



# MEHRWERTSTEUER

MÄRZ 2016  
NEWSLETTER 03

AKTUELLE THEMEN – BRANCHEN – INTERNATIONAL – PRAXISFÄLLE



## Liebe Leserin, lieber Leser

Unternehmen, welche in ihrem Logo und/oder auf ihren Produkten das Schweizer Kreuz, die Bezeichnung Schweiz, Swiss, Swiss made, Made in Switzerland o.ä. verwenden, ist in diesem Jahr dringend eine Überprüfung der Swissness-Kriterien zu empfehlen. Welche Bedeutung die neue Swissness-Gesetzgebung ab 1. Januar 2017 für die Unternehmen hat, erfahren Sie in unserem Beitrag.

Die ESTV regelt in der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe die Abgrenzung zwischen steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken. Lesen Sie was beim Verkauf von Wohnbauten beachtet werden muss. Ein weiterer Beitrag fasst Ihnen die wesentlichsten Punkte zum Steuerobjekt zusammen. Ausserdem lesen Sie unsere Expertenkommentierung bezüglich der freiwilligen MWST-Pflicht bei Holdinggesellschaften.

Herzlichst Ihre

Petra Schmutz, Redaktorin

### IN DIESER AUSGABE:

- Best Practice: Neue Swissness-Gesetzgebung Seite 1
- Top-Thema: MWST im Baugewerbe Seite 4
- Kommentierter Entscheid – MWST-Pflicht bei Holdinggesellschaften Seite 6
- Top-Thema: Besteuerung der MWST Seite 9
- Praxisfälle Seite 11

## Was im Zusammenhang mit den neuen Swissness-Regelungen zu beachten ist

Gemäss der Botschaft verfolgt die Revision der Swissness-Gesetzgebung das Ziel, die Grundlage dafür zu schaffen, dass der Mehrwert «Schweiz», den das hohe Potenzial der «Swissness» in der Werbung darstellt, langfristig und nachhaltig gesichert ist.<sup>1</sup>

- Von Saphira Borer-Di Costanzo, Master of Law, MAS FH in MWST/VAT, Manager Indirect Taxes and Litigation

### Neue Swissness-Gesetzgebung per 1. Januar 2017

#### Ziel und Stand der neuen Swissness-Gesetzgebung

Die Swissness-Gesetzgebung umfasst die Revision des Bundesgesetzes über

den Schutz von Marken und Herkunftsangaben (MSchG)<sup>2</sup> sowie die Totalrevision des Bundesgesetzes zum Schutz öffentlicher Wappen und anderer öffentlicher Zeichen (WSchG).<sup>3</sup> Sie wurde vom Parlament in der Schlussabstimmung vom 21. Juni

2013 verabschiedet. Die Referendumsfrist ist unbenutzt abgelaufen. Im Zuge der Umsetzung der Swissness-Revision wurden zudem die folgenden vier Ausführungsverordnungen revidiert bzw. neu ausgearbeitet:

- a) Markenschutzverordnung (MSchV);
- b) Verordnung über die Verwendung der Herkunftsangabe «Schweiz» für Lebensmittel (HASLV);
- c) Verordnung über das Register für Ursprungsbezeichnungen und geografische Angaben für nichtlandwirtschaftliche Erzeugnisse (GUB/GGA-Verordnung für nichtlandwirtschaftliche Erzeugnisse);
- d) Verordnung über den Schutz des Schweizerwappens und anderer öffentlicher Zeichen (WSchV).



Am 2. September 2015 hat der Bundesrat das Verordnungsrecht zur Swissness-Gesetzgebung genehmigt und das ganze Gesetzgebungspaket auf den 1. Januar 2017 in Kraft gesetzt. Der Hauptpunkt der Revision ist die Präzisierung der Regelungen über die geografische Herkunft<sup>4</sup> einer Ware oder einer Dienstleistung, welche neu bzw. ab dem 1. Januar 2017 im Markenschutzgesetz verankert sind. Heute gibt es keine solchen im Gesetz festgeschriebenen Regeln, mit Ausnahme der sog. «Swiss made-Verordnung» für Uhren,<sup>5</sup> die nur für Uhren gilt.

