzmethode anwenden können (*siehe Ziffer 7.2.3*).

**Bemerkung:**

*Für Steuerpflichtige, welche nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen, ist die Option für die Versteuerung von steuerausgenommenen Leistungen grundsätzlich nicht möglich. Nicht betroffen von*

diesem Ausschluss ist die Option für die Versteuerung von Leistungen nach [Art. 21 Abs. 2 Ziff. 25, 26, 28 und 28<sup>bis</sup> MWSTG](#) ([Art. 77 Abs. 3 MWSTV](#)).

Saldosteuersätze sind Branchensätze, die pauschal die gesamte Vorsteuer berücksichtigen, die in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthalten ist ([Art. 37 Abs. 3 MWSTG](#)). Die Nettosteuerschuld weicht somit in der Regel längerfristig nicht oder bloss geringfügig von jener nach der effektiven Abrechnungsmethode ab.

Bei der Abrechnung nach Saldosteuersätzen werden die administrativen Arbeiten hinsichtlich der Buchhaltung und der MWST-Abrechnung wesentlich vereinfacht. Die Ermittlung der Vorsteuer entfällt und die MWST muss nur halb- statt vierteljährlich abgerechnet werden ([Art. 35 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)).

Die Saldosteuersätze werden in der MWST-Abrechnung im Sinne von Multiplikatoren angewandt, d.h. das Total aller steuerbaren Umsätze einschliesslich MWST wird deklariert und für die Berechnung der Steuer mit dem Saldosteuersatz multipliziert ([Art. 37 Abs. 2 MWSTG](#)).

In den Rechnungen an die Kunden sind aber nicht die von der ESTV bewilligten Saldosteuersätze, sondern die geltenden gesetzlichen Steuersätze (Normalsatz, reduzierter Steuersatz oder Sondersatz für Beherbergungsleistungen; *siehe Ziffer 5.4*) auszuweisen.

Zum entsprechenden gesetzlichen Satz halbjährlich zu deklarieren sind auch die der Bezugsteuer unterliegenden Bezüge von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach [Art. 45 ff. MWSTG](#) ([Art. 91 MWSTV](#)).

Wählt eine steuerpflichtige Person die Abrechnung nach Saldosteuersätzen, muss sie diese Methode während mindestens einer Steuerperiode beibehalten. Entscheidet sie sich für die effektive Abrechnungsmethode, kann sie frühestens nach drei Jahren jeweils auf den Beginn einer Steuerperiode zur Abrechnung nach Saldosteuersätzen wechseln ([Art. 37 Abs. 4 MWSTG](#)).

Die Saldosteuersätze werden von der ESTV festgelegt. Um für die Steuerpflichtigen grösstmögliche Transparenz zu schaffen, sieht das Gesetz vor, dass die ESTV vor der Festlegung der Sätze die betroffenen Branchenverbände konsultiert ([Art. 37 Abs. 3 MWSTG](#)). Betriebsindividuelle Saldosteuersätze werden nicht bewilligt.

Steuerpflichtige Personen, welche die Saldosteuersatzmethode anwenden wollen, müssen dies der ESTV mitteilen ([Art. 78 Abs. 1 MWSTV](#)). Die ESTV bewilligt höchstens zwei Sätze ([Art. 85](#) und [86 MWSTV](#)).

**Beispiel:**

*Einer Architektin wurde der Saldosteuersatz von 5,9 % bewilligt. Im ersten Halbjahr ihrer Unterstellung hat sie CHF 215'400 inklusive 7,7 % MWST vereinnahmt. Sie deklariert den Umsatz von CHF 215'400 in der Semesterabrechnung und multipliziert ihn mit dem Saldosteuersatz von 5,9 %. Dies ergibt eine geschuldete MWST von CHF 12'708.60. Es sind keine weiteren Rechenoperationen notwendig und die Ermittlung der Vorsteuer entfällt. Allenfalls ist zusätzlich noch die Bezugsteuer für die von Unternehmen mit Sitz im Ausland, die nicht im MWST-Register eingetragen sind, bezogenen Leistungen zu berücksichtigen.*

### 7.2.3 Pauschalsteuersatzmethode

Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen wie namentlich private Spitäler und Schulen, konzessionierte Transportunternehmen des öffentlichen Verkehrs sowie Vereine und Stiftungen dürfen nicht nach der Saldosteuersatzmethode abrechnen ([Art. 77 Abs. 2 MWSTV](#)). Sie können aber ungeachtet der Höhe ihrer Umsätze nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen ([Art. 37 Abs. 5 MWSTG](#)).

