

MWST-Branchen-Info 20

Bildung



Vorbemerkungen

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

Abkürzungen

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BBG	Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Berufsbildung (SR 412.10)
BBl	Bundesblatt
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:

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

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die vorliegende MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV und ist ab diesem Zeitpunkt gültig. Mündliche und schriftliche Auskünfte, die unter dem alten MWSTG vom 2. September 1999 erteilt wurden und mit dem Inhalt der vorliegenden Information nicht übereinstimmen, gelten nicht für geschäftliche Vorgänge, die ab Inkrafttreten des neuen MWSTG vom 12. Juni 2009 erfolgen. Demgegenüber sind die seinerzeit gestützt auf das alte MWSTG erteilten Auskünfte und veröffentlichten Publikationen nach wie vor gültig für Sachverhalte, welche sich in der Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2009 zugetragen haben.

Diese MWST-Branchen-Info richtet sich an in- und ausländische Leistungserbringer im Bereich Unterricht, Schulung, Erziehung und Weiterbildung. Die Ausführungen basieren auf den gesetzlichen Grundlagen für diese Branche, nämlich im Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG und in den Artikeln 13 und 30 MWSTV.

Für alle übrigen Informationen (wie z.B. Steuerpflicht, Entgelt, Vorsteuerabzug) konsultieren Sie bitte die entsprechenden Publikationen der MWST-Infos.

Die Informationen in dieser MWST-Branchen-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV. Diese Publikation soll den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Inhaltsverzeichnis

1	Begriff der Bildungsleistungen	9
1.1	Erziehungsleistungen	9
1.2	Unterricht	9
1.3	Ausbildung	9
1.4	Fortbildung	10
1.5	Berufliche Umschulung	10
1.6	Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art	10
1.7	Referententätigkeit	11
1.8	Prüfungen	12
1.9	Organisationsdienstleistungen	12
2	Abgrenzungen von Bildungsleistungen zu Leistungen mit nicht bildendem Charakter	12
2.1	Abgrenzung zur Beratung	13
2.1.1	Allgemeines	13
2.1.2	Coaching / Training	14
2.2	Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit und Sport	15
2.2.1	Allgemeines	15
2.2.2	Sport	15
3	Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen	16
3.1	Steuerlicher Grundsatz	16
3.2	Ort der Dienstleistung im Bildungsbereich (Art. 8 MWSTG)	16
3.3	Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen	17
3.4	Mehrheit von Leistungen	17
3.4.1	Selbstständige Leistungen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG)	18
3.4.2	Sachgesamtheit, Kombinationen von Bildungsleistungen mit selbstständigen Leistungen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG und Art. 32 MWSTV)	18
3.4.3	Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG) . . .	19

4	Besteuerung einzelner Leistungen im Bildungsbereich	20
4.1	Referententätigkeit	20
4.2	Prüfungen	21
4.3	Lehrmittelverkauf	21
4.4	Kurse für Kinder und Jugendliche	22
4.5	Sprachaufenthalte	22
4.5.1	Sprachaufenthalte im Inland	23
4.5.2	Sprachaufenthalte im Ausland	23
4.6	Studentenaustausch	23
4.7	Einsatz von Lehrlingen bei Drittfirmen	24
4.8	Internate / Tagesschulen	24
4.8.1	Beherbergungsleistungen in Internaten / Studentenheimen	24
4.8.2	Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen	26
4.9	Fernkurse	26
4.9.1	Interaktive Fernkurse	26
4.9.2	Autodidaktische Fernkurse	27
4.10	Kurse für Arbeitslose	28
4.11	Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen	28
4.12	Ausbildung von Tieren	28
4.13	Erarbeiten von Kursen	28
4.14	Weiterverkauf von Bildungsleistungen	29
4.15	Bereitstellung / Vermietung der Infrastruktur	29
4.16	Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen	30
4.17	Annullierungskosten	31

Bildung

4.18	Organisationsdienstleistungen	31
4.18.1	Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG	31
4.18.2	Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG.	32
4.18.3	Organisation von Bildungsveranstaltungen	33
4.18.3.1	Veranstalter	34
4.18.3.2	Organisator	34
4.18.3.2.1	Direkte Stellvertretung	34
4.18.3.2.2	Indirekte Stellvertretung	35
4.19	Bildungs- und Forschungsk Kooperationen nach Artikel 13 MWSTV	36
4.19.1	Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden (Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV).	37
4.19.2	Gemeinnützige Organisationen nach Artikel 3 Buchstabe j MWSTG sowie Gemeinwesen nach Artikel 12 MWSTG (Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV) und öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform (Art. 13 Abs. 2 Bst. c MWSTV)	37
4.19.3	Ausländische Bildungs- und Forschungsinstitutionen	38

1 Begriff der Bildungsleistungen

Bildungsleistungen werden sowohl von öffentlich-rechtlichen Körperschaften als auch von privaten Unternehmen angeboten. Der Begriff der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG beinhaltet die nachfolgend aufgeführten Leistungen.

1.1 Erziehungsleistungen

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



Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig.

1.2 Unterricht

Als Unterricht gilt das planmässige, fortlaufende Vermitteln von Kenntnissen oder Fertigkeiten. Darunter fällt insbesondere der von öffentlichen Schulen, Privatschulen oder Privatlehrern erteilte Unterricht auf der Vorschulstufe, der Primarstufe, der Sekundarstufe I und der Sekundarstufe II. Dazu gehören auch die freiwilligen Brückenangebote wie 10. Schuljahr, Berufswahljahr, Weiterbildungs-klasse, Sozialjahr.

1.3 Ausbildung

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

1.4 Fortbildung

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

1.5 Berufliche Umschulung

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

1.6 Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art

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

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

Als andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Solche Leistungen sind bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung oder Neuentwicklung von Wissen an die Teilnehmer beziehungsweise mit den Teilnehmern besteht. Als wissenschaftlich gilt eine Leistung, deren Zweck es in erster Linie ist, mit Fachpublikum neue Kenntnisse in einem bestimmten Fachbereich zu erlangen und diese auszuwerten. Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten als Bildungsleistungen, wenn das wissenschaftliche oder bildende Element im Vordergrund steht.