## **Geltendes Recht bzw. Praxis bis 31. Dezember 2016**

Das bisherige Recht, welches noch bis am 31. Dezember 2016 in Kraft ist, stützt sich «lediglich» auf zwei Entscheide des Handelsgerichts St. Gallen aus den Jahren 1968 und 1992.<sup>6</sup> Gemäss dieser Rechtsprechung des Handelsgerichts St. Gallen müssen für jeden Hinweis auf Schweizer Herkunft der schweizerische Wertanteil an den Herstellungskosten (einbezogen hierin sind Rohmaterial, Halbfabrikate, Zubehörteile, produktbezogene Löhne und Fabrikationsgemeinkosten unter Ausschluss der Vertriebskosten) mindestens 50% betragen und der wichtigste Fabrikationsprozess in der Schweiz stattgefunden haben. Die Kosten für Forschung und Entwicklung (F&E) sowie für Marketing werden laut dieser Praxis bei der Berechnung nicht miteinbezogen.

## **Gesetzliche Regelung ab 1. Januar 2017**

Bei Lebensmittel müssen gemäss Art. 48b MSchG mindestens 80% des Gewichts der Rohstoffe, aus denen sich das Lebensmittel zusammensetzt aus der Schweiz stammen. Eine Ausnahme sieht das Gesetz nur vor für Naturprodukten, die wegen natürlichen Gegebenheiten nicht in der Schweiz produziert werden können (z.B. Kakao oder Gold) oder die temporär in der Schweiz nicht in genügender Menge verfügbar sind (z.B. wegen schlechten Wetterbedingungen, Tierseuchen etc.). Bei Milch und Milchprodukten müssen gemäss gesetzlicher Regelung sogar 100% des Gewichts des Rohstoffs Milch aus der Schweiz kommen.

Für Industrieprodukte gilt neu gemäss Art. 48c Abs. 1 MSchG ein 60%-Kriterium,

das wie bisher auf die Herstellungskosten als Basis abstellt. Gegenüber der heute geltenden Praxis ist allerdings die Berechnungsgrundlage erweitert worden. Zudem sind verschiedene Ausnahmen geschaffen worden, die zurzeit (noch) nicht mitberücksichtigt werden können. So ist es beispielsweise zukünftig möglich, Rohstoffe, die in der Schweiz nicht vorhanden sind, von der Berechnung auszunehmen (z.B. Edelmetalle). Ebenso müssen Materialien, die in der Schweiz nicht in genügender Menge verfügbar sind, nur anteilmässig berücksichtigt werden (z.B. Papier, Aluminium). Neben dem 60% Herstellungskosten-Kriterium, hat als zweites Kriterium auch der wichtigste Fabrikationsschritt in der Schweiz stattzufinden.<sup>7</sup>

In Art. 49 MSchG ist schliesslich neu die Herkunftsangabe für Dienstleistungen geregelt. Demnach müssen sich der Sitz und die tatsächliche Verwaltung des Unternehmens in der Schweiz befinden, damit die von ihm erbrachten Dienstleistungen als schweizerisch bezeichnet werden dürfen.

In Bezug auf den Gebrauch des Schweizerkreuzes sieht die neue Bestimmung unter Art.13 WSchG vor, dass das Schweizerkreuz nicht nur – wie bisher – für Schweizer Dienstleistungen, sondern neu auch auf Schweizer Produkte gebraucht werden darf, sofern diese aus der Schweiz stammen und die Kriterien für die Schweizer Herkunftsangaben erfüllt sind. Hingegen darf das Schweizerwappen (das heisst das Schweizerkreuz in einem wappenähnlichen Schild) zukünftig nur noch von der Eidgenossenschaft verwendet werden. Eine Ausnahme ist nur vorgesehen, wenn ein Unternehmen das Schweizerwappen bereits seit Jahrzehnten für Produkte und Dienstleistungen aus der Schweiz verwendet hat. In solchen Fällen besteht für das Unternehmen bei berechtigten Interessen die Möglichkeit, beim Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) einen Antrag auf Weiterbenutzung des entsprechenden Zeichens zu stellen.

