

# Rechtliche Übersicht zu ausgewählten Mehrwertsteuerthemen

## **A. Vorwort**

Anlässlich der Regionalverbandstagung im Mai 2019 in Locarno sprachen diverse Seilbahnunternehmen (SBU) Probleme im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer an. Konkret geht es darum, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) u.a. bei Natural sponsoring (Rabatt-Aktionen mit der UBS AG, der Raiffeisen, Cumulus etc.), Naturaldividenden an Aktionäre, Leistungen an das Personal und Naturalentschädigungen Aufrechnungen vorgenommen hat, die sehr hohe Mehrwertsteuererhöhungen zur Folge gehabt haben. Seilbahnen Schweiz (SBS) erkannte das Bedürfnis seiner Mitglieder nach Klärung dieser MWST-Problemfelder. Gerne würde SBS seinen Mitgliedern allfällige Mustervorlagen zur Verfügung stellen, was vorliegend jedoch aufgrund der bestehenden Komplexität der Materie sowie den Besonderheiten des Einzelfalles nicht möglich ist. Es können mithin nicht sämtliche in Frage kommenden Sachverhaltskonstellationen in einer Mustervorlage vereint werden. Damit sich die Mitglieder von SBS jedoch einen Überblick über die einzelnen Themengebiete verschaffen können, liess SBS die vorliegende Übersicht durch die Querschnittsabteilung Recht VöV/SBS/ch-direct erstellen. Es handelt sich hierbei um eine Orientierungshilfe. Für die Vollständigkeit und Richtigkeit wird keine Gewähr übernommen. Ferner ist zu betonen, dass in der Praxis den Besonderheiten des Einzelfalles immer Rechnung zu tragen ist.

## **B. Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer (MWST-Info 07)**

### **1. Bemessungsgrundlage: Wovon wird die Steuer berechnet?**

#### **1.1. Grundsatz**

Der Bund erhebt u.a. als Mehrwertsteuer eine Steuer auf den im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen ([Art. 1 Abs. 2 Mehrwertsteuergesetz \[MWSTG\]](#)). Bemessungsgrundlage der Steuer ist das Entgelt. Der zu entrichtende Steuerbetrag wird ermittelt, indem das Entgelt mit dem anwendbaren Steuersatz multipliziert wird ([Art. 24 MWSTG](#)).

#### **1.2. Entgelt (Art. 3 Bst. f MWSTG)**

Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer ist ein Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn aufwendet. Zum Entgelt gehört der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Dies können beispielsweise sein (vgl. Ziffer 1.1 MWST-Info 07):

- Beschaffungskosten bei Lieferungen;
- Transportkosten;
- Kleinmengenzuschlag;
- etc.

#### **1.3. Form des Entgelts**

Das Entgelt kann aus Geldzahlungen in Form von in- oder ausländischen Zahlungsmitteln, aber auch aus geldwerten Leistungen bestehen. Als geldwerte Leistungen gelten namentlich (die Klammer enthält jeweils das massgebende Entgelt [vgl. Ziffer 1.1.1 MWST-Info 07]):

- Wechsel, REKA-, Euro-Schecks und dergleichen (der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird);
- Schuldübernahme und Zahlungsverprechen Dritter (Buchgeld, Kreditkarten; der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird);
- Tausch (der Marktwert jeder Leistung gilt als Entgelt für die andere Leistung);
- Leistungen an Zahlungen statt (der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird);
- Entgegennahme von Wertschriften (der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird);
- Gutscheine (der Gegenwert, der damit abgegoltene Leistung);
- Abtretung einer Forderung (der Betrag, der abgetreten wird);
- Verrechnung mit einer Gegenforderung (der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird);
- etc.

### 1.3.1. Tauschverhältnisse

Der Begriff Entgelt umfasst nicht nur Geldzahlungen, sondern alle vermögenswerten Leistungen. Auch die Lieferung eines Gegenstandes oder die Erbringung einer Dienstleistung kann somit Entgeltscharakter haben. Voraussetzung ist, dass zwischen den gegenseitig erbrachten Leistungen eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht. Gegebenenfalls liegt ein Tauschverhältnis vor. Bei Tauschverhältnissen gilt der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung ([Art. 24 Abs. 3 MWSTG](#)). Der Wert der sich gegenüberstehenden Leistungen muss somit nicht identisch sein. Vielmehr handelt es sich um zwei selbständig zu beurteilende Leistungen, deren Wert unabhängig voneinander zu bestimmen ist. Aufgrund des Wortlauts der Bestimmung hat der jeweilige Leistungserbringer als Bemessungsgrundlage nicht den Marktwert seiner eigenen Leistung, sondern den Marktwert der Leistung seines Vertragspartners heranzuziehen. Verpflichtet sich bspw. ein Hotelbetrieb gegenüber dem Veranstalter eines Leichtathletikmeetings, die Athleten «gratis» zu beherbergen, und kann er als Gegenleistung im Programmheft des Veranstalters ein ganzseitiges Inserat schalten, so hat der Hotelbetrieb als Umsatz den üblichen Preis für ein ganzseitiges Inserat zu versteuern, der Veranstalter hingegen den Wert der Hotelübernachtung (Felix Geiger, OFK-MWSTG, Art. 24 N 15 ff.).

Ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn als Entgelt für eine Leistung nicht ein Geldbetrag, sondern eine andere Leistung erbracht wird. Die Besonderheit besteht darin, dass hier zwei selbständige Leistungen vorliegen. Ein Tausch liegt vor, wenn beide Parteien einen Gegenstand liefern und somit beide Parteien Leistungserbringer und Leistungsempfänger sind. Ein tauschähnlicher Umsatz ist dagegen gegeben, wenn als Entgelt für eine Dienstleistung eine Lieferung oder eine Dienstleistung erbracht wird ([Bundesgerichtsentscheid vom 20. Dezember 2013 \[2C 576/2013\]](#), E. 2.2.4.; [Urteil Bundesverwaltungsgerichts vom 25. November 2014 \[A-1591/2014\]](#), E. 4.2.3.).

Der Wert der jeweiligen Leistungen kann sich bei Tauschverhältnissen nebst dem Marktwert auch aus dem sog. Austauschwert ergeben, sofern die Vertragsparteien einen solchen festgesetzt haben ([Urteil Bundesverwaltungsgerichts vom 25. November 2014 \[A-1591/2014\]](#), E. 4.3.2.). Ist die originäre Bewertung der Leistung beim Tausch von Gegenständen oder tauschähnlichen Umsätzen bspw. wegen Fehlens näherer Angaben jedoch ausgeschlossen, darf der Wert nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Ableitung von der anderen Leistung, das heisst derivativ, bestimmt werden. Jedem der beiden Leistungserbringer ist die Gegenleistung des anderen in der Regel so viel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je die vollumfängliche Bemessungsgrundlage der Steuer bilden und die Gleichwertigkeit der beiden sich gegenüberstehenden Leistungen zu vermuten ist. Diese Gleichwertigkeitsvermutung ist indessen als gesetzliche Tatsachenvermutung dem Beweis des Gegenteils zugänglich ([Bundesgerichtsentscheid vom 20. Dezember 2013 \[2C 576/2013\]](#), E. 2.2.5.).

#### **Beispiel für Tauschverhältnisse / tauschähnliche Verhältnisse**

*Wird einem SBU durch eine Drittperson ein Durchleitungsrecht eingeräumt und händigt das SBU als Entschädigung dem Dritten Freikarten aus, handelt es sich um ein tauschähnliches Verhältnis. Bezüglich der MWST ist der Marktwert der jeweiligen Leistung massgebend bzw. ein allfällig vereinbarter Austauschwert. Ist die originäre Bewertung der Leistungen bspw. wegen Fehlens näherer Angaben ausgeschlossen, darf der Wert nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in Ableitung von der anderen Leistung, das heisst derivativ, bestimmt werden. Vorliegend wäre in diesem Fall der Listenpreis der Freikarten massgebend.*

### 1.3.2. Leistung an Zahlungs statt

Leistungen an Zahlungs statt unterscheiden sich insofern von den Tauschverhältnissen, als sie auf einem sog. Novationsvertrag beruhen. Darin erklärt sich der Gläubiger damit einverstanden, dass ihm der Schuldner an Stelle des ursprünglich vereinbarten Entgelts eine geldwerte Leistung erbringt. Bei Leistungen an Zahlungs statt gilt nicht der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung, sondern der Betrag, der dadurch ausgeglichen wird (z.B. der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis; [Art. 24 Abs. 5 MWSTG](#)). Der entsprechende Betrag sollte sich aus beweisrechtlichen Gründen aus dem ursprünglichen Vertrag oder aus dem Novationsvertrag ergeben (Felix Geiger, OFK-MWSTG, Art. 24 N 20 f.).

### **Beispiel für Leistung an Zahlungs statt**

*Zwischen dem Migros-Genossenschafts-Bund (MGB) und einem Cumulus-Extra-Partner (z.B. ein Seilbahnunternehmen) wird ein Vertrag abgeschlossen. Aufgrund der Vertragsbestimmungen liegt zwischen den Vertragspartnern ein steuerbarer gegenseitiger Leistungsaustausch vor. Der MGB erbringt Werbe- und Kommunikationsdienstleistungen für den Cumulus-Extra-Partner und erhält hierfür die Cumulus-Bons der Kunden an Zahlungs statt.*

*Die gegenseitigen Leistungsverrechnungen (Werbung gegen Cumulus-Bons) zwischen dem MGB und dem Cumulus-Extra-Partner sind zu fakturieren, und zwar zum Wert der umgetauschten Cumulus-Bons. Sofern beide Partner im steuerbaren Bereich tätig sind, steht ihnen das volle Vorsteuerabzugsrecht zu. Ein Zahlungsfluss hat nicht zu erfolgen, es kann verrechnet werden. Buchhalterisch ist jedoch dem Bruttoprinzip Rechnung zu tragen.*

#### 1.4. Entgeltsminderungen

Vom Entgelt dürfen abgezogen werden (vgl. Ziffer 1.1.2 MWST-Info 07):

- Rabatte, Skonti, Mängelrügen, Debitorenverluste;
- Umsatzboni, Rabattvergütungen, Rückvergütungen;
- etc.

#### 1.5. Entgelt bei Leistungen an eng verbundene Personen

Als Entgelt bei Leistungen an eng verbundene Personen ([Art. 3 Bst. h MWSTG](#)) gilt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde ([Art. 24 Abs. 2 MWSTG](#)).

#### 1.6. Entgelt bei Leistungen an das Personal ([Art. 47 Mehrwertsteuerverordnung \[MWSTV\]](#))

Bei entgeltlichen Leistungen an das Personal ist die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt zu berechnen ([Art. 47 Abs. 1 MWSTV](#)). Bei Tauschverhältnissen gilt der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung (z.B. Naturallohn).

Leistungen des Arbeitgebers an das Personal, die im Lohnausweis zu deklarieren sind, gelten als entgeltlich erbracht. Die Steuer ist von dem Betrag zu berechnen, welcher für die direkten Steuern massgebend ist ([Art. 47 Abs. 2 MWSTV](#)).

Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund für die Erbringung der Leistung besteht ([Art. 47 Abs. 3 MWSTV](#)).

Soweit bei den direkten Steuern Pauschalen für die Ermittlung von Lohnanteilen zulässig sind, können diese – falls dienlich – ebenfalls für die Mehrwertsteuer angewendet werden ([Art. 47 Abs. 4 MWSTV](#)).

### **C. Naturaldividenden in Form von Beförderungsleistungen ([MWST-Branchen-Info 10](#))**

#### 1. Rechtliche Qualifikation von Naturaldividenden

Als Naturaldividenden bzw. Beteiligungserträge in Naturalien gelten Leistungen, die bei ihrer Ausschüttung der Verrechnungssteuer unterliegen. Sie stellen eine eigentliche Leistung des ausschüttenden Unternehmens dar. Bemessungsgrundlage für ihre Besteuerung ist der verrechnungssteuerpflichtige Wert ([vgl. Art. 20 Verrechnungssteuerverordnung \[VStV\]](#)), d.h. der Bruttodividendenwert (inkl. MWST).

Unterliegen entsprechende Leistungen nicht der Verrechnungssteuer ist gemäss Ziffer 5.3.2 der MWST-Branchen-Info 10 vorzugehen (vgl. Ziffer 5.3.3 MWST-Branchen-Info 10). Steuerbar ist demnach grundsätzlich das Entgelt. Wird für die Leistung kein gesondertes Entgelt verlangt, so wird bis zu einem Wert von Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger ein unternehmerischer Grund vermutet, der zu keiner steuerlichen Korrektur führt. Übersteigt der Betrag diese Grenze, so liegt Eigenverbrauch vor, der zu einer Korrektur der Vorsteuer führt ([Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)). Der Wert von

Fr. 500.00 ist nicht als Freigrenze zu verstehen. Die Korrektur hat ab dem ersten Franken zu erfolgen.

Naturaldividenden (z.B. Jahresabonnemente einer Bergbahn) unterliegen also dann bei der ausschüttenden Unternehmung der MWST, wenn sie eine steuerbare Leistung darstellen. Empfänger können sämtliche Personengruppen sein; ob die Personen in der ausschüttenden Unternehmung angestellt sind, ist dabei unwesentlich.

#### **Beispiele für Naturaldividenden**

- Die Aktionäre einer Bergbahn erhalten eine Saisonkarte (Naturaldividende). Werden solche Karten an Dritte verkauft, unterliegt das daraus erzielte Entgelt der Steuer zum Normalansatz. Folglich unterliegt die ausgerichtete Naturaldividende ebenfalls der MWST zum Normalansatz.
- Aktionäre einer Bergbahn erhalten REKA-Checks (Naturaldividende). Bei Verkäufen von REKA-Checks an Dritte handelt es sich um eine von der Steuer ausgenommene Leistung. Somit unterliegt die ausgerichtete Naturaldividende nicht der MWST.

## **D. Privatanteile (MWST-Info 08)**

### **1. Privatanteile bei Lohnausweisempfängern**

Bei Privatanteilen gegenüber Lohnausweisempfängern handelt es sich um Leistungen, die der Arbeitgeber seinem Personal (Lohnausweisempfänger) erbringt. Je nach Art und Umfang ist der Arbeitgeber verpflichtet, solche Leistungen auf dem [Lohnausweis](#) in den dafür vorgesehenen Ziffern zu deklarieren (vgl. dazu [Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung](#), herausgegeben durch die SSK).

#### **1.1. Gehaltsnebenleistungen (Lohnausweis Ziffer 2)**

Bei Gehaltsnebenleistungen handelt es sich um regelmässige Leistungen des Arbeitgebers, welche nicht in Geldform ausgerichtet werden. Sie sind grundsätzlich zum Marktwert (oder Pauschalen, die von der Steuerbehörde festgelegt worden sind) zu bewerten (vgl. Ziffer 3.4.3 MWST-Info 08). Generalabonnemente oder ähnliche Fahrausweise, die nicht überwiegend für Geschäftsfahrten benutzt, sondern für private Zwecke eingesetzt werden, stellen entsprechende Leistungen dar. Dieser Wert bildet die Bemessungsgrundlage und ist zum Normalansatz abzurechnen. Der Betrag versteht sich inkl. MWST (vgl. Ziffer 3.4.3.4 MWST-Info 08).

#### **1.2. Unregelmässige Leistungen (Lohnausweis Ziffer 3)**

Die entgeltlichen Leistungen des Arbeitgebers an das Personal sind im Lohnausweis zu deklarieren. Bei den unter dieser Ziffer anzugebenden Naturalleistungen (z.B. Prämien oder Geschenke) des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer ist für jeden einzelnen Fall die mehrwertsteuerliche Qualifikation abzuklären. Die MWST ist von demjenigen Betrag zu berechnen, der auch für die direkten Steuern massgebend ist (die Bemessungsgrundlage versteht sich inkl. MWST). Der Arbeitgeber kann auf diesen Aufwendungen - sofern sie vorsteuerbelastet sind - den Vorsteuerabzug vornehmen. Rein geldmässig ausgerichtete Leistungen (z.B. Auszahlungen von Weihnachtsgeld oder Boni) stellen keine steuerbaren Leistungen im Sinne der MWST dar (vgl. Ziffer 3.4.4 MWST-Info 08).