**Bemerkung:**

*Eine Option für steuerausgenommene Leistungen ist für Steuerpflichtige, welche nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, grundsätzlich nicht möglich. Nicht betroffen von diesem Ausschluss ist die Option für die Versteuerung von Leistungen nach [Art. 21 Abs. 2 Ziff. 25, 26, 28 und 28<sup>bis</sup> MWSTG](#) ([Art. 97 Abs. 3 MWSTV](#)).*

Wie die Saldosteuersätze sind auch die Pauschalsteuersätze Branchensätze, welche pauschal die gesamte Vorsteuer berücksichtigen, die in den Bezügen von Waren, Dienstleistungen, Betriebsmitteln und Investitionsgütern sowie in den Gemeinkosten enthalten ist ([Art. 99 Abs. 2 MWSTV](#)). Die Nettosteuerschuld weicht somit in der Regel längerfristig nicht oder nur geringfügig von jener nach der effektiven Abrechnungsmethode ab (*siehe Ziffer 7.2.1*).

Bei der Abrechnung nach Pauschalsteuersätzen werden administrative Arbeiten hinsichtlich Buchhaltung und MWST-Abrechnung vereinfacht, weil die Ermittlung der Vorsteuer entfällt.

In den Rechnungen an die Kunden sind nicht die von der ESTV bewilligten Pauschalsteuersätze, sondern die geltenden gesetzlichen Steuersätze (Normalsatz, reduzierter Steuersatz oder Sondersatz für Beherbergungsleistungen; *siehe Ziffer 5.4*) auszuweisen.

Zum entsprechenden gesetzlichen Satz vierteljährlich zu deklarieren sind die der Bezugsteuer unterliegenden Bezüge von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland nach [Art. 45 ff. MWSTG](#) ([Art. 99a MWSTV](#)).

**Beispiel:**

*Die Cafeteria der Kantonsverwaltung erzielt in den Monaten Januar bis März 2019 einen Umsatz von CHF 45'000 (inkl. MWST). Multipliziert mit dem bewilligten Pauschalsteuersatz von 5,1 % ergibt sich ein Steuerbetrag von CHF 2'295. Dieser Betrag ist in der MWST-Abrechnung für das erste Quartal 2019 zu deklarieren. Es sind keine weiteren Rechenoperationen notwendig; die Ermittlung der Vorsteuer entfällt.*

### 7.3 Abrechnungsarten

Über die MWST wird grundsätzlich nach **vereinbarten** Entgelten abgerechnet ([Art. 39 Abs. 1 MWSTG](#)). Auf entsprechenden Antrag gestattet die ESTV der steuerpflichtigen Person, die Steuer nach **vereinnahmten** Entgelten abzurechnen ([Art. 39 Abs. 2 MWSTG](#)).

Bei der Abrechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten entsteht die Umsatzsteuerschuld mit der Rechnungsstellung, d.h. die steuerpflichtige Person muss das Entgelt in der Steuerabrechnung derjenigen Abrechnungsperiode deklarieren, in der sie die Leistungen ihren Kunden in Rechnung gestellt hat. Dementsprechend entsteht der Anspruch auf den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung, d.h. die steuerpflichtige Person kann die Vorsteuer in derjenigen Abrechnungsperiode abziehen, in welcher sie die Rechnung von ihrem Leistungserbringer erhalten hat ([Art. 40 Abs. 1 MWSTG](#)).

Bei der Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Umsatzsteuerschuld im Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtige Person das Entgelt tatsächlich vereinnahmt. Der Anspruch auf den Vorsteuerabzug entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerpflichtige Person die Leistung, die sie vom Leistungserbringer erhalten hat, bezahlt ([Art. 40 Abs. 2 MWSTG](#)).

Die gewählte Abrechnungsart muss während mindestens einer Steuerperiode beibehalten werden ([Art. 39 Abs. 3 MWSTG](#)).

### 7.4 Entrichtung der Steuer und Meldeverfahren

Die Entrichtung der geschuldeten Steuern kann auf zwei Arten erfolgen.

Grundsätzlich erfolgt die Steuerentrichtung durch Bezahlung der Steuer innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode ([Art. 86 Abs. 1 MWSTG](#)).

In den nachstehenden Fällen sieht das MWSTG aber vor, dass die steuerpflichtige Person ihre Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht durch **Meldung** an die ESTV erfüllt ([Art. 38 MWSTG](#)).

Obligatorisch anzuwenden ist das Meldeverfahren bei einer Umstrukturierung nach [Art. 19](#) oder [Art. 61](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \(DBG\)](#) sowie bei anderen Übertragungen eines Gesamt- oder Teilvermögens auf eine andere steuerpflichtige Person im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation, einer Umstrukturierung, einer Geschäftsveräußerung oder eines im [Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 \(FusG\)](#) geregelten Rechtsgeschäfts, wenn ([Art. 38 Abs. 1 MWSTG](#)):

- beide Parteien steuerpflichtig sind oder durch die Übertragung des Vermögens steuerpflichtig werden; und
- die auf dem Veräußerungspreis zum gesetzlichen Steuersatz berechnete Steuer den Betrag von CHF 10'000 übersteigt; oder
- eine Veräußerung an eine eng verbundene Person erfolgt.