## **Definition der Herstellungskosten bei Industrieprodukten**

Gemäss den Ausführungen des Eidgenössischen Instituts für Geistiges Eigentum (IGE) sind für die Bestimmung der Herkunft von

industriellen Produkten nur diejenigen Kosten relevant, die im Herstellungsprozess auch tatsächlich angefallen sind.<sup>8</sup> Deshalb wird mit dem Begriff der Herstellungskosten aus dem finanziellen Rechnungswesen sowie mit den dazugehörigen Komponenten gerechnet.<sup>9</sup> Die Herstellungskosten werden in drei Komponenten unterteilt: in F&E-Kosten, in Materialkosten sowie in Fertigungskosten (inkl. Kosten für Qualitätssicherung und Zertifizierung).

## **Forschungs- und Entwicklungskosten**

Die F&E-Kosten werden gemäss der gesetzlichen Regelung in Art. 48c Abs. 2 Bst. b MSchG ab dem 1. Januar 2017 neu in die Berechnung miteinbezogen. Die neue Markenschutzverordnung, welche ebenfalls am 1. Januar 2017 in Kraft treten wird unterscheidet dabei drei Arten von F&E-Kosten (vgl. Art. 52f und 52g MSchV): Erstens Forschungskosten für nichtproduktbezogene Forschung (diese Kosten werden nach einem geeigneten Schlüssel auf die Herstellungskosten der einzelnen Produkte umgelegt), zweitens Forschungskosten für produktbezogene Forschung (diese Kosten werden den Herstellungskosten des Produkts direkt zugeordnet) und drittens Entwicklungskosten. Als Entwicklungskosten gelten diejenigen Kosten, die von der Produktidee bis zur Marktreife des Produkts anfallen, insbesondere auch die Kosten für das Design. Diese Kosten können ebenfalls den Herstellungskosten des Produkts direkt zugeordnet werden. In der Regel werden die F&E-Kosten nach dem Abschreibungszeitraum nicht mehr berücksichtigt. Es kann also sein, dass ein Produkt nach der vollständigen Abschreibung der ursprünglichen F&E-Kosten die erforderliche Swissness-Limite betreffend die Herstellungskosten nicht mehr erreicht. Um zu vermeiden, dass dieses Produkt den Swissness-Status verliert, können gestützt auf Art. 52g Abs. 3 MSchV die durchschnittlichen jährlichen F&E-Amortisationskosten weiterhin angerechnet werden. Diese Regelung gilt allerdings nur bei den F&E-Kosten, um Härtefälle zu vermeiden.<sup>10</sup>

## **Materialkosten**

Gemäss Art. 52h MSchV umfassen die Materialkosten sowohl die Materialeinzelkosten als auch die Materialgemeinkosten. Als Materialeinzelkosten gelten diejenigen Materialkos-



ten, welche einem Produkt direkt zugerechnet werden können. Die Materialgemeinkosten (insbesondere die Kosten, die während des Produktionsprozesses für allfällige Zwischenlagerungen oder Transporte anfallen) hingegen werden mittels geeignetem Schlüssel dem Produkt zugerechnet. In beiden Fällen muss jedoch zwischen den Kosten für schweizerische Materialien und den Kosten für nicht schweizerische Materialien unterschieden werden.

## Fertigungskosten

Gestützt auf die Ausführungen in Art. 521 MSchV umfassen die Fertigungskosten die Fertigungseinzelkosten und die Fertigungsgemeinkosten. Zu den Fertigungskosten zählen insbesondere die Löhne und die lohnabhängigen Fertigungskosten, die maschinenabhängigen Fertigungskosten sowie die Kosten für gesetzlich vorgeschriebene oder branchenweit nachweislich einheitlich geregelte Qualitätssicherung und Zertifizierung. Dabei können Halbfabrikate voll angerechnet werden, sofern diese ihrerseits die Swissness-Kriterien erfüllen, ansonsten ist keine Anrechnung möglich. Alternativ können aber auch die im Halbfabrikat enthaltenen Rohstoffe anteilmässig angerechnet werden. Bei dieser Berechnungsart wird das Halbfabrikat in seine Bestandteile aufgeschlüsselt.