#### **1.3. Im Lohnausweis nicht zu deklarierende Gehaltsnebenleistungen**

Gemäss der [Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung](#) müssen diverse Leistungen nicht im Lohnausweis deklariert werden. Sie stellen keine entgeltlichen Leistungen dar und unterliegen daher nicht der MWST. Das Vorsteuerabzugsrecht des Arbeitgebers besteht im Rahmen derjenigen unternehmerischen Tätigkeit, die zum Vorsteuerabzug berechtigt. Es handelt sich u.a. um nachstehende Leistungen (nicht abschliessend [vgl. Ziffer 3.5 MWST-Info 08]):

- Gratis abgegebene Halbtaxabonnemente der SBB;
- REKA-Check-Vergünstigungen bis Fr. 600.00 jährlich (zu deklarieren sind lediglich Vergünstigungen, soweit sie Fr. 600.00 pro Jahr übersteigen);
- Übliche Weihnachts-, Geburtstags- und ähnliche Naturalgeschenke bis Fr. 500.00 pro Ereignis. Bei Naturalgeschenken, die diesen Betrag übersteigen, ist der ganze Betrag anzugeben;

- Beiträge an Vereins- und Clubmitgliedschaften bis Fr. 1'000.00 im Einzelfall. Bei Beträgen, die diesen Betrag übersteigen, ist der ganze Betrag anzugeben;
- Rabatte auf Waren, die zum Verzehr und Eigenbedarf bestimmt und branchenüblich sind;
- Zutrittskarten für kulturelle, sportliche und andere gesellschaftliche Anlässe bis Fr. 500.00 pro Ereignis (zu deklarieren sind lediglich Beiträge, soweit sie Fr. 500.00 pro Ereignis übersteigen);
- etc.

## **2. Fahrvergünstigungen für das Personal (MWST-Branchen-Info 10)**

### **2.1. Allgemeines**

Werden Fahrvergünstigungen, die nicht unter das FVP-System fallen, durch Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs an das Personal oder an andere Empfängerkategorien erbracht, ist die steuerliche Behandlung grundsätzlich nach Ziffer 5.1 der Branchen-Info 10 vorzunehmen (vgl. Ziffer 5.3 MWST-Branchen-Info 10). Demnach ist bei entgeltlichen Leistungen an das Personal die Steuer vom tatsächlich empfangenen Entgelt geschuldet ([Art. 47 Abs. 1 MWSTV](#)). Weiter gelten Leistungen, die im Lohnausweis zu deklarieren sind, als entgeltlich erbracht. Bemessungsgrundlage für die abzurechnende Mehrwertsteuer ist derjenige Betrag, der auch für die direkten Bundessteuern massgebend ist ([Art. 47 Abs. 2 MWSTV](#)). Bei Leistungen, welche nicht im Lohnausweis zu deklarieren sind, wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht ([Art. 47 Abs. 3 MWSTV](#)).

### **2.2. Beförderungsleistungen an das aktive Personal (vgl. Ziff. 5.3.1 MWST-Branchen-Info 10)**

Steuerbar ist das bezahlte Entgelt oder derjenige Betrag, der gemäss Vereinbarung mit den direkten Bundessteuern im Lohnausweis zu deklarieren ist. Leistungen, die im Lohnausweis nicht zu deklarieren sind, gelten als nicht entgeltlich erbracht und es wird vermutet, dass ein unternehmerischer Grund besteht ([Art. 47 Abs. 3 MWSTV](#)). Bei der Abgabe von Saisonabonnements durch Bahnen des touristischen Verkehrs (Seilbahnen, Skilifte usw.) an Mitarbeitende liegt kein geldwerter Vorteil vor, wenn das Abonnement für die Fahrt zu den jeweiligen Arbeitsorten (z.B. Bergstation) und somit überwiegend geschäftlich genutzt wird. Ansonsten unterliegt der Wert des Abonnements der Mehrwertsteuer zum Normalsatz, sofern dieser Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger übersteigt. Für die Bestimmung des Wertes gilt der Tarif für Einheimische.

Erhalten Angestellte eines Bergrestaurants oder einer Skiservicestation von ihrem Arbeitgeber ein Saisonabonnement, so liegt, analog den Mitarbeitenden von Bahnen des touristischen Verkehrs, kein geldwerter Vorteil vor, wenn das Abonnement für die jeweilige Fahrt zum Arbeitsort genutzt wird.

Der Arbeitgeber kann im Rahmen von [Art. 28 MWSTG](#) den Vorsteuerabzug vornehmen.

### **2.3. Beförderungsleistungen an ehemalige und pensionierte Mitarbeiter sowie an Dritte (z.B. Familienangehörige [vgl. Ziff. 5.3.2 MWST-Branchen-Info 10])**

Steuerbar ist grundsätzlich das bezahlte Entgelt; wird für die Leistung kein gesondertes Entgelt verlangt, so wird bis zu einem Wert von Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger ein unternehmerischer Grund vermutet, der zu keiner steuerlichen Korrektur führt. Übersteigt der Betrag diese Grenze, so liegt Eigenverbrauch vor, der zu einer Korrektur der Vorsteuer führt ([Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)).

## **E. Spenden / Sponsoring / Natural sponsoring (MWST-Info 05)**

### **1. Spenden**

#### **1.1. Allgemeines (vgl. Ziffer 2.1.1 MWST-Info 05)**

Eine Spende gilt als freiwillige Zuwendung an eine nicht eng verbundene Person, ohne dass hierfür eine Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn erwartet wird. Die neutrale einmalige oder mehrmalige Erwähnung des Spenders in einer Publikation, selbst wenn dabei der Name, die Firma oder dessen Logo verwendet wird, gilt nicht als Gegenleistung ([Art. 3 Bst. i MWSTG](#)).