Sind die oben genannten Bedingungen nicht erfüllt, muss das Meldeverfahren nicht obligatorisch angewendet werden. Es kann jedoch auf Antrag der veräußernden Person freiwillig angewendet werden, wenn ([Art. 104 MWSTV](#)):

- beide Parteien steuerpflichtig sind bzw. werden; und
- entweder Grundstücke oder Grundstücksteile übertragen werden oder ein gewichtiges Interesse vorliegt.

Für die steuerpflichtigen Personen besteht der Vorteil des Meldeverfahrens darin, dass keine Liquidität gebunden wird. Die übernehmende Person muss die Steuer nicht an die veräußernde Person bezahlen, die sie teilweise erst nach Monaten wieder als Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Für die ESTV besteht der Vorteil darin, dass die Gefahr von Steuerausfällen minimiert wird. Steuerausfälle würden sich dann ergeben, wenn die veräußernde Person die Steuer auf dem Umsatz nicht abliefert, die übernehmende Person aber den Vorsteuerabzug vornimmt. Um dies zu verhindern, ist das Meldeverfahren für bestimmte Geschäfte zwingend anzuwenden.

## 7.5 Verjährung

Zu unterscheiden ist zwischen der **Festsetzungsverjährung** ([Art. 42 MWSTG](#)) und der **Bezugsverjährung** ([Art. 91 MWSTG](#)).

### 7.5.1 Festsetzungsverjährung

Die Festsetzungsverjährung regelt die Verjährung der Steuerforderung. Als Steuerforderung ([Art. 42 MWSTG](#)) gilt bei effektiver Abrechnungsmethode die Differenz zwischen der geschuldeten Inlandssteuer, der Bezugsteuer sowie der im Verlagerungsverfahren deklarierten Einfuhrsteuer und dem Vorsteuerguthaben der entsprechenden Steuerperiode ([Art. 36 MWSTG](#)). Das bedeutet, dass die Verjährung sowohl des Vorsteueranspruchs der steuerpflichtigen Person wie auch des Steueranspruchs der ESTV gleichzeitig beginnt. Nach Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist kann die Selbstveranlagung der steuerpflichtigen Person nicht mehr geändert werden.

Das Recht, eine Steuerforderung festzusetzen, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (relative Verjährungsfrist; [Art. 42 Abs. 1 MWSTG](#)). Die Verjährung kann mit einem qualifizierten Schriftstück wie einer empfangsbedürftigen schriftlichen Erklärung, einer Verfügung, einer Einspracheentscheid oder der Ankündigung einer Steuerkontrolle unterbrochen werden ([Art. 42 Abs. 2 MWSTG](#)). Unterbricht die ESTV die Festsetzungsverjährung, beginnt nicht wieder eine volle fünfjährige relative Verjährungsfrist zu laufen, sondern neu nur noch eine verkürzte zweijährige Verjährungsfrist ([Art. 42 Abs. 3 MWSTG](#)). Eine Unterbrechung der Festsetzungsverjährung durch die steuerpflichtige Person verkürzt die Verjährungsfrist nicht, sie beträgt wiederum fünf Jahre. Diese unterschiedliche Regelung soll sicherstellen, dass die steuerpflichtige Person nicht durch eine Unterbrechungserklärung die Verjährungsfristen verkürzen und so den Kontrollanspruch des Staates einschränken kann.

Die Steuerforderung verjährt in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, in der die Steuerforderung entstanden ist (absolute Verjährungsfrist; [Art. 42 Abs. 6 MWSTG](#)). Die ESTV ist damit gezwungen, Erst- und Einspracheentscheide möglichst umgehend auszufällen.

## 7.5.2 Bezugsverjährung

Von der Festsetzungsverjährung ist die Bezugsverjährung nach [Art. 91 MWSTG](#) zu unterscheiden. Die Bezugsverjährung gilt gleichermassen für die ESTV wie für die steuerpflichtige Person. Die ESTV erhält damit die Möglichkeit, die rechtskräftig festgesetzte Steuerforderung innerhalb eines rechtsstaatlich vernünftigen Zeitraums zu beziehen. Und die steuerpflichtige Person kann ihren Überschuss aus der Steuerabrechnung bzw. die zu Unrecht bezahlte Steuer innerhalb desselben Zeitraums ab dem Zeitpunkt, in welchem der entsprechende Anspruch rechtskräftig geworden ist, der ESTV gegenüber geltend machen.