Beispiele

Bildungsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind

- *Ein Treuhandunternehmen organisiert eine Veranstaltung, an der verschiedene auswärtige Referenten Beiträge zu treuhandspezifischen Themen vortragen (z.B. Steuern). Das Treuhandunternehmen erhält von den Veranstaltungsteilnehmern einen Kostenbeitrag. Sowohl der Kostenbeitrag der Teilnehmer als auch das Honorar der Referenten sind von der Steuer ausgenommen.*
- *Die Vino AG handelt mit verschiedenen italienischen und französischen Weinen. Sie veranstaltet ein Weinseminar, welches an drei Abenden (je 3 Stunden) stattfindet. Der Teilnehmerbeitrag beträgt 100 Franken. Anlässlich des Seminars werden verschiedene Weintypen vorgestellt (Weinkultur / Geschichte, Traubensorten, Lagerhaltung / Reife, Trinktemperatur, Wahl des richtigen Weins zum Essen usw.). Am letzten Abend können die Weine noch degustiert werden. Die Teilnehmerbeiträge sind von der Steuer ausgenommen.*

1.7

Referententätigkeit

Die Referententätigkeit besteht in der mündlichen Abhandlung eines bestimmten Themas anlässlich einer Veranstaltung. Der Referententätigkeit gleichgestellt ist die (in selbstständiger Erwerbstätigkeit ausgeübte) Lehrtätigkeit an öffentlichen und privaten (Weiter-)Bildungsstätten.

- ☞ Bezüglich abgegebenen Unterrichtsunterlagen verweisen wir auf Ziffer 3.4.1.

1.8 Prüfungen

Im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen gelten als Bildungsleistungen. Darunter fallen sowohl die Prüfungsgebühren für das Ablegen der Prüfung als auch die Leistungen der Prüfungsexperten wie die Abnahme der Prüfungen und die Prüfungsaufsicht, nicht jedoch das Erarbeiten der Prüfungsaufgaben (☞ Ziff. 4.2).

Nicht unter den Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG als von der Steuer ausgenommen fallen die eidgenössisch oder kantonale anerkannten Prüfungen. Bei diesen handelt es sich um hoheitliche Leistungen. Die dafür vereinnahmten Prüfungsgebühren sind Nichtentgelte gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe I MWSTG.

1.9 Organisationsdienstleistungen

Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen sind von der Steuer ausgenommen, wenn sie

- von einem Mitglied einer Einrichtung, beispielsweise des Trägervereins einer Prüfung, an die Einrichtung erbracht werden; oder
- an die öffentliche Hand erbracht werden, sofern die öffentliche Hand auch Bildungsleistungen erbringt.

☞ Ziffern 4.18.1 und 4.18.2

2 Abgrenzungen von Bildungsleistungen zu Leistungen mit nicht bildendem Charakter

Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen im Sinne von Ziffer 1 sein. Bildungsleistungen sind deshalb von anderen Leistungen abzugrenzen, welche zwar auch Wissen vermitteln können (z.B. Beratung), deren in erster Linie verfolgtes Ziel jedoch ein anderes ist.

2.1

2.1.1

Abgrenzung zur Beratung

Allgemeines

Eine wichtige Abgrenzung zur Bildungsleistung ist diejenige zur steuerbaren Beratungsleistung. Eine steuerbare Beratungsleistung liegt vor, wenn die drei unten aufgeführten Bedingungen kumulativ erfüllt sind, d. h. wenn die Leistung (Vertrag)

- individuell auf den Auftraggeber zugeschnitten ist; und
- auf einer vorgängigen Analyse der entsprechenden Situation beim Auftraggeber (Unternehmen) beruht; und
- darin besteht, konkrete Problemlösungsvorschläge auszuarbeiten und eventuell umzusetzen.

Auch im Rahmen von Beratungen wird Wissen vermittelt, jedoch ist dies nicht das in erster Linie verfolgte Ziel. Im Gegensatz zu einer Bildungsleistung erschöpft sich die Beratungsleistung nicht in der Vermittlung von Wissen. Vielmehr liegt das in erster Linie verfolgte Ziel in der Umsetzung von theoretischem Wissen zwecks Lösung eines konkreten Problems. Eine solche Leistung ist beispielsweise eine für Dritte gegen Entgelt ausgeführte Berufs-, Studien- oder Karriereberatung.

Immer als Bildungsleistungen gelten **öffentlich ausgeschriebene Kurse**, selbst dann, wenn sie nur durch die Mitarbeitenden eines Arbeitsgebers besucht werden.

Beratungsleistungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

Oft beinhaltet eine Leistung sowohl Elemente der Schulung als auch Elemente der Beratung. Die Beurteilung, ob eine solche Dienstleistung als Bildungsleistung oder als Beratung zu qualifizieren ist, wird aufgrund des abgeschlossenen Vertrag vorgenommen. Ist das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine Beratung, werden allfällige Elemente einer Bildungsleistung jener untergeordnet und das Gesamtentgelt ist steuerbar (Art. 19 Abs. 3 MWSTG).

Anders verhält es sich, wenn das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine Bildungsleistung ist. In diesem Fall werden allfällige Elemente einer Beratung der Bildungsleistung untergeordnet und das Gesamtentgelt ist von der Steuer ausgenommen (Art. 19 Abs. 3 MWSTG).

Beispiele

- *Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Dabei handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung.*
- *Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Der Beauftragte führt die zusammen mit der Geschäftsleitung gewählte Lösungsvariante selbst ein und setzt sie um (z.B. mittels Personalschulung / Coaching). Die Schulungen gelten als Nebenleistung zur Beratung und sind somit zum Normalsatz steuerbar.*

2.1.2

Coaching / Training

Coaching oder Training sind Ausdrücke, die in sich noch nicht klar besagen, ob es sich um eine ausgenommene Bildungsleistung oder um eine steuerbare Dienstleistung handelt. Für die steuerliche Beurteilung ist abzuklären, ob die von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung oder die steuerbare Dienstleistung im Vordergrund stehen.

Beispiele

- *Ein Beratungsunternehmen erhält den Auftrag zur Durchführung des Coachings von Führungskräften einer Bank. Es handelt sich hier nicht um eine ausgenommene Bildungsleistung, sondern um eine steuerbare Beratungsleistung.*
- *Ein selbstständiger Verkaufstrainer erhält den Auftrag, für das Verkaufspersonal eines Weinhandelsunternehmens ein Training für den Telefon-Verkauf durchzuführen. Der Verkaufstrainer schult die Mitarbeitenden in einem dreitägigen Seminar in der Gruppe, indem er einen Kurs verwendet, den er in der gleichen Form auch bei andern Auftraggebern schult. Nach dem Seminar begleitet er jeden einzelnen Schüler einen halben Tag, um die Umsetzung des Gelernten in Form einer Qualitätskontrolle zu überprüfen (Coaching). Die gesamte Leistung ist in diesem Fall als eine Bildungsleistung einzustufen, da hier das Coaching eine Ergänzung zur Bildungsleistung darstellt. Findet in einem späteren Zeitpunkt aufgrund eines **neuen**, vom Trainingauftrag unabhängigen Auftrages ein weiteres Coaching statt, so handelt es sich bei diesem um eine steuerbare Leistung, die nicht mehr im Zusammenhang mit der Ausbildung steht.*

2.2 **Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit und Sport**

2.2.1 **Allgemeines**

Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. können ebenfalls bildende Elemente beinhalten. Da die Wissensvermittlung bei solchen Aktivitäten nicht das in erster Linie verfolgte Ziel der Leistung ist, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht, gelten diese nicht als Bildungsleistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG. Instruktionen, die konkret nur für eine Freizeitbeschäftigung dienen, beispielsweise für die korrekte Ausübung der Tätigkeit oder Verhinderung von Gefahren, verleihen der Leistung keinen bildenden Charakter. Solche Anlässe sind zum Normalsatz steuerbar.