Nicht in die Kostenberechnung miteinbezogen werden dürfen hingegen alle Kosten, die nicht unmittelbar zur Entstehung des Produkts beigetragen haben, also alle Kosten, die nicht Teil der Herstellungskosten sind. Dies gilt etwa für die Verpackungs- und Transportkosten, die Verwaltungs- und Vertriebskosten sowie die Marketing- und Servicekosten. Ebenso gehören Finanzierungskosten, beispielsweise Zinsen, die für F&E-Projekten anfallen, nicht zu den Herstellungskosten.<sup>11</sup>

## Bedeutung der neuen Swissness-Gesetzgebung für die Unternehmen

Bei gewerbmässigen Gebrauch unzutreffender Herkunftsangaben sieht das Gesetz eine Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder eine Geldstrafe vor (vgl. Art. 64 Abs. 2 MSchG). Zudem ist neu vorgesehen, dass bei einem Gebrauch unzutreffender Herkunftsangaben ebenfalls das Eidgenössische Institut für Geistiges Eigentum (IGE) bei der zuständigen

## BEISPIEL

Für die Berechnung der Herstellungskosten von Industrieprodukten bietet sich die folgende Aufteilung der Kosten an:

	①	②	③	④
	Anteil Herstellungskosten (HKo, die in CH anfallen)	Anteil HKo Ausland/in CH erhältlich	Anteil HKo Ausland/in CH nicht erhältlich	Für Berechnung nicht relevant
<b>Total</b>				
<b>Anteil</b>	<b>XY%</b>	<b>XY%</b>		
	<b>Swissness-relevante Kosten</b>			

- Zunächst werden diejenigen Kosten, die gar nichts mit der Herstellung des Produkts zu tun haben, vom Rest separiert, wie z.B. Zubehör u.ä. (**Spalte ④**).
- Die tatsächlichen Herstellungskosten werden in einem zweiten Schritt auf die drei verbleibenden Spalten verteilt:
  - Herstellungskosten, die im Ausland insbesondere für Rohstoffe und Halbfabrikate anfallen, die in der Schweiz nachweislich nicht erhältlich sind, stehen in **Spalte ③**. Solche Bestandteile werden von der Swissness-Berechnung ausgenommen.
  - Herstellungskosten, die aus dem Ausland bezogen werden, welche aber auch in der Schweiz erhältlich sind, gehören in **Spalte ②**.
  - Schliesslich kommen in die **Spalte ④** alle Herstellungskosten, die in der Schweiz angefallen sind. Halbfabrikate gelten dann als schweizerisch, wenn diese ihrerseits die Swissness-Kriterien nachweislich erfüllen.

Quelle: Hansueli Stamm, Stefan Szabo, Simeon L. Probst, Saphira Borer-Di Costanzo, a.a.O., S. 1040.

Strafverfolgungsbehörde Anzeige erstatten und im Verfahren die Rechte einer Privatklägerschaft wahrnehmen kann (vgl. Art. 64 Abs. 3 MSchG).

Unternehmen, welche in ihrem Logo und/oder auf ihren Produkten das Schweizer Kreuz, die Bezeichnung Schweiz, Swiss, Swiss made, Made in Switzerland o.ä. verwenden, ist deshalb dringend eine Überprüfung der Swissness-Kriterien nach dem am 1. Januar 2017 in Kraft tretenden MSchG bzw. WSchG zu empfehlen. Obwohl das neue Gesetz eine Übergangsfrist von zwei Jahren vorsieht, ist diese Überprüfung möglichst noch in diesem Jahr vorzunehmen, um allfällige Massnahmen während der Übergangsfrist in die Wege zu leiten bzw. entsprechend umsetzen zu können (u.a. Anpassen von Liefer- und Prozessabläufen, Verlegung von Produktionsschritten in die Schweiz). Im Gegenzug bietet die neue Swissness-Gesetzgebung Unternehmen, welche bisher in ihrem Logo und/oder auf ihren Produkten das Schweizer Kreuz, die Bezeichnung Schweiz, Swiss, Swiss made, Made in Switzerland o.ä. nicht verwenden haben, die Möglichkeit zu überprüfen, ob sie die Swissness-Kriterien erfüllen würden und eine allfällige Umstellung in Betracht ziehen. Aus Swissness-Sicht steht uns allen somit ein spannendes Jahr 2016 bevor.