Das Recht, die Steuerforderung, Zinsen und Kosten geltend zu machen, verjährt fünf Jahre, nachdem der entsprechende Anspruch rechtskräftig geworden ist (relative Verjährungsfrist; [Art. 91 Abs. 1 MWSTG](#)). Wie die Festsetzungsverjährung kennt auch die Bezugsverjährung eine absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren ([Art. 91 Abs. 5 MWSTG](#)).

## 8 BEHÖRDEN UND VERFAHREN

### 8.1 Auskunftsrecht

Die steuerpflichtige Person hat einen Rechtsanspruch auf eine verbindliche Auskunft durch die ESTV ([Art. 69 MWSTG](#)). Dadurch wird ihr ermöglicht, die verbindliche Meinung der ESTV zu den Rechtsfolgen von konkret umschriebenen Sachverhalten vorgängig zu erhalten, um Steuernachforderungen zu vermeiden. Dies erhöht die Rechtssicherheit für die steuerpflichtigen Personen beträchtlich.

### 8.2 Korrektur von Mängeln in der Abrechnung

Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, die MWST-Abrechnungen einer Steuerperiode mit ihrem Jahresabschluss abzugleichen und festgestellte Mängel zu korrigieren (sogenannte Finalisierung; [Art. 72 Abs. 1 MWSTG](#)). Die Korrektur muss spätestens in derjenigen Abrechnungsperiode erfolgen, in die der 180. Tag nach Abschluss des Geschäftsjahres fällt. Innerhalb dieser Frist besteht keine Gefahr, sich durch eine allfällige Nachdeklaration der Steuerhinterziehung aufgrund fehlerhafter Abrechnung strafbar zu machen ([Art. 96 Abs. 6 MWSTG](#); *siehe Ziffer 10*). Die festgestellten Mängel sind der ESTV mit einer [Berichtigungsabrechnung](#) zu melden. Auch weiter zurückliegende Fehler muss die steuerpflichtige Person korrigieren und getrennt von den ordentlichen Abrechnungen der ESTV mitteilen, sofern die Steuerforderungen der betreffenden Steuerperioden noch nicht rechtskräftig oder verjährt sind ([Art. 72 Abs. 2 MWSTG](#) und [Art. 129 MWSTV](#)).

Die Berichtigungsabrechnung ist kein Ersatz für die periodischen Abrechnungen (Monat, Quartal, Semester).

### 8.3 Kontrolle durch die ESTV

Es ist zu unterscheiden zwischen Kontrollen, welche die Inspektoren der ESTV vor Ort, d.h. am Sitz der steuerpflichtigen Person, durchführen, und den sogenannten Partnerprüfungen, bei denen die ESTV von den steuerpflichtigen Personen die relevanten Unterlagen einfordert und prüft. Davon abzugrenzen ist die Abklärung einzelner Sachverhalte, beispielsweise im Rahmen von [Art. 77 MWSTG](#), wo je nach Bedarf ebenfalls einzelne Unterlagen angefordert werden können.

Eine Steuerkontrolle vor Ort muss grundsätzlich schriftlich angekündigt werden ([Art. 78 Abs. 3 MWSTG](#)). In dieser Ankündigung muss die genaue Revisionsperiode definiert werden. Die Ankündigung einer Kontrolle führt zur Unterbrechung der Verjährung ([Art. 42 Abs. 2 MWSTG](#)) und es beginnt eine neue Verjährungsfrist von zwei Jahren zu laufen ([Art. 42 Abs. 3 MWSTG](#)).

Die Kontrolle muss innerhalb von 360 Tagen mit einer Einschätzungsmitteilung abgeschlossen werden ([Art. 78 Abs. 5 MWSTG](#)). Diese hält den Umfang der Steuerforderung, d.h. die geschuldete Umsatzsteuer abzüglich der Vorsteuerguthaben, in der kontrollierten Steuerperiode fest und wird nach jeder Kontrolle ausgestellt, also auch wenn keine Korrekturen vorgenommen werden. Die steuerpflichtige Person kann zu der vorgenommenen Korrektur Stellung nehmen und sie mit dem zuständigen Steuerexperten der ESTV besprechen. Dabei können viele Fragen bereits geklärt werden. Die Steuerforderung wird rechtskräftig, wenn die steuerpflichtige Person die Einschätzungsmitteilung vorbe-

haltlos bezahlt oder schriftlich anerkennt ([Art. 43 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)). Wird die Einschätzungsmittteilung von der steuerpflichtigen Person nicht akzeptiert, so trifft die ESTV eine Verfügung gemäss [Art. 82 MWSTG](#).