Beispiele

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

2.2.2 **Sport**

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

Beispiele

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

Steht dagegen das Erlernen einer sportlichen Disziplin oder eine Leiterausbildung im Vordergrund, liegt eine Bildungsleistung vor.

Beispiele

- *Tenniskurs, 10 Lektionen;*
- *Karatekurs;*
- *Reitkurs;*
- *Tauchkurs;*
- *Ausbildungskurs Jugend + Sport-Leiter;*
- *Verbandsausbildungskurse (z.B. Leiterkurs Swiss-Ski, Trainerkurs, Kurs für leitende Sportfunktionäre).*

3 Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen

3.1 Steuerlicher Grundsatz

Bildungs- und Erziehungsleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG sind von der Steuer ausgenommene Leistungen und somit nicht steuerbar, sofern nicht für deren Versteuerung optiert wird. Es ist jedoch zu beachten, dass die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen steuerbar sind, sofern sie nicht unter den Begriff *Sachgesamtheit* gemäss Ziffer 3.4.2 fallen.

- ☞ Mehr dazu und weitere Ausführungen können den MWST-Infos Steuerpflicht sowie Steuerobjekt entnommen werden.

Von der Steuer ausgenommene Leistungen geben gemäss Artikel 29 Absatz 1 MWSTG kein Anrecht auf Vorsteuerabzug.

- ☞ Weitere und nähere Einzelheiten dazu können der MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen entnommen werden.

3.2 Ort der Dienstleistung im Bildungsbereich (Art. 8 MWSTG)

Die unter Ziffer 1 aufgeführten Bildungsleistungen und die dazugehörigen Nebenleistungen gelten nach Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG als an jenem Ort erbracht, wo die Tätigkeit (Bildungsanlass) tatsächlich ausgeübt wird.

Werden im Zusammenhang mit Bildungsleistungen noch andere, selbstständige Leistungen erbracht, richtet sich der Ort der Besteuerung nach der Art der Leistung:

- Organisationsleistungen Ort, an dem die dienstleistende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG);
- Beherbergungsleistungen Ort, an dem die Beherbergungsleistung tatsächlich erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG);
- Gastgewerbliche Leistungen Ort, an dem die Leistung tatsächlich erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG).

3.3 **Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen**

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer in ihrer Rechnung an den Leistungsempfänger jede von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung freiwillig versteuern.

Für Bildungsleistungen im Ausland ist eine Option aufgrund von Artikel 60 MWSTV nicht notwendig.

Bei Abrechnung mit der Saldosteuersatz- oder der Pauschalsteuersatzmethode ist eine Option nicht möglich.

☞ Weitere Einzelheiten dazu können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

3.4 **Mehrheit von Leistungen**

Bildungsleistungen werden oft zusammen mit anderen Leistungen erbracht. Dabei können gemäss Artikel 19 MWSTG unterschiedliche Leistungen vorkommen:

- Selbstständigen Leistungen;
- Sachgesamtheiten;
- wirtschaftlich eng zusammengehörenden Leistungen;
- Nebenleistungen.

3.4.1 **Selbstständige Leistungen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG)**

Im Bereich Bildung werden selbstständige Leistungen in der Rechnung separat aufgeführt und sind ihrer Art entsprechend zu versteuern.

Beispiele

Selbstständige Leistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen sind

- *gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen;*
- *touristische Leistungen anlässlich eines Seminars;*
- *kulturelle und sportliche Leistungen als Nebenprogramm zu einem Kongress;*
- *Hort für Kinder anlässlich eines Kongresses.*



Für die im Rahmen des Unterrichts, von Kursen, Seminaren, Kongressen usw. abgegebenen **Schulungsunterlagen** siehe Ziffer 4.3.

3.4.2 **Sachgesamtheit, Kombinationen von Bildungsleistungen mit selbstständigen Leistungen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG und Art. 32 MWSTV)**

Werden mehrere voneinander unabhängige Leistungen als Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt angeboten, können diese mehrwertsteuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtentgelts ausmacht (**70/30 %-Regel**). Der anzuwendende Steuersatz bemisst sich nach dem überwiegenden Leistungsanteil (Art. 19 Abs. 2 MWSTG).

Selbstständige Leistungen, die zusammen mit einer Bildungsleistung als Sachgesamtheit mit einem Pauschalpreis angeboten werden (z.B. ein Kaffee und Gipfeli in der Pause eines Vormittagskurses), können somit steuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung (bzw. den dem gleichen Steuersatz unterliegenden überwiegenden Leistungen) behandelt werden. Die wertmässige Aufteilung auf die verschiedenen selbstständigen Leistungen ist mit geeigneten Aufzeichnungen zu dokumentieren. Sind infolge der Anwendung der 70/30 %-Regel sämtliche kombinierte Leistungen von der Steuer ausgenommen, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Macht keine Leistung beziehungsweise machen keine Leistungen mindestens 70 % aus, ist eine **einheitliche Behandlung nicht möglich** und die einzelnen Leistungen sind gegenüber der ESTV je für sich abzurechnen und grundsätzlich auch separat zum anwendbaren Steuersatz in Rechnung zu stellen.

☞ Weitere Einzelheiten dazu können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

Beispiel

Die Computer AG bietet öffentlich einen EDV-Kurs an. Im Kursgeld zum Pauschalpreis von 1'850 Franken sind die 5-tägige Schulung, die Lehrbücher zum Kurs, Pausengetränke und 5 Mittagessen enthalten.