## Fussnoten

- 1 Vgl. Botschaft zur Änderung des Markenschutzgesetzes und zu einem Bundesgesetz über den Schutz des Schweizerwappens und anderer öffentlicher Zeichen («Swissness»-Vorlage), BBl 2009 8533 8534.
- 2 SR 232.11; BBl 2013 4795 ff.
- 3 SR 232.21; BBl 2013 4777 ff.
- 4 Die Herkunftsbezeichnung aus Swissness-Sicht darf dabei nicht mit dem «Ursprung Schweiz» aus zollrechtlicher Sicht verwechselt werden; vgl. dazu Hansueli Stamm, Stefan Szabo, Simeon L. Probst, Saphira Borer-Di Costanzo, Swissness und zollrechtlicher Ursprung in: Export Focus 2015/12; S. 1036 ff.
- 5 SR 232.119; diese Verordnung muss im Sinne der neuen Swissness-Gesetzgebung ebenfalls angepasst werden und wird zurzeit revidiert.
- 6 Urteil vom 24. April 1968, Schweizerische Juristen-Zeitung 1972, S. 207 und Urteil vom 6. November 1992, St. Gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis 1992, Nr. 39.
- 7 Vgl. Artikel 48c MSchG; sind sich die Fachleute nicht einig, welches der wesentliche Produktionsschritt bei der Herstellung eines Produkts ist, wird letztendlich der Richter diese Frage entscheiden müssen.
- 8 Vgl. Revision der Markenschutzverordnung, Erläuternder Bericht zum «Swissness»-Ausführungsrecht, S. 16ff.
- 9 Vgl. Thomas Rautenstrauch, Gutachterliche Stellungnahme zu den Umsetzungsvorschlägen betreffend die Berechnung des notwendigen Anteils, der ein Produkt zu einem Schweizer Produkt macht; Zürich: Hochschule für Wirtschaft HWZ.
- 10 Vgl. Botschaft, BBl 2009 8533 8595.
- 11 Erläuternder Bericht zum «Swissness»-Ausführungsrecht, a.a.O., S. 16.



## AUTORIN

**Saphira Borer-Di Costanzo**,  
Master of Law, MAS FH in MWST/VAT.  
Sie ist Manager Indirect Taxes and Litigation bei PricewaterhouseCoopers AG in Basel.



## Mehrwertsteuer beim Verkauf von Wohnbauten

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) regelt in der MWST-Branchen-Info 04 Baugewerbe die Abgrenzung zwischen steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken. Bemerkenswert ist die Tatsache, dass nach Ansicht der ESTV sowohl der Verkauf von schlüsselfertigen Neubauwohnungen als auch der Verkauf von umgebauten Altbaubauobjekten in eine mehrwertsteuerpflichtige baugewerbliche Lieferung umqualifiziert werden kann.

■ **Von Marc Nideröst, LL.M. UZH International Tax Law, dipl. Steuerexperte, dipl. Betriebsökonom FH**

Für die Abgrenzung zwischen steuerbaren und von der Steuer ausgenommenen Verkäufen von Bauwerken waren seit 2010 bis 2013 eine Vielzahl von Kriterien massgebend, die kumulativ zu erfüllen waren. So führten beispielsweise eine Anzahlung von mehr als 30% oder Käuferwünsche (Mehrkosten) von mehr als 5% des ursprünglich definierten Pauschalpreises bzw. 7% im Baurechtsfall zu einer mehrwertsteuerlichen Leistungsumqualifikation. Die Anwendung dieser Abgrenzungskriterien gestaltete sich in der Praxis oft schwierig und war zudem mit Unsicherheit verbunden, da sich die mehrwertsteuerliche Qualifikation nach Bauabschluss ändern konnte.