Ob eine Kontrolle im Sinne von [Art. 78 MWSTG](#) vorliegt oder nicht, lässt sich nicht zwingend von der physischen Anwesenheit von Mitarbeitenden der ESTV bei der steuerpflichtigen Person ableiten, sondern hängt vielmehr vom Umfang der vorgenommenen Handlungen ab. Als Kontrolle gilt auch das Einfordern und die Überprüfung von umfassenden Unterlagen durch die ESTV ([Art. 78 Abs. 2 MWSTG](#)). Umfassende Unterlagen liegen vor, wenn die Geschäftsbücher eines Geschäftsjahres (Jahresabschluss und Kontoblätter) eingefordert werden, sei es mit oder ohne die dazugehörigen Buchungsbelege ([Art. 140 MWSTV](#)).

Die steuerpflichtige Person kann mittels begründeten Gesuchs die Durchführung einer Kontrolle verlangen ([Art. 78 Abs. 4 MWSTG](#)).

## 8.4 Freie Beweiswürdigung

Bei der MWST gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung ([Art. 81 Abs. 3 MWSTG](#)). Danach darf das Gelingen eines Nachweises nicht vom Vorliegen bestimmter Beweismittel abhängig gemacht werden. Der Beweismittelfreiheit steht die freie Beweiswürdigung gegenüber. Die ESTV muss bei jedem Beweismittel prüfen, ob dieses die geltend gemachte Tatsache (z.B. Vorsteuerabzug) tatsächlich belegen kann.

Die Folgen der Beweislosigkeit trägt diejenige Partei, die nach dem Gesetz den Beweis zu erbringen hat. Von der steuerpflichtigen Person sind steuermindernde Tatsachen (z.B. Vorsteuerabzug, Ausfuhr, Leistung im Ausland) zu beweisen.

## 9 EINFUHRSTEUER

Die Einfuhr von Gegenständen, einschliesslich der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte, unterliegt der Einfuhrsteuer ([Art. 52 Abs. 1 MWSTG](#)). Die Erhebung der MWST auf den Einfuhren stellt das Gegenstück zur Steuerbefreiung der exportierten Güter dar (*siehe Ziffer 5.2.2.4*). Mit der Einfuhrsteuer wird das Bestimmungslandprinzip verwirklicht, indem die eingeführten Gegenstände am Ort des Verbrauchs mit demselben Steuersatz belastet werden wie die im Inland gelieferten Güter. Eingeführte und inländische Waren unterliegen damit mehrwertsteuerlich denselben Wettbewerbsbedingungen.

### 9.1 Steuersubjekt der Einfuhrsteuer

Steuerpflichtig ist, wer nach [Art. 70 Abs. 2 und 3 ZG](#) Zollschuldner ist ([Art. 51 Abs. 1 MWSTG](#)). Danach ist Zollschuldner, wer Waren über die Zollgrenze bringt oder bringen lässt, wer zur Zollanmeldung verpflichtet bzw. damit beauftragt ist oder auf wessen Rechnung die Waren ein- oder ausgeführt werden. Zollschuldner haften für die Zollschuld solidarisch. Der Rückgriff unter ihnen richtet sich nach dem Obligationenrecht.

Der Tatbestand der Einfuhrsteuer knüpft somit nicht daran an, dass der Gegenstand durch eine steuerpflichtige Person ins Inland verbracht wird. Die Gegenstände können namentlich auch durch eine Privatperson importiert oder aus dem Ausland ins Inland versendet werden.

### 9.2 Steuerobjekt der Einfuhrsteuer

Steuerobjekt ist die Einfuhr von Gegenständen in das Inland, d.h. die körperliche Bewegung von Gegenständen über die Zollgrenze. Im Unterschied zur Inlandsteuer (*siehe Ziffer 5*) und zur Bezugsteuer (*siehe Ziffer 6*) ist es für die Einfuhrsteuer unerheblich, ob ihr ein Leistungsverhältnis zugrunde liegt oder nicht. Der Steuertatbestand ist auch gegeben, wenn ein ausländischer Unternehmer die Gegenstände über die Grenze bringt mit der Absicht, diese im Inland zu verkaufen oder zu vermieten. Ebenso, wenn die Gegenstände einem Importeur überlassen werden, ohne dass dieser dafür ein Entgelt zu entrichten hat.

Zum Steuerobjekt gehören nicht nur der Gegenstand an sich, sondern auch die im Gegenstand enthaltenen Dienstleistungen und Rechte. Dabei ist ohne Belang, in welchem Verhältnis der Materialwert des Gegenstands und der Wert der Dienstleistungen oder Rechte zueinanderstehen. Auch wenn der Materialwert nur einen Bruchteil des Wertes der im Gegenstand enthaltenen Dienstleistungen oder Rechte darstellt, gilt als Steuerobjekt der Gegenstand mit Einschluss der darin enthaltenen Dienstleistungen und Rechte (z.B. Computerprogramme auf Datenträgern). Daraus folgt, dass bei der Einfuhr nicht nur der Materialwert der eingeführten Gegenstände selbst besteuert wird, sondern auch das Entgelt bzw. der Marktwert der darin enthaltenen Dienstleistungen und/oder Rechte. Lässt sich hingegen bei der Einfuhr von Datenträgern kein Marktwert feststellen, so ist hierauf keine Einfuhrsteuer geschuldet, sondern die Bestimmungen über die Bezugsteuer kommen zur Anwendung ([Art. 52 Abs. 2 MWSTG](#); *siehe auch Ziffer 6*).