Spenden können in folgender Form ausgerichtet werden (nicht abschliessende Aufzählung): Geldzahlungen; an eine nicht eng verbundene Drittperson ausgerichtete Sachleistungen wie das zur Verfügung stellen von Personal, Räumlichkeiten, Material.

## 1.2. Naturalspenden (vgl. Ziffer 2.3.3 MWST-Info 05)

Bei Naturalspenden (ohne Gegenleistung in Form von Werbung) hat der Spender seinen Vorsteuerabzug zu korrigieren beziehungsweise das Produkt im Eigenverbrauch zu versteuern, sofern die Naturalleistung den Wert von Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger übersteigt ([Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)).

### **Beispiele für Spenden**

- *Ein Personalvermittlungsunternehmen schenkt dem lokalen Fussballverein eine Uhr im Wert von Fr. 2'000.00 als Tombolapreis. Seitens des Vereins erfolgt - abgesehen von einer einfachen Verdankung - keine Gegenleistung. Das Personalvermittlungsunternehmen hat eine Korrektur des Vorsteuerabzuges vorzunehmen. Dies jedoch nur, sofern keine Werbeleistungen erbracht werden. Ist dies der Fall, bewegen wir uns im Bereich des Naturalsponsorings.*
- *SBU schenkt einem Verein Freikarten im Wert von Fr. 499.00. Es ist keine Korrektur des Vorsteuerabzuges vorzunehmen. Sofern Werbeleistungen erbracht werden, bewegen wir uns im Bereich vom Naturalsponsorings.*

## 2. Sponsoring

Es gilt die Spenden (ohne Gegenleistung) von den Sponsoringeinnahmen zu unterscheiden. Eine der Steuer unterliegende Sponsoringleistung liegt vor, wenn der Empfänger der Zuwendung (z.B. Sportverein) als Gegenleistung eine Werbeleistung zu Gunsten des Sponsors erbringt (vgl. Ziffer 2.2 MWST-Info 05).

Die neutrale, einmalige oder mehrmalige Nennung des Beitragszahlers in einer Publikation nach Wahl des Beitragsempfängers gilt nicht als Werbeleistung bzw. Sponsoring, selbst wenn dabei der Name der Firma und / oder dessen Logo verwendet wird ([Art. 3 Bst. i MWSTG](#)).

### 2.1. Neutrale Nennung

Der Begriff neutrale Nennung bedeutet, dass die Nennung des Beitragszahlers in der Publikation weder mit Werbeslogans versehen werden darf noch auf seine Produkte hingewiesen oder zusätzliche Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten darf. Die Erwähnung der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit gilt hingegen als neutrale Nennung (vgl. Ziffer 2.2.1 MWST-Info 05).

#### **Beispiel**

*Die Vermerke "Hauptsponsor Bank XY" oder "Mit Unterstützung der Swisslos" stellen keine steuerbaren Werbeleistungen dar. Hingegen stellt der Vermerk "Bank XY, Ihr Ansprechpartner für Vermögensverwaltung" eine steuerbare Werbeleistung dar.*

### 2.2. Publikation

Der Ausdruck Publikation kann weit gefasst werden. So gelten beispielsweise als Publikation (vgl. Ziffer 2.2.2 MWST-Info 05):

- Programmhefte und Festschriften;
- Sonderdrucke;
- Jahres-, Rechenschafts- und Forschungsberichte;
- Zeitungen und Zeitschriften;
- Plakate;
- Vor- und Nachspann von Filmen;
- das Publizieren im Internet.

Nicht unter den Begriff Publikation fallen die folgenden Werbeträger:

- Kleider;
- Bandenwerbung, Werbetafeln;
- Beschriftung auf Fahrzeugen;
- an das Publikum verteilte Werbegeschenke.

### 3. Naturalsponsoring

#### 3.1. [Bundesgerichtsentscheid vom 20. Dezember 2013 \[2C\\_576/2013\]](#)

##### **Sachverhalt**

Der Verein Bergbahnen X (Sponsor) und der im Wintersport tätige Verein Y (Sponsoringnehmer) schlossen im Jahr 2005 und 2008 einen Sponsoringvertrag ab. Der Gegenstand der Verträge bestand darin, dass der Verein Bergbahnen X als einer der Sponsoren des Vereins Y eingesetzt wird, wogegen der Sponsoringnehmer Verein Y besorgt ist, die Qualität und Professionalität seiner eigenen Aktivitäten sicherzustellen und den Sponsor optimal zu «inszenieren». Diese umfasst namentlich die Verwendung des Sponsorenlogos in verschiedener Weise (Briefpapier, Vereinsorgan, Website, Bekleidung, Fahrzeuge). Alle Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung und dem Unterhalt der Werbemittel gehen zu Lasten des Sponsors. Vertragsgemäss verpflichtete sich der Verein Bergbahnen X (Sponsor) in den Vertragsjahren zur Abgabe preislich ermässigter Skiabonnemente in der vom Sponsoringnehmer gewünschten Anzahl. Der Sponsoringnehmer ist berechtigt, die erworbenen Abonnemente zu einem von ihm bestimmten Preis weiterzuverkaufen. Gemäss Vertrag 2005 hat der Sponsoringnehmer einen Viertel des ordentlichen Kaufpreises zu entrichten, d.h. Fr. 285.00. Während der Dauer des Vertrags 2008 ergab sich ein Preis von Fr. 321.00. Ende 2009 erfolgte durch die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Nachbesteuerung beim Verein Bergbahnen X. Anlass der Nachbelastung bildete der Umstand, dass der Verein Bergbahnen X im Zusammenhang mit dem Verkauf der Abonnemente (lediglich) den ermässigten Erstverkaufspreis deklariert und versteuert hatte. Ferner zeigte sich, dass der Sponsoringnehmer für die erbrachten Bekanntmachungsleistungen keine Rechnung gestellt hatte.