### Praxis seit 2013

Seit 2013 ist für die Beurteilung, ob ein steuerbarer oder ein von der Steuer ausgenommener Liegenschaftsverkauf vorliegt, lediglich auf den Baubeginn (Beginn des Aushubs) und das Datum der öffentlichen Beurkundung abzustellen. Vorverträge mit Reservierungszahlungen, die nicht öffentlich beurkundet sind, sind für die Beurteilung, ob es sich um eine von der Steuer ausgenommene oder steuerbare Immobilienlieferung handelt, unbeachtlich.

Liegt das Datum der Beurkundung des Kauf- bzw. Vorkaufvertrags vor dem Baubeginn, liegt für dieses Objekt eine steuerbare Lieferung vor. Dies hat zur Folge, dass der Verkäufer den Verkaufserlös (ohne Wert des Bodens) zum Normalsatz von derzeit 8% versteuern muss. Im Gegenzug steht dem Verkäufer auf den bezogenen Leistungen der Vorsteuerabzug zu. Erfolgt die Beurkundung des Kaufvertrags hingegen nach Baubeginn,

liegt für dieses Objekt ein von der Steuer ausgenommener Immobilienverkauf vor. Somit muss der Verkäufer den Umsatz aus dem Liegenschaftsverkauf nicht versteuern, hat aber auch kein Anrecht auf den Vorsteuerabzug. Unterliegt der Verkauf der MWST, schmälert die MWST auf den Eigenleistungen und der Gewinnmarge (auf dem Bau/ohne Wert des Bodens) den Gewinn des Verkäufers.

Bei Neubauten gilt als Baubeginn der Beginn der Aushubarbeiten, sofern im Anschluss an die Aushubarbeiten mit der Erstellung der Neubauten begonnen wird. Baugrundvorbereitungen (z.B. Pfählen) gelten ebenfalls als Baubeginn. Ebenfalls als Baubeginn gelten Hangsicherungsarbeiten, welche für die zu erstellenden Neubauten notwendig sind und unmittelbar vor dem Aushub erfolgen beziehungsweise wenn kein Aushub erfolgt, die unmittelbar vor den eigentlichen Bauarbeiten erfolgen. Es wird also mit anderen Worten eine zeitliche und örtliche Nähe vorausgesetzt. Der Baubeginn ist insbesondere mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Aushub oder der Baugrundvorbereitung beauftragten Bauunternehmens beziehungsweise Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Arbeiten, der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die zuständige Baubewilligungsbehörde und/oder der Bauversicherung (Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung) zu belegen.

Verzögert sich die Erstellung der Neubauten im Anschluss an die Aushubarbeiten aus Gründen, die von der steuerpflichtigen Person nicht zu verantworten sind beziehungsweise

von ihr nicht beeinflusst werden können (z.B. witterungs- oder saisonal bedingte Verzögerungen oder behördlich angeordneter Baustopp aufgrund von archäologischen Funden), so erwachsen ihr daraus keine Nachteile, d.h. der Baubeginn wird dadurch nicht hinausgeschoben. Die steuerpflichtige Person hat die Verzögerung (nicht bei witterungs- oder saisonal bedingten Verzögerungen) mittels Unterlagen (z.B. Erlass eines Baustopps durch die zuständige Baubehörde) zu belegen.

Der Baubeginn wird immer pro Bauwerk (z.B. Einfamilienhaus, Mehrfamilienhaus oder Einstellhalle) festgelegt. Der Baubeginn gilt somit nicht generell für eine (Gesamt)Überbauung oder eine einzelne Teiletappe einer Überbauung. Wird aber zusammen mit mehreren Bauwerken (z.B. Einfamilien- oder Mehrfamilienhäuser) ein gemeinschaftliches Bauwerk (z.B. Einstellhalle) erstellt, das den zu erstellenden Bauwerken gemeinsam dient und mit ihnen durch zu Beginn erstellte direkte Zugänge verbunden ist, gilt aus Praktikabilitätsgründen beziehungsweise als Vereinfachung der Baubeginn des gemeinschaftlichen Bauwerks auch für die mit diesem verbundenen Bauwerken. Trifft dies nicht zu, dann ist auch das gemeinschaftliche Bauwerk als eigenständiges Bauwerk zu betrachten.