Werden Gegenstände eingeführt, die für eine werkvertragliche Lieferung im Inland verwendet werden, kommt es für die Erhebung der Einfuhrsteuer darauf an, ob der Erbringer der werkvertraglichen Lieferung im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen ist oder nicht. Ist er eingetragen, wird

die Einfuhrsteuer nur auf dem Wert des mitgebrachten Materials erhoben; die steuerpflichtige Person schuldet dafür die Inlandsteuer auf der werkvertraglichen Lieferung. Ist er nicht eingetragen, so unterliegt das gesamte Entgelt der werkvertraglichen Lieferung der Einfuhrsteuer (Kosten der eingeführten Gegenstände einschliesslich der Nebenkosten und der im Inland unter Verwendung dieser Gegenstände besorgten Arbeiten, wie z.B. Montage-, Einbau oder Bearbeitungskosten; [Art. 54 Abs. 1 Bst. b MWSTG](#)).

**Beispiel:**

*Ein Maler mit Geschäftssitz im Ausland führt zur Erfüllung eines Malerauftrages in der Schweiz Farbe über die Grenze ein. Mit Erfüllung des Auftrags erbringt er eine Lieferung im Inland und wird dafür steuerpflichtig, wenn sein weltweiter Umsatz die Mindestgrenze erreicht. Die zuvor bezahlte Einfuhrsteuer kann er nun als Vorsteuer abziehen und stellt im Gegenzug seinem inländischen Kunden die Malerarbeiten mit Schweizer MWST in Rechnung.*

Bei der Einfuhr von mehreren zusammenhängenden Leistungen (Mehrheit von Leistungen) gilt [Art. 19 MWSTG](#) ([Art. 52 Abs. 3 MWSTG](#); siehe Ziffer 5.2.2.5).

### 9.3 Steuerbefreite Einfuhren

[Art. 53 MWSTG](#) enthält einen Katalog von steuerbefreiten Einfuhren. Steuerfrei ist namentlich die Einfuhr von Gegenständen in kleinen Mengen, von unbedeutendem Wert oder mit geringfügigem Steuerbetrag (Gegenstände, bei denen der Steuerbetrag pro Veranlagungsverfügung nicht mehr als CHF 5 ausmacht). Steuerbefreit sind auch Münzen, Wertpapiere und Banknoten, sofern sie als solche verwendet werden, die von Kunstmalern und Bildhauern eingeführten, selbst hergestellten Kunstwerke sowie gebrauchte persönliche Gegenstände.

Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme sind von der Einfuhrsteuer befreit ([Art. 53 Abs. 1 Bst. g MWSTG](#)), unterliegen aber entweder der Inlandsteuer oder der Bezugsteuer, da sich der Ort der Lieferung beim Empfänger im Inland befindet ([Art. 7 MWSTG](#); siehe Ziffer 4.2.1 und Ziffer 6.1.4). Für die Besteuerung ist die ESTV zuständig.

### 9.4 Berechnung der Einfuhrsteuer

Die Einfuhrsteuer wird grundsätzlich auf dem Entgelt erhoben, wenn die Gegenstände in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts eingeführt werden ([Art. 54 Abs. 1 Bst. a MWSTG](#)). In den übrigen Fällen wird die Steuer auf dem Marktwert berechnet ([Art. 54 Abs. 1 Bst. g MWSTG](#)). In das Entgelt bzw. den Marktwert einzubeziehen sind, soweit sie darin nicht bereits enthalten sind,

- die ausserhalb des Inlands sowie aufgrund der Einfuhr geschuldeten Steuern, Zölle und sonstigen Abgaben, mit Ausnahme der Einfuhrsteuer;
- die Kosten für das Befördern oder Versenden und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort im Inland (wie beispielsweise Provisions-, Verpackungs- und Versicherungskosten).

Bestehen Zweifel an der Richtigkeit des deklarierten Wertes oder fehlen Preis- oder Wertangaben, so kann die EZV die Steuerbemessungsgrundlage nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen.

## 9.5 Steuersätze

Bei der Einfuhrsteuer kommen dieselben Steuersätze zur Anwendung wie bei der Inlandsteuer ([Art. 55 MWSTG](#); siehe Ziffer 5.4).