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

	<u>CHF</u>		
Schulung	1'250		
Lehrbücher	250	1'500	81,1 %
Verpflegung		350	18,9 %
Total EDV-Kurs		1'850	100,0 %

Die Kombinationsregelung darf angewendet werden, wenn die vorherrschenden, mehrwertsteuerlich gleichartigen Leistungen aufgrund interner Kalkulationen wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen. Vorliegend macht die von der Steuer ausgenommene Schulungsleistung inklusive Nebenleistung 81,1 % des Gesamtentgelts aus, weshalb die ganze Leistungskombination von der Steuer ausgenommen ist.

3.4.3

Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen (Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG)

Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen nach Artikel 19 Absatz 3 MWSTG gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln. Nebenleistungen im Sinne von Artikel 19 Absatz 4 MWSTG bilden einen Teil der Hauptleistung und werden steuerlich wie diese behandelt.

Beispiele

Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen

- *Schulungsunterlagen und Materialkosten beziehungsweise -pauschalen, die im Zusammenhang mit der erbrachten Bildungsleistung stehen (☞ Ziff. 3.4.1);*
- *Benützung eines Computers bei einem Word-Kurs;*
- *Benützung von Auto, Motorrad, Flugzeug, Schiff für die Führerausbildung;*
- *Pferd für den Reitunterricht;*
- *Benützung der Holzbearbeitungsmaschinen während der Schreiner Ausbildung;*
- *Benützung der KÜcheneinrichtung der Schule bei Kochkursen;*
- *Pendeldienst zwischen Hotel und Kongresslokalitäten;*
- *Dokumentationsmaterial zu einem Kongress;*
- *Repräsentationsgeschenke / Abgabe von Gegenständen.*

Die Kosten für die zur Verfügung gestellte und vom Schüler zur Erreichung des Bildungszieles unmittelbar benötigte Infrastruktur sind somit Teil des Entgelts für die Bildungsleistung. Für den Leistungserbringer besteht kein Anspruch auf den Vorsteuerabzug für in diesem Zusammenhang anfallende Aufwendungen.

☞ Weitere Einzelheiten dazu können der MWST-Info Steuerobjekt entnommen werden.

4 Besteuerung einzelner Leistungen im Bildungsbereich

4.1 Referententätigkeit

Die Referententätigkeit ist von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob das Entgelt dafür dem Referenten oder seinem Arbeitgeber zukommt.

Zur ausgenommenen Referententätigkeit gehören auch sämtliche Lehrunterlagen, die der Referent für seinen Kurs erarbeitet. Im Gegensatz zum blossen Erarbeiten von Kursen, das steuerbar ist, trägt der Referent den erarbeiteten Kurs selbst vor. Steuerbar bleibt demnach das alleinige Erarbeiten von Lehrunterlagen, ohne dass diese direkt mit der Referententätigkeit im Zusammenhang stehen (☞ Ziff. 4.13).

4.2 Prüfungen

Die Abnahme von nicht eidgenössisch oder kantonal anerkannten Prüfungen (Prüfungsgebühren) ist von der Steuer ausgenommen.

Bei eidgenössisch oder kantonal anerkannten Prüfungen handelt es sich um hoheitliche Leistungen, für deren Versteuerung nicht optiert werden kann.

Aufgrund von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe c MWSTG sind folgende Leistungen im Bereich Prüfungen von der Steuer ausgenommen:

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



Die Erarbeitung von Prüfungsaufgaben unterliegt wie das Erarbeiten von Kursen (☞ Ziff. 4.13) der Steuer zum Normalsatz. Der Ort der Dienstleistung richtet sich in diesem Zusammenhang nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG (Empfängerortsprinzip).



Bei eidgenössisch oder kantonal anerkannten Prüfungen handelt es sich um hoheitliche Leistungen nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe I MWSTG. Für die Versteuerung der vereinnahmten Gebühren kann nicht optiert werden und die entsprechenden Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Auf der gemischt verwendeten Verwaltungsinfrastruktur muss die Vorsteuer korrigiert werden.

Beispiel

Die durch die Trägerschaft für die Prüfung von eidgenössisch diplomierten Steuerexperten durchgeführte Prüfung gilt als hoheitlich und somit unterliegt die Prüfungsgebühr nicht der Steuer.

4.3 Lehrmittelverkauf

Der Verkauf von Lehrbüchern ist zum reduzierten Satz steuerbar. Handelt es sich bei den Lehrmitteln um CD, DVD oder andere Datenträger, so unterliegen diese der Steuer zum Normalsatz.

Die im Rahmen des Unterrichts, von Kursen, Seminaren, Kongressen usw. abgegebenen **Schulungsunterlagen** gelten hingegen als **Nebenleistungen**, wenn sie im direkten Zusammenhang mit der vom Leistungserbringer erbrachten Bildungsleistung stehen (☞ Ziff. 3.4.1).

4.4 Kurse für Kinder und Jugendliche

Im Gegensatz zu Bildungsleistungen für Erwachsene enthalten solche für Kinder und Jugendliche nebst der Bildungs- auch eine Betreuungskomponente. Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 i.V.m. Ziff. 11 MWSTG). Somit sind Kursangebote, die sich an Kinder und Jugendliche richten, ebenfalls von der Steuer ausgenommen.

Als Jugendliche gelten Personen, welche das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben.



Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig.



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

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

Beispiele

- *Baby-Schwimmkurs;*
- *Sprachkurse für Kleinkinder.*

4.5 Sprachaufenthalte

Sprachaufenthalte können sowohl von der Steuer ausgenommene (z.B. Unterricht) als auch steuerbare Leistungen (z.B. Beförderung, Exkursionen, Verpflegung) umfassen. Dauert der Aufenthalt mindestens 2 Semester, wird in Bezug auf die Unterkunft unter den Voraussetzungen nach Ziffer 4.8.1 nicht eine steuerbare Beherbergungsleistung, sondern eine von der Steuer ausgenommene Vermietung angenommen.

4.5.1 Sprachaufenthalte im Inland

Bei im eigenen Namen organisierten Sprachaufenthalten im Inland unterliegen die verschiedenen Leistungen ihrer Natur nach der Steuer oder sind von der Steuer ausgenommen. Die einzelnen Leistungen können dabei separat mit Ausweis der Steuer oder pauschal (§ Ziff. 3.4) in Rechnung gestellt werden.

☞ Nähere und weitere Einzelheiten zu Reisearrangements können aus der MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine entnommen werden.

4.5.2 Sprachaufenthalte im Ausland

Bei Sprachaufenthalten im Ausland handelt es sich beim Sprachunterricht um eine im Ausland erbrachte Leistung mit Vorsteuerabzugsrecht (Art. 60 MWSTV). Die Beförderung im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr (Art. 23 Abs. 4 MWSTG) ist von der Steuer befreit, die übrigen Leistungen (Beherbergung, Verpflegung usw.) sind im Ausland erbracht.