##### **Erwägungen**

Charakteristisch für die Mehrwertsteuer ist der Austausch von Leistungen (sog. «Leistungsverhältnis»). Ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis ist anzunehmen, soweit zwischen der (Haupt-) Leistung und der Gegenleistung ein hinreichender Konnex besteht. Die Praxis verlangt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung». Das Sponsoring beruht begriffsnotwendig auf einer konkreten Gegenleistung.

Die Mehrwertsteuer wird vom Entgelt berechnet, wobei zum Entgelt alles gehört, was der Leistungsempfänger als Gegenleistung für die Hauptleistung aufwendet. Beurteilung und Bemessung des Entgelts sind dementsprechend aus der Sicht des Leistungsempfängers vorzunehmen. In der Grundform des Sponsoringvertrags – Geld für Werbung – gilt mehrwertsteuerlich nur der Sponsor als Leistungsempfänger; ihm wird die typische Bekanntmachungsleistung erbracht. Wendet der Sponsor hingegen alternativ oder kumulativ eine andere Leistung auf – Geld und/oder Sachleistung gegen Werbung – ist das Rechtsgeschäft als Tausch von Gegenständen oder als tauschähnlicher Umsatz zu betrachten. Die Praxis nimmt die Abgrenzung der beiden Institute wie folgt vor: besteht das Entgelt für eine Lieferung nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer (Gegen-) Lieferung, liegt ein Tausch vor. Demgegenüber ist von einem tauschähnlichen Umsatz auszugehen, wenn das Entgelt für eine Dienstleistung aus einer Lieferung und und/oder einer Dienstleistung besteht. Zivilrechtlich gilt beim Tauschvertrag, dass jede Vertragspartei mit Bezug auf die von ihrer versprochenen Sache als Verkäuferin und mit Bezug auf die ihr zugesagte Sache als Käuferin zu behandeln ist (Art. 237 Obligationenrecht [OR]). Dementsprechend ist auch mehrwertsteuerrechtlich jede Vertragspartei bald als Leistungserbringerin, bald als Leistungsempfängerin zu betrachten. Das Mehrwertsteuerrecht geht von zwei selbständigen, je entgeltlichen Leistungen aus, deren Wert unter Vorbehalt der Gleichwertigkeitsvermutung unabhängig von der anderen Leistung festzusetzen ist (BGE 2C\_576/2013, E. 2.2.4.).

Bemessungsgrundlage beim Tausch von Gegenständen oder bei tauschähnlichen Umsätzen bildet der Marktwert der beiden Leistungen. Das Gesetz spricht davon, der Wert jeder Lieferung oder jeder Dienstleistung gelte als Entgelt für die andere Lieferung oder die andere Dienstleistung. Ist die originäre Bewertung der Gegenleistung ausgeschlossen, weil bspw. nähere Angaben fehlen, darf der Wert in Ableitung von der anderen Leistung erfolgen, d.h. derivativ. Jedem der beiden

Leistungserbringer ist die Gegenleistung des anderen in der Regel so viel wert wie die eigene, weshalb sie grundsätzlich je die vollumfängliche Bemessungsgrundlage der Steuer bilden. Auch die Gleichwertigkeitsvermutung als gesetzliche (Tatsachen-) Vermutung ist dem Beweis des Gegenteils zugänglich. In der steuerrechtlichen Praxis lässt sich der Nachweis eines Vertragsverhältnisses oder einer darin enthaltenen Erklärung hauptsächlich durch die Vorlage einer Urkunde erbringen. Nur unter seltenen Umständen wird der Beweis auf andere Weise angetreten werden können (BGE 2C\_576/2013, E. 2.2.5.).

Insbesondere zur Bemessung des Entgeltes beim Sponsoring hat die Praxis die Vermutung entwickelt, dass Sponsoringleistungen kommerziell tätiger Unternehmen auf einem steuerbaren Leistungsaustausch beruhen, falls das Sponsoring in unmittelbarem Zusammenhang zu den geschäftlichen Aktivitäten steht (sog. Entgeltlichkeitsvermutung). Bis zum Beweis des Gegenteils schliesst die Vermutung einen in der Sponsoringleistung enthaltenen Spendenanteil aus. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Veröffentlichung des Logos kommerziell tätiger Unternehmen auch entsprechende Public-Relations-Wirkungen entfalten wird (BGE 2C\_576/2013, E. 2.2.7.).

Vertrags- wie auch mehrwertsteuerrechtlich ist es zulässig, im konkreten Fall die empfangene Werbeleistung derivativ zu bewerten. Dies ist eine Folge der Gleichwertigkeitsvermutung. Dementsprechend hält die Vorinstanz bundesrechtskonform fest, das massgebende, vom Sponsoringnehmer aufgewendete Entgelt umfasse neben dem ermässigten Kaufpreis auch die erbrachte Werbeleistung. Anders als bei dieser kann der Verkehrswert der abgegebenen Abonnemente ohne Schwierigkeiten und eindeutig bestimmt werden, liegt doch ein «Listenpreis» vor. Vertragsgemäss ist der Sponsoringnehmer ermächtigt, die vorzugsweise erlangten Abonnemente weiter zu veräussern. Er verfügt über die Preisautonomie, indem er allein befugt ist, den Wiederverkaufspreis zu bestimmen. Nachdem die Abonnemente einen allgemein bekannten Listenpreis besitzen, darf die Lieferung der Saisonabonnemente im tauschähnlichen Verhältnis einer Barzahlung gleichgesetzt werden. Der Preis der Abonnemente ist nicht nur bestimmbar, sondern bestimmt und allgemein bekannt. Ob der Sponsor zur Auslösung der Bekanntmachungsleistung eine bestimmte Geldsumme entrichtet oder die Werbung durch Hingabe einer Sache, die der Summe gleichwertig ist, bezahlt, kann mehrwertsteuerlich keine Rolle spielen (BGE 2C\_576/2013, E. 4.5.).