## 9.6 Erhebung der Einfuhrsteuer

### 9.6.1 Einfuhrsteuerschuld

Die Einfuhrsteuerschuld entsteht zur gleichen Zeit wie die Zollschuld ([Art. 56 Abs. 1 MWSTG](#)). Diese entsteht mit Bestätigung der Annahme der Zollanmeldung oder wird, wenn die Zollanmeldungspflicht nicht erfüllt wurde, auf den Zeitpunkt des Grenzübertritts des Gegenstandes zurückdatiert. Wie auch bei der Inlandsteuer sind Verjährungsfristen für die Einfuhrsteuerschuld vorgesehen, nämlich eine relative von fünf Jahren und eine absolute von 15 Jahren ([Art. 56 Abs. 4 MWSTG](#) in Verbindung mit [Art. 75 ZG](#)). Dieselben Verjährungsfristen gelten für die Rückerstattungsansprüche ([Art. 59 MWSTG](#)).

### 9.6.2 Verlagerungsverfahren

Die ESTV kann steuerpflichtigen Personen auf Antrag hin bewilligen, die auf der Einfuhr von Gegenständen geschuldete MWST nicht der EZV zu entrichten, sondern in der periodischen Steuerabrechnung mit der ESTV zu deklarieren (sogenanntes Verlagerungsverfahren).

Die Bewilligung wird erteilt, wenn die steuerpflichtige Person ([Art. 63 MWSTG](#) und [Art. 118 MWSTV](#)):

- die MWST nach der effektiven Methode abrechnet;
- im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit regelmässig Gegenstände importiert und exportiert;
- über diese Gegenstände eine detaillierte Einfuhr-, Lager- und Ausfuhrkontrolle führt;
- in ihren periodischen Steuerabrechnungen mit der ESTV regelmässig Vorsteuerüberschüsse aus Ein- und Ausfuhren von Gegenständen von mehr als CHF 10'000 jährlich ausweist; **und**
- Gewähr für einen ordnungsgemässen Ablauf des Verfahrens bietet.

## 9.7 Zuständigkeit und Verfahren

Die Einfuhrsteuer wird von der EZV zusammen mit den übrigen Zollabgaben erhoben und verwaltet. Entsprechend gelten für die Einfuhrsteuer die Vorschriften der Zollgesetzgebung sinngemäss, soweit die Bestimmungen im MWSTG nichts anderes anordnen ([Art. 50 MWSTG](#)). Die Einfuhrsteuer wird nach einem gemischten Verfahren erhoben: Die steuerpflichtigen Personen haben die Einfuhren zu deklarieren; die Steuer wird von der Behörde festgesetzt.

## 10 STRAFBESTIMMUNGEN

Das Strafrecht soll nur strafwürdiges Verhalten mit Strafe belegen, nicht aber blosser Fehler oder Falschinterpretationen. In erster Linie ist deshalb eine präzise Differenzierung zwischen den unterschiedlichen möglichen Tathandlungen erforderlich. Schwerwiegende Verfehlungen sind streng zu sanktionieren, während blosser Versehen nicht mit einer hohen Busse bedroht werden dürfen. Die Strafbestimmungen des MWSTG grenzen deshalb die Straftatbestände detailliert ab. Dies erhöht die Rechtssicherheit, weil strafrechtliche Folgen besser vorhersehbar werden.

Die Strafrechtsordnung des MWSTG kennt drei Tatbestände, nämlich die Steuerhinterziehung, die Verletzung von Verfahrenspflichten sowie die Steuerhehlerei.

Neben den Strafbestimmungen des MWSTG kommen auch das [Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 \(VStrR\)](#) und aufgrund von [Art. 2 VStrR](#) das [Schweizerische Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 \(StGB\)](#) zur Anwendung. [Art. 101 Abs. 1 MWSTG](#) hebt aber zahlreiche Bestimmungen des VStrR auf, die nicht das Verfahrensrecht betreffen, sondern materiell-rechtlichen Charakter haben. Sie wurden durch für das Mehrwertsteuerrecht angepasste Sonderbestimmungen ersetzt. Weiterhin im VStrR geregelt sind der Leistungs- und Abgabebetrag ([Art. 14 VStrR](#)), die verwaltungsstrafrechtliche Urkundenfälschung ([Art. 15 VStrR](#)), die Unterdrückung von Urkundenfälschung ([Art. 16 VStrR](#)) sowie die Begünstigung ([Art. 17 VStrR](#)).

### 10.1 Steuerhinterziehung

Die Steuerhinterziehung ist in [Art. 96 MWSTG](#) geregelt. Erfahrungsgemäss kommt sie in der Praxis am häufigsten vor. Es wird unterschieden zwischen:

- Hinterziehung durch falsche Deklaration der Steuer mit oder ohne Steuerüberwälzung ([Art. 96 Abs. 1 und 2 MWSTG](#));
- Hinterziehung durch falsche Qualifikation von steuerlich relevanten Sachverhalten ([Art. 96 Abs. 3 MWSTG](#));
- Hinterziehung im Einfuhrsteuer-Veranlagungsverfahren oder bei fehlenden, unwahren oder unvollständigen Angaben auf Nachfrage hin ([Art. 96 Abs. 4 MWSTG](#)).