☞ Weitere Einzelheiten zu Reisearrangements können aus der MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine entnommen werden.

4.6 Studentenaustausch

Die Teilnehmerbeiträge, welche Personen bis zum vollendeten 25. Altersjahr im Rahmen eines Studentenaustauschs für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Schulung an eine gemeinnützige Jugendaustauschorganisation bezahlen, sind aufgrund von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 10 MWSTG von der Steuer ausgenommen, wenn der Ort des Austausches im Inland ist. Findet der Studentenaustausch mit dem Ausland statt, so handelt es sich um eine im Ausland erbrachte Leistung mit Vorsteuerabzugsrecht (Art. 60 MWSTV).

Als Teil der Betreuung gelten ebenfalls die Vorbereitung auf die Austauschzeit beziehungsweise deren Nachbereitung. Die Hin- und Rückreise sowie allfällige Versicherungskosten gelten als Nebenleistungen zu den von der Steuer ausgenommenen Leistungen beziehungsweise zu den im Ausland erbrachten Leistungen und teilen als solche deren steuerliches Schicksal.

4.7 Einsatz von Lehrlingen bei Drittfirmen

Die berufliche Grundbildung besteht insbesondere auch in der Ausbildung in beruflicher Praxis (Art. 16 Abs. 1 Bst. a BBG). Diese erfolgt im Lehrbetrieb, im Lehrbetriebsverbund, in Lehrwerkstätten, in Handelsmittelschulen oder in anderen zu diesem Zweck anerkannten Institutionen (Lernorte). Wird ein Lehrling zur Ergänzung seiner beruflichen Praxis vom Lernort an einen dritten Lernort (Art. 16 Abs. 2 Bst. c BBG) oder bei einem Mitglied des Lehrbetriebsverbundes *eingesetzt*, weil beispielsweise nicht die ganze Ausbildung nach Ausbildungsreglement durch den eigenen Lehrmeister vermittelt werden kann, liegt kein Personalverleih vor. Die diesbezüglichen Zahlungen, die zwischen den Lernorten fließen gelten beim Empfänger als Umsatz im Bereich der Ausbildung.

4.8 Internate / Tagesschulen

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

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

☞ Nähere Einzelheiten zur Behandlung einer Mehrheit von Leistungen können unter Ziffer 3.4 nachgelesen werden.

4.8.1 Beherbergungsleistungen in Internaten / Studentenheimen

Die Unterbringung (Übernachtung ohne Frühstück) in Internaten, Konvikten, Lehrlings- und Studentenheimen usw. ist im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG **von der Steuer ausgenommen**, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Der Lehrgang dauert mindestens 1 Jahr (2 Semester) ohne Unterbruch. Schulferien gelten nicht als Unterbruch.
- Der Auszubildende wohnt während der Ausbildungszeit ununterbrochen in der Ausbildungsstätte (Internat, Konvikt, Lehrlings- oder Studentenheim usw.). Abwesenheiten während der Schulferien, an Wochenenden, während der von der Schule vorgeschriebenen Praktika oder infolge Spitalaufenthalt gelten nicht als Unterbruch.

Das Frühstück ist zum Normalsatz steuerbar.



Sind die beiden Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt, gilt die Unterbringung als Beherbergungsleistung, welche zusammen mit einem allfälligen Frühstück der Steuer zum **Sondersatz** unterliegt.

Der Steuer unterliegen demnach Beherbergungsleistungen von Personen während Ausbildungslehrgängen, die weniger als 1 Jahr dauern oder die mit Unterbruch angeboten werden.

Werden die Pensionskosten (Unterkunft, Verpflegung, Betreuung) - **ohne die Bildungskosten** - pauschal in Rechnung gestellt, stehen für die Steuerberechnung zwei Methoden zur Verfügung.

- Effektive Berechnung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils:
Die Anteile für die Unterbringung einerseits und die zum Normalsatz steuerbaren übrigen Leistungen andererseits (vorwiegend Verpflegung) können kalkulatorisch detailliert ermittelt werden. Der Verpflegungsanteil unterliegt der Steuer zum Normalsatz, der Unterbringungsanteil ist entweder von der Steuer ausgenommen oder zum Sondersatz steuerbar (Beherbergungsleistung inkl. Frühstück) (☞ siehe auch Ziff. 3.4).
- Pauschale Ermittlung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils:
 - Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung können die im Pensionsgeld enthaltenen Kosten für die von der Steuer ausgenommene Unterbringung (inkl. allfälliger Betreuung) mit 50 % des Pensionsgeldes angenommen werden. Die restlichen 50 % unterliegen der Steuer zum Normalsatz.
 - Bei der zum Sondersatz steuerbaren Beherbergung kommt die Vollpensionspauschale (65 % zum Sondersatz, 35 % zu Normalsatz) zur Anwendung (☞ MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe).



Werden die **Bildungskosten inklusive der Pensionskosten** pauschal zusammen in Rechnung gestellt, können alle Leistungen zusammen als Leistungskombination nach Ziffer 3.4 behandelt werden, sofern eine Leistung überwiegend (70 % und mehr) ist.

4.8.2 **Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen**

Sofern durch den Schüler oder dessen Eltern für eine Sonderveranstaltung wie beispielsweise eine Exkursion oder eine Sportveranstaltung ein separates Entgelt entrichtet wird, ist dieses nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG von der Steuer ausgenommen, wenn es sich bei den Teilnehmern um Jugendliche handelt, die das 18. Altersjahr noch nicht zurückgelegt haben. Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als *unter 18-jährig*.

Handelt es sich bei den Teilnehmenden um Erwachsene, die das 18. Altersjahr zurückgelegt haben, ist die Sonderveranstaltung steuerlich als selbstständige Leistung zu behandeln und entsprechend ihrer Art zu versteuern (☞ Ziff. 3.4), sofern sie nicht als Durchlaufposten unter die Bestimmung von Artikel 24 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG fällt.

Nicht um eine Sonderveranstaltung, sondern um eine Bildungsleistung handelt es sich, wenn die Exkursion in direktem Zusammenhang mit der Bildung, beispielsweise in Form einer Vertiefung des Lernstoffes steht.

4.9 **Fernkurse**

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

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

4.9.1 **Interaktive Fernkurse**

Bei den interaktiven Fernkursen besteht, trotz räumlicher Distanz, ein Austausch zwischen den Lehrenden beziehungsweise der Lehranstalt und dem Lernenden. Dieser Austausch kann laufend stattfinden oder auch beschränkt, wie beispielsweise einmalig bei Beginn des Kurses. Beim interaktiven Fernkurs handelt es sich um Bildungsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind.