Zusammenfassend führt die Gleichwertigkeitsvermutung im gegebenen tauschähnlichen Verhältnis zum Schluss, dass die Lieferung (Abonnemente) und die Dienstleistung (Werbung) gleichwertig sind. Hinsichtlich der Lieferung ist aufgrund der Entgeltlichkeitsvermutung davon auszugehen, dass ihr keine unentgeltliche Komponente innewohnt. Beide Vermutungen und die sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen liessen sich entkräften, indem der Beweis des Gegenteils erbracht wird. Erforderlich wären klare vertragliche Vereinbarungen. An solchen fehlt es. Der Wert der Lieferung ist objektiv bestimmt aufgrund des Vorliegens eines Listenpreises. Da sich die Werbeleistung nicht anderweitig bewerten lässt, ist die Unterinstanz mit Recht der Differenzmethode gefolgt, die darin besteht, den Unterschiedsbetrag zwischen ordentlichem Preis und ermässigtem Preis nachzubelasten, was den mutmasslichen Wert der vom Sponsor bezogenen Werbeleistung widerspiegelt (BGE 2C\_576/2013, E. 5.1.).

### 3.2. Würdigung des Bundesgerichtsentscheids

Die Ausführungen des Bundesgerichts erscheinen nachvollziehbar. Sofern die Parteien bezüglich der gegenseitigen Leistungen keine vertraglichen Regelungen vereinbart haben, bewertet man die gegenseitigen Leistungen nach deren Marktwert. Ist diese Bewertung mangels näherer Angaben nicht möglich, wird der Wert der Leistung unter Berücksichtigung der anderen Leistung (vorliegend anhand des Listenpreises der Skiabos) festgelegt. Unter Anwendung der Gleichwertigkeitsvermutung geht man davon aus, dass jedem der beiden Leistungserbringer die Gegenleistung des andern so viel wert ist, wie die eigene. Diese Vermutung kann durch die Vorlage einer Urkunde (z.B. eines Vertrags) widerlegt werden. In diesem Zusammenhang ist das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. November 2014 (vgl. [A-1591/2014](#)) zu erwähnen. Demzufolge kann sich der Wert der jeweiligen Leistungen bei Tauschverhältnissen auch aus einem vereinbarten Austauschwert ergeben (BVGer A-159/2014, E. 4.3.2., 5.4.4. und 6.4.1.).

### 3.3. Fazit

Die Parteien können bezüglich des Entgeltes ihrer jeweiligen Leistungen einen sog. Austauschwert vereinbaren, der auch für die Mehrwertsteuer massgeblich ist. Dieser Austauschwert muss im Rahmen der Geschäftsbeziehung plausibel erscheinen. Aus Beweisgründen ist es unabdingbar einen



schriftlichen Vertrag abzuschliessen. Wird kein Austauschwert vereinbart, ist der Marktwert der jeweiligen Leistung massgebend. Ist dieser nur bei einer der beiden Leistungen feststellbar (z.B. Listenpreis von Skitageskarten), kommt er auch bei der anderen Leistung zur Anwendung. Man geht in diesem Fall von der Gleichwertigkeit der beiden Leistungen aus (sog. Gleichwertigkeitsvermutung).

#### 3.4. Allgemeine Hinweise

- Sind beide Vertragsparteien MWST-pflichtig, können sie den Vorsteuerabzug geltend machen. In diesem Fall haben sie sich gegenseitig eine Rechnung zukommen zu lassen, wobei die Beträge verrechnet werden können. Ist nur eine Partei MWST-pflichtig, ist keine Rechnung/Gegenrechnung erforderlich, da keine Vorsteuer abgezogen werden kann.
- Werden zwischen Vertragspartnern Verrechnungsgeschäfte abgeschlossen, ist in der Buchhaltung dem Bruttoprinzip Rechnung zu tragen. Die blosse Verbuchung des Differenzbetrages ist nicht gestattet.
- Allgemein ist es wichtig, dass SBU schriftlich oder elektronisch festhalten, wie viele Tickets sie mit welcher Vergünstigung (Halbtax, GA, Rabattaktionen etc.) verkaufen. Das SBU muss dies im Einzelfall gegenüber der Steuerbehörde nachweisen können.
- Allfällige vertragliche Vereinbarungen (z.B. ein Austauschwert) sind aus Beweisgründen zwingend schriftlich festzuhalten.