Nach [Art. 96 Abs. 1 MWSTG](#) wird bestraft, wer falsche Zahlen angibt, indem er z.B. zu wenig Umsatz oder zu viel Vorsteuer deklariert. Nach [Art. 96 Abs. 3 MWSTG](#) wird bestraft, wer die richtigen Zahlen in die falsche Formularzeile einsetzt, indem er z.B. einen zu grossen Teil seines Umsatzes als von der Steuer ausgenommen ausweist. Es soll aber nur strafbar sein, was die steuerpflichtige Person bei Anwendung angemessener Sorgfalt wissen konnte. Hierbei spielen die publizierten Praxisfestlegungen der ESTV eine Rolle. Sie müssen grundsätzlich angewendet werden. Wer damit nicht einverstanden ist, muss dies der ESTV durch eine schriftliche Mitteilung zur Kenntnis bringen (Vorbehalt).

Die Nichtentrichtung einer vollständig und richtig deklarierten Steuer ist nicht strafbar. Die Nichtbezahlung ist nämlich eine Frage des Vollstreckungsrechts und nicht des Strafrechts.

## 10.2 Verletzung von Verfahrenspflichten

[Art. 98 MWSTG](#) listet abschliessend eine Reihe von Tathandlungen auf, die eine Verletzung von Verfahrenspflichten darstellen. Diese Bestimmung bezweckt den Schutz des gesetzlich vorgesehenen Verfahrensablaufs.

Als Tathandlungen fallen namentlich in Betracht:

- Die Nichtanmeldung als steuerpflichtige Person ([Art. 98 Bst. a MWSTG](#));
- die trotz Mahnung nicht fristgerechte Einreichung einer Steuerabrechnung ([Art. 98 Bst. b MWSTG](#));
- die nicht steuerperiodengerechte Deklaration der Steuer ([Art. 98 Bst. c MWSTG](#)).

Bei der Verletzung von Verfahrenspflichten im Sinne dieser Bestimmung handelt es sich um abstrakte Gefährdungsdelikte. Zur Erfüllung des objektiven Tatbestandes ist das Vorliegen eines unrechtmässigen Vorteils nicht notwendig und liegt regelmässig auch nicht vor. Gibt es dennoch einen unrechtmässigen Steuervorteil, ist zudem der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von [Art. 96 MWSTG](#) erfüllt, welcher dem der Steuergefährdung vorgeht.

## 10.3 Steuerhehlerei

Mit [Art. 99 MWSTG](#), der lediglich bei der Einfuhrsteuer zur Anwendung kommt, wird eine rechtsgleiche Situation für Widerhandlungen gegen das Zollrecht wie für Widerhandlungen gegen das Mehrwertsteuerrecht hergestellt. Diese Strafnorm stellt ein wichtiges Mittel zur Bekämpfung des organisierten Schmuggels dar und beinhaltet ein erhebliches präventives Potenzial. Warenschmuggel im grossen Stil hängt meist mit einem ausgebauten Netz von Abnehmern (Hehlern) zusammen. In der Praxis ist oft nicht beweisbar, ob ein Abnehmer im Inland Anstifter und somit Teilnehmer ist. Als Abnehmer kann er aber in der Regel als Hehler ins Recht gefasst werden. Rechtsfolge dieser Bestimmung ist damit die Bestrafung des Hehlers nach der gleichen Strafandrohung, wie sie auf die Vortäterschaft angewendet wird.

## 10.4 Verwaltungsstrafrecht

Mit dem Verwaltungsstrafrecht ist im Verwaltungsrecht ein Sonderstrafrecht zum StGB geschaffen worden. Es bewirkt eine Vereinheitlichung für solche Tatbestände, welche von Verwaltungsbehörden verfolgt und beurteilt werden. Daraus ergibt sich, dass Verletzungen von mehrwertsteuerlichen Vorschriften auch nach den Strafbestimmungen des Verwaltungsstrafrechts verfolgt werden können.

Dies gilt namentlich für folgende Tatbestände:

- den Leistungs- und Abgabebetrug ([Art. 14 VStrR](#));
- die Urkundenfälschung ([Art. 15 VStrR](#));
- die Unterdrückung von Urkunden ([Art. 16 VStrR](#)); und
- die Begünstigung ([Art. 17 VStrR](#)).

Die Verfolgung dieser strafbaren Handlungen obliegt in Mehrwertsteuersachen grundsätzlich der ESTV und der EZV. Vorbehalten bleibt die Überweisung an ein Strafgericht.

\* \* \* \* \*