Als Tätigkeitsort gilt bei interaktiven Fernkursen derjenige Ort, an dem der **Unterrichtende** tätig ist (Ort des Leistungserbringers).

Beispiele

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

4.9.2

Autodidaktische Fernkurse

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

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

Beispiele

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



Bei den autodidaktischen Fernkursen kann es sich um steuerbare Lieferungen und/oder elektronische Dienstleistungen handeln. Sie sind mit dem Lehrmittelverkauf vergleichbar (☞ Ziff. 4.3). Der Ort der Lieferung richtet sich nach Artikel 7 MWSTG, der Ort der elektronischen Dienstleistung nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG.

4.10 Kurse für Arbeitslose

Kurse für Arbeitslose sind von der Steuer ausgenommen. Ebenfalls ausgenommen sind durch die öffentliche Hand im Rahmen eines Leistungsauftrages finanzierten arbeitsmarktlichen Massnahmen. Ziel dieser arbeitsmarktlichen Massnahmen ist es, die Vermittlungsfähigkeit und berufliche Wiedereingliederung von Arbeitslosen oder von der Arbeitslosigkeit bedrohten Versicherten zu verbessern. Als arbeitsmarktliche Massnahmen gelten nebst den typischen Bildungsleistungen (z.B. Bewerbungskurse) auch andere Leistungen auf dem Weg der Stellensuche, welche die arbeitslose Person konkret unterstützen und begleiten (z.B. Einzel-Coaching, Ausbildungs- und Berufspraktika) oder bezüglich anderweitiger Beschäftigungsmöglichkeiten beraten.

4.11 Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen

Ein Unternehmen, welches nur das eigene Personal ausbildet, kann den Vorsteuerabzug auf dem Schulungsaufwand (Schulungsunterlagen, Infrastruktur, beigezogene Referenten usw.) geltend machen, sofern die Ausbildung der unternehmerischen Tätigkeit dient und der Vorsteuerabzug nach Artikel 28 ff. MWSTG zulässig ist.

4.12 Ausbildung von Tieren

Die Ausbildung oder Dressur von Tieren ist eine steuerbare Leistung (☞ MWST-Branchen-Info Urproduktion und nahestehende Bereiche). Eine gleichzeitige Schulung des Tieres zusammen mit dessen Halter (z.B. Schulung des Hundeführers zusammen mit dem Hund) ist jedoch von der Steuer ausgenommen.

4.13 Erarbeiten von Kursen

Das alleinige Erarbeiten von Kursen (Kurskonzept, Kursinhalt) zum Zweck des Verkaufs an Dritte ist eine steuerbare Leistung und zwar unabhängig davon, wofür der Käufer diesen Kurs verwendet.

Im Gegensatz dazu gilt das Erarbeiten eines Kurses als Teil der von der Steuer ausgenommenen Referententätigkeit, wenn der Kurs vom Erarbeiter auch vorgetragen wird.

Beispiel

Eine steuerpflichtige Person erarbeitet einen 10 Lektionen dauernden Tanzkurs für Anfänger, mit einem detaillierten Programm pro Lektion. Den Kurs verkauft sie an Tanzschulen, die ihn ihrerseits für die Ausbildung der Schüler verwenden. Die steuerpflichtige Person, welche den Kurs erarbeitet hat, versteuert den Verkauf der Kurse zum Normalsatz. Die Tanzschulen, welche die Kurse durchführen, erbringen hingegen eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung.



Das Erarbeiten von Lehr- und Fachbüchern beziehungsweise -skripts ist von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG).

4.14

Weiterverkauf von Bildungsleistungen

Kauft ein Unternehmen von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen ein, die es in seinem Namen an Dritte weiterverkauft, ist sowohl sein Umsatz aus dem Verkauf dieser Bildungsleistungen als auch der Umsatz seines Leistungserbringers im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG von der Steuer ausgenommen.

Ein von der Steuer ausgenommener Weiterverkauf von Bildungsleistungen liegt beispielsweise vor, wenn eine Bildungsleistung durch einen Mandatsnehmer erbracht wird, selbst wenn dieser für die Erbringung der Leistung seinerseits externe Referenten engagiert.

Beispiel

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

4.15

Bereitstellung / Vermietung der Infrastruktur

Die Bereitstellung der Infrastruktur (z.B. didaktische Mittel, Computer, Musikinstrumente, audiovisuelle Lernhilfen) durch einen Vermieter im Inland, der nicht auch gleichzeitig Veranstalter der Bildungsleistung ist, ist immer eine zum Normalsatz steuerbare Leistung.

Beispiel

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

Bei der an einen Teilnehmer erbrachten Bildungsleistung ist die dazu benutzte Infrastruktur eine Nebenleistung der Bildungsleistung (☞ Ziff. 3.4.3).

4.16

Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen

Um eine steuerbare Werbeleistung für einen Dritten anlässlich von Veranstaltungen wie Kursen und Kongressen handelt es sich, wenn für den Dritten anlässlich der Veranstaltung geworben wird und dieser beispielsweise in Form einer Kostenübernahme, einer Gratiszurverfügungstellung, einer Bezahlung oder ähnlichem die Werbeleistung begleicht.

Bemessungsgrundlage für die erbrachte Werbeleistung ist der Marktpreis der Leistung, der mit der Werbeleistung verrechnet wird (z.B. Übernahme der Kosten von Lokalitäten).

Das Teilnehmerentgelt bleibt von der Steuer ausgenommen, wenn die Bildungsleistung im Vordergrund steht und es sich nicht um eine Beratungsleistung und/oder einen gesellschaftlichen Anlass mit Unterhaltungs- und/oder Vergnügungscharakter im Sinne von Ziffer 2 handelt.

Beispiel

Eine Coiffeurfachschule bietet auch Weiterbildungskurse für Damen-Coiffeure an. Dabei werden jeweils im Frühjahr die neusten Trendfrisuren für Damen gezeigt und geschult. Die Teilnehmer bezahlen dafür ein Kursgeld von 200 Franken. Darüber hinaus unterstützt ein bekannter Kosmetikhersteller die Kurse der Coiffeurfachschule mit einem Beitrag von 1'000 Franken. Die Coiffeurfachschule macht während der Kurse Werbung für die Produkte des Kosmetikunternehmens wie beispielsweise Shampoos und Haarfarben und empfiehlt diese zur Anwendung.