## **F. Zusammenfassung der erwähnten Mehrwertsteuerbereiche**

### **1. Durchleitungsrecht (vgl. S. 2)**

Wird einem SBU ein Durchleitungsrecht eingeräumt und wird dieses Recht seitens SBU mit Freikarten entschädigt, handelt es sich um ein tauschähnliches Verhältnis. Bezüglich der MWST ist der Marktwert der jeweiligen Leistung massgebend oder ein allfällig vertraglich vereinbarter Austauschwert. Ist weder eine originäre Bewertung möglich noch ein Austauschwert vereinbart worden, geht man von der Gleichwertigkeit der Leistungen aus (sog. Gleichwertigkeitsvermutung). Dies hat zur Folge, dass z.B. bei Vorhandensein eines Listenpreises der einen Leistung (was bei Tageskarten von SBU der Fall ist), dieser Betrag auch bei der andere Leistung zur Anwendung gelangt.

*Hinweis: In mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht ist immer den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen.*

### **2. Cumulus (vgl. S. 2)**

Wird zwischen dem Migros-Genossenschafts-Bund (MGB) und dem SBU im Zusammenhang mit Cumulus ein Vertrag abgeschlossen, handelt es sich um einen steuerbaren gegenseitigen Leistungsaustausch. Der MGB erbringt Werbeleistungen für das SBU und erhält hierfür die Cumulus-Bons der Kunden an Zahlungen statt. Die gegenseitigen Leistungen sind zu fakturieren, und zwar zum Wert der umgetauschten Cumulus-Bons.

*Hinweis: In mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht ist immer den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen.*

### **3. Naturaldividende (vgl. S. 3)**

Bei Naturaldividenden in Form von Beförderungsleistungen liegt eine geldwerte Leistung vor, die der MWST zum Normalansatz unterliegt. Als Naturaldividende gelten diejenigen Beträge, die verrechnungssteuerpflichtig sind. Wenn die Aktionäre einer Bergbahn z.B. eine Saisonkarte (Naturaldividende) erhalten, liegt eine geldwerte Leistung vor, die der MWST zum Normalansatz unterliegt.

### **4. Gehaltsnebenleistungen (vgl. S. 4)**

Grundsätzlich sind sämtliche Leistungen des Arbeitgebers steuerbar und ihm Lohnausweis anzugeben. Diese Leistungen unterliegen der MWST und sind zum Marktwert (oder mit Pauschalen, die von der Steuerbehörde festgelegt worden sind) zu bewerten. Gemäss der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung müssen diverse Leistungen nicht im Lohnausweis deklariert werden. Sie stellen keine entgeltlichen Leistungen dar und unterliegen deshalb nicht der MWST. Darunter fallen u.a. übliche Weihnachts-, Geburtstags- und ähnliche Naturalgeschenke bis zu einem Wert von Fr. 500.00. Wird dieser Betrag überschritten, ist der Gesamtbetrag anzugeben.

Bei der Abgabe von Saisonabonnements durch SBU an ihre Mitarbeitenden liegt kein geldwerter Vorteil vor, wenn das Abonnement überwiegend geschäftlich genutzt wird. Wird das Abonnement überwiegend für private Zwecke genutzt, unterliegt der Wert des Abonnements der MWST zum Normalansatz, sofern Fr. 500.00 überschritten werden. Bei Beförderungsleistungen an ehemalige und pensionierte Mitarbeiter sowie an Dritte (z.B. Familienangehörige) ist das bezahlte Entgelt steuerbar. Wird für die Leistung kein gesondertes Entgelt verlangt, so wird bis zu einem Wert von Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger ein unternehmerischer Grund vermutet, der zu keiner steuerlichen Korrektur führt. Übersteigt der Betrag diese Grenze, so liegt Eigenverbrauch vor, der zu einer Korrektur der Vorsteuer führt ([Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)). Die Korrektur hat ab dem ersten Franken zu erfolgen.

### **5. Spenden (vgl. S. 5)**

Eine Spende gilt als freiwillige Zuwendung an eine nicht eng verbundene Person, ohne dass hierfür eine Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn erwartet wird. Die neutrale einmalige oder mehrmalige Erwähnung des Spenders in einer Publikation, selbst wenn dabei der Name, die Firma oder dessen Logo verwendet wird, gilt nicht als Gegenleistung ([Art. 3 Bst. i MWSTG](#)).

Bei Naturalspenden (ohne Gegenleistung in Form von Werbung) hat der Spender seinen Vorsteuerabzug zu korrigieren beziehungsweise das Produkt im Eigenverbrauch zu versteuern, sofern die Naturalleistung den Wert von Fr. 500.00 pro Jahr und Empfänger übersteigt ([Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)). Die Korrektur hat ab dem ersten Franken zu erfolgen.

**6. Sponsoring (vgl. S. 6)**

Sponsoringleistungen sind mehrwertsteuerpflichtig.

**7. Naturalsponsoring (vgl. S. 7)**

Wird zwischen einem Seilbahnunternehmen (SBU; Sponsor) und z.B. einer Bank (Sponsoringnehmerin) ein Marketingkooperationsvertrag abgeschlossen, handelt es sich um einen Fall von Naturalsponsoring. Für die entsprechende Qualifikation ist kein schriftlicher Vertrag notwendig.

Die Parteien können bezüglich des Entgelts ihrer jeweiligen Leistungen einen sog. Austauschwert vereinbaren, der auch für die Mehrwertsteuer massgeblich ist. Dieser Austauschwert muss im Rahmen der Geschäftsbeziehung plausibel erscheinen. Aus Beweisgründen ist unbedingt ein schriftlicher Vertrag abzuschliessen. Wird kein Austauschwert vereinbart, ist der Marktwert der jeweiligen Leistung massgebend. Ist dieser nicht feststellbar, geht man gestützt auf die Gleichwertigkeitsvermutung von der Gleichwertigkeit der beiden Leistungen aus.

*Hinweis: In mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht ist immer den Besonderheiten des Einzelfalles Rechnung zu tragen.*