Der Beitrag von 1'000 Franken des Kosmetikunternehmens unterliegt der Steuer zum Normalsatz als Entgelt für die erbrachte Werbeleistung. Das Kursgeld der Teilnehmer von 200 Franken pro Person ist hingegen als Bildungsleistung von der Steuer ausgenommen.

4.17 **Annullierungskosten**

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

4.18 **Organisationsdienstleistungen**

Organisationsdienstleistungen sind grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar.

Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Bildungsanlässen sind jedoch in den unter Ziffern 4.18.1. und 4.18.2 aufgeführten Fällen von der Steuer ausgenommen.

Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit eidgenössisch oder kantonal anerkannten Prüfungen (hoheitliche Leistungen; [☞] Ziff. 1.8) fallen nicht unter die Ausnahme von der Steuer gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstaben d und e MWSTG.

4.18.1 **Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG**

Dienen Organisationsdienstleistungen unmittelbar dazu, von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bildungsbereich zu erzielen und werden diese an eine Einrichtung (z.B. einfache Gesellschaft) erbracht, bei welcher der Leistungserbringer Mitglied ist, so sind diese Organisationsleistungen von der Steuer ausgenommen.

Beispiele Prüfungen

- *Eine Schule, die Mitglied der Trägerschaft der Prüfung für Sachbearbeiter Rechnungswesen ist, stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Ausarbeitung der Prüfung. Diese Leistung ist als Organisationsdienstleistung von der Steuer ausgenommen.*

- Eine Gesellschaft (Mitglied der Trägerschaft der Prüfung Mentalcoach) stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Führung des Prüfungssekretariates. Diese Leistungen sind als Organisationsdienstleistungen von der Steuer ausgenommen.
- Das Treuhandbüro X (kein Mitglied der Trägerschaft) stellt der Prüfungsträgerschaft Rechnung für die Erstellung der Buchhaltung im Zusammenhang mit der Prüfung. Es handelt sich dabei um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.

Beispiele

Kurse

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

- Die Fachhochschule L (Mitglied der Einrichtung) erarbeitet die Kursunterlagen (Skript, Aufgaben usw.) und stellt die Kurslokalitäten zur Verfügung. Bei der Erarbeitung der Kursunterlagen handelt es sich in diesem Fall (im Gegensatz zu Ziff. 4.13) um von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen. Die Vermietung der Räumlichkeiten zählt nicht zu den Organisationsdienstleistungen. Sie ist jedoch im vorliegenden Fall aufgrund von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG ebenfalls von der Steuer ausgenommen.
- Die Fachhochschule B (Mitglied der Einrichtung) stellt das Lehrpersonal (Referenten) für die Kurse. Diese Leistungen sind aufgrund von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG von der Steuer ausgenommen.
- Die Tax AG (Mitglied der Einrichtung) erledigt die administrativen Arbeiten im Zusammenhang mit den Kursen (Ausschreibung, Abrechnung, Inkasso usw.). Hierbei handelt es sich um gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen.

4.18.2

Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG

Organisationsdienstleistungen an Dienststellen der öffentlichen Hand (Bund, Kantone, Gemeinden), welche von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe a - c MWSTG entgeltlich oder unentgeltlich erbringen, sind von der Steuer ausgenommen. Die Organisationsdienstleistungen stehen dabei in einem direkten Zusammenhang mit der entsprechenden Bildungsleistung.

Beispiel

Ein Unternehmen, welches im Bereich Beratung und Weiterbildung tätig ist, erstellt das Konzept und erarbeitet die Kursunterlagen für einen durch das eidgenössische Personalamt angebotenen Kurs für Mitarbeiter des Bundes. Diese Organisationsdienstleistungen sind von der Steuer ausgenommen.

4.18.3 Organisation von Bildungsveranstaltungen

Die nachfolgenden Ausführungen richten sich namentlich an

- die Veranstalter (☞ Ziff. 4.18.3.1); und
- die Organisatoren (☞ Ziff. 4.18.3.2)

von Bildungsanlässen wie Kongresse, Seminare, Vorträge, Kurse, Workshops usw., welche nachfolgend unter dem Begriff Veranstaltungen zusammengefasst werden.

Als Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen gelten Leistungen, die massgeblich dazu dienen, dass eine Veranstaltung durchgeführt werden kann, beispielsweise folgende im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses ausgeführte Leistungen:

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

Folgende Dienstleistungen können auch eingeschlossen sein, zählen aber für sich allein nicht als Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen:

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



Die Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG).

- ☞ Für gewisse von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Durchführung von Prüfungen, orientieren die Ziffern 4.18.1 und 4.18.2.

4.18.3.1

Veranstalter

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

Der Ort der Dienstleistung des Veranstalters ist derjenige Ort, an welchem der Anlass stattfindet (Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG).

4.18.3.2

Organisator

Organisator ist, wem die im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses erforderlichen Vorkehrungen in Auftrag gegeben werden. Ein Organisator organisiert den Anlass entweder in fremdem Namen und für fremde Rechnung (direkte Stellvertretung) oder aber in eigenem Namen und für Rechnung des Veranstalters (indirekte Stellvertretung).

- ☞ Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der MWST-Info Steuerobjekt zu beachten.

4.18.3.2.1

Direkte Stellvertretung

Tritt der Organisator nach aussen hin nicht als Leistungserbringer auf, so gilt der Vertretene, im Fall einer organisatorischen Dienstleistung im Bildungsbereich somit der Veranstalter, als Leistungserbringer. Die direkte Stellvertretung ergibt sich aus Artikel 20 MWSTG.

Sind die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt, so werden dem Organisator lediglich seine separat in Rechnung gestellten organisatorischen Dienstleistungen zugerechnet.

Der Ort der Dienstleistung beim Organisator ist derjenige Ort, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG). Wenn sich bei einem inländischen Organisator der Veranstaltungsort im Inland befindet, sind seine organisatorischen Leistungen zum Normalsatz steuerbar. Liegt der Veranstaltungsort im Ausland, so sind die Dienstleistungen des Organisators nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG von der Steuer befreit.

☞ Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der MWST-Info Steuerobjekt zu beachten.

4.18.3.2.2 Indirekte Stellvertretung

Tritt der Organisator im eigenen Namen auf, stellt er dem Veranstalter alle im Rahmen der Wahrnehmung des Organisationsauftrages erbrachten Leistungen im eigenen Namen einzeln - allenfalls mit einem Zuschlag - in Rechnung. Die einzelnen Leistungen sind ihrer Art nach zu versteuern. Der Ort der einzelnen Leistung bestimmt sich nach Artikel 8 MWSTG.

Ein durch den Organisator separat verlangtes Entgelt für seine Organisationsleistungen ist am Ort, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat (Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG), steuerbar. Liegt der Dienstleistungsort im Inland, so ist die Steuer zum Normalsatz zu berechnen.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren und von der Steuer befreiten Leistungen beziehungsweise Leistungen im Ausland nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG anfallen, geben Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Beispiele

Rechnungsstellung bei indirekter Stellvertretung: Kostenweiterverrechnung mit Zuschlag, ohne separate Organisationsleistung

Für das Symposium vom 2. - 3. März 2010 in Zürich stellen wir wie folgt Rechnung:

<i>Referentenhonorare</i>	<i>CHF 10'000 ohne MWST</i>
<i>Kongresspauschale (Verpflegung und Saalmiete)</i>	<i>CHF 15'000 inkl. 7,6 % MWST</i>
<i>Übernachtung mit Frühstück</i>	<i>CHF 11'000 inkl. 3,6 % MWST</i>

Total **CHF 36'000**

Rechnungsstellung bei indirekter Stellvertretung:

Kostenweiterverrechnung und separate Organisationsleistung

Für das Symposium vom 2. - 3. März 2010 in Zürich stellen wir wie folgt Rechnung:

Referentenhonorare	CHF	8'000	ohne MWST
Kongresspauschale (Verpflegung und Saalmiete)	CHF	12'000	inkl. 7,6 % MWST
Übernachtung mit Frühstück	CHF	10'000	inkl. 3,6 % MWST
Organisationsleistungen	CHF	6'000	inkl. 7,6 % MWST
Total	CHF	36'000	

Die im Namen des Organisors erbrachten Leistungen, für die er Lieferungen und Dienstleistungen von Dritten in Anspruch genommen hat, die im Ausland bewirkt werden, sind von der Steuer befreit. Werden die Leistungen Dritter sowohl im Inland als auch im Ausland erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Organisors von der Steuer befreit, der auf Leistungen im Ausland entfällt (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG).

☞ Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der MWST-Info Steuerobjekt zu beachten.

4.19

Bildungs- und Forschungsk Kooperationen nach Artikel 13 MWSTV

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

Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten:

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

Unternehmen der Privatwirtschaft gelten nicht als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen im Sinne von Artikel 13 MWSTV.

4.19.1 Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden (Art. 13 Abs. 2 Bst. a MWSTV)

Unter den Buchstaben a von Artikel 13 Absatz 2 MWSTV fallen die Institutionen des Hochschulwesens gemäss dem geplanten Hochschulförderungs- und Koordinationsgesetz (HFKG; *Entwurf BBl 2009 4697*). Bei einer Zusammenarbeit zwischen diesen Institutionen **wird vermutet**, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen der Kooperation erfolgen. Ein besonderer Nachweis muss diesbezüglich nicht erbracht werden.

Diese Vermutung gilt auch bei den Universitätsspitalern, die in den jeweiligen Gemeinwesen eng mit den Universitäten im Bereich Bildung und Forschung verknüpft sind.

Beispiel

*Die Fachhochschulen A - E schliessen sich zu einer Bildungskoope-
ration zusammen. Die Fachhochschule B macht das Controlling und kauft Hard- und
Software für alle Beteiligten der Bildungskoope-
ration ein. Die Verrechnung
dieser Leistungen an die Mitglieder der Bildungskoope-
ration (A, C - E) oder an
Mitglieder einer anderen Bildungskoope-
ration ist von der Steuer ausgenom-
men. Bei Abrechnung nach der effektiven Methode ist für die Fachhoch-
schule B der Vorsteuerabzug für die Hard- und Softwarekäufe nicht möglich.*

4.19.2 Gemeinnützige Organisationen nach Artikel 3 Buchstabe j MWSTG sowie Gemeinwesen nach Artikel 12 MWSTG (Art. 13 Abs. 2 Bst. b MWSTV) und öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform (Art. 13 Abs. 2 Bst. c MWSTV)

Bei einer Zusammenarbeit zwischen Institutionen gemäss Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe b beziehungsweise c MWSTV **wird nicht vermutet**, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- und Forschungskoope-
ration erfolgen (vorbehalten bleiben Universitätsspitäler,  Ziff. 4.19.1). Es liegt in der Verantwortung der Beteiligten darzulegen, dass ein Leistungsverhältnis im Rahmen einer Bildungs- und Forschungs-
koope-
ration von der Steuer ausgenommen ist. Die ESTV empfiehlt zum Zweck dieses Nachweises den Abschluss schriftlicher Verträge.

Damit die genannten Institutionen unter Artikel 13 Absatz 2 Buchstabe b MWSTV fallen, müssen sie tatsächlich für den Bildungs- und Forschungsbereich zuständig und darin tätig sein. Ihre Leistungen im Rahmen der Bildungs- und Forschungsk Kooperationen als Beteiligte dieser Kooperationen sind von der Steuer ausgenommen.

Beispiele

Die Bildungsdirektion des Kantons X schliesst mit zwei Institutionen des Hochschulwesens eine Bildungs- und Forschungsk Kooperation ab. In der zu erarbeitenden Studie soll die mögliche Entwicklung im Bereich der Hochschulbildung prognostiziert werden. Konkret will man den möglichen Einfluss elektronischer Mittel innerhalb des Unterrichtswesens und die sich daraus ergebenden Ressourcenansprüche erforschen.

Sowohl die Leistungen der Bildungsdirektion wie auch diejenigen der zwei Institutionen im Hochschulwesen zur Erreichung des gemeinsamen Ziels innerhalb dieser Bildungs- und Forschungsk Kooperation sind von der Steuer ausgenommen.

Die Elektrizitätsversorgung des Kantons X beliefert die beiden Institutionen im Hochschulwesen mit Strom und Gas. Diese Leistungen des Kantons erfolgen nicht innerhalb einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation. Soweit die Institutionen nicht zum gleichen Gemeinwesen des Kantons gehören (Art. 38 MWSTV), unterliegen diese Leistungen der Steuer zum Normalsatz.

4.19.3

Ausländische Bildungs- und Forschungsinstitutionen

Die Qualifikation ausländischer Bildungs- und Forschungsinstitutionen erfolgt in sinngemässer Anwendung von Artikel 13 Absatz 2 MWSTV und den Ausführungen gemäss Ziffern 4.19.1 und 4.19.2.

Zuständigkeiten

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

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

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

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.

Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Mehrwertsteuer
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

per Fax: 031 325 75 61

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

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.estv.admin.ch (Webcode: d_03672_de)

- In Papierform beim:

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

www.bundespublikationen.admin.ch