### Praxis zu Umbauten

Nach der Praxis der ESTV kann eine Umqualifikation in eine steuerbare baugewerbliche Lieferung nicht nur beim Verkauf von Neubauten, sondern auch beim Verkauf von umgebauten Wohnungen oder Häusern erfolgen. Ein Umbau im Sinne der Mehrwertsteuer liegt dann vor, wenn sich die Umbaukosten auf mehr als 50 % des Gebäudeversicherungswertes (aktueller Wert [inkl. automatischer teuerungsbedingter Anpassungen] im Zeitpunkt des Umbaus) vor dem Umbau belaufen.

Als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Umbaukosten dienen die Plankosten. Ebenfalls zu den Plankosten zählen allfällige Eigenleistungen des Verkäufers (z.B. Bau- und/oder Architekturleistungen, die zu Drittpreisen zu berücksichtigen sind).

Bei Umbauten von bestehenden Bauwerken gilt als Baubeginn der tatsächliche Beginn der Umbauarbeiten (z.B. Teilabbruch). Die-



ser Beginn ist insbesondere mit Verträgen, Arbeitsrapporten und Rechnungen des mit dem Umbau beauftragten Bauunternehmens beziehungsweise Arbeitsrapporten bei selbst ausgeführten Umbauarbeiten, der schriftlichen Meldung des Baubeginns an die zuständige Baubewilligungsbehörde (sofern im betreffenden Kanton bzw. der Gemeinde notwendig) und/oder mit der Bauversicherung (Bauherrenhaftpflicht- und Bauwesenversicherung) zu belegen.

### Zeitliche Wirkung

Für die Beurteilung, welches Recht bzw. welche Praxis anwendbar ist, ist der Zeitpunkt des Baubeginns massgebend.

#### HINWEIS

*Baubeginn zwischen 01.01.2010 und 30.06.2013:*

Für die Übergangszeit vom 01.01.2010 bis 30.06.2013 kann für die Qualifikation der Leistung wahlweise für ein ganzes Bauwerk die bisherige oder die neue Praxis angewandt werden. Diese Wahlmöglichkeit kann zu nachträglichen Mehrwertsteuerkorrekturen führen.

*Baubeginn ab 01.07.2013:*

Für Bauwerke mit Baubeginn ab 01.07.2013 gilt nur noch die neue Praxis.



### Mehrwertsteuerkorrekturen

Kann die steuerpflichtige Person aufgrund der vorgenannten Wahlfreiheit der anwend-

baren Praxis Steueransprüche gegenüber der ESTV geltend machen (z.B. nachträglich mögliche Vorsteuerabzüge), so hat sie diese der ESTV mit einer Korrekturabrechnung (pro Abrechnungsperiode eine separate Korrekturabrechnung) mitzuteilen. Hat die steuerpflichtige Person jedoch dem Leistungsempfänger die MWST offen ausgewiesen (z.B. «inkl. 8% MWST»), so ist eine Korrektur nur durch Ausstellung von neuen korrigierten Rechnungsbelegen möglich.

### Fazit und Ausblick

Mit dem Mehrwertsteuergesetz vom 1. Januar 2010 wurde der baugewerbliche Eigenverbrauch als Steuertatbestand abgeschafft. Als Folge davon kommt der Unterscheidung zwischen einer steuerbaren werkvertraglichen Lieferung und dem steuerfreien Grundstücksverkauf eine entscheidende Bedeutung zu. Baut der Generalunternehmer auf eigenem Land, so müssen er und der Käufer wissen, ob die Übertragung der Liegenschaft steuerpflichtig ist.

Die Steuerverwaltung (ESTV) tut sich mit dem politisch gewollten Verlust von Steuersubstrat offenbar sehr schwer und hat eine ausgesprochen restriktive Praxis entwickelt, die sie in den letzten Jahren gleich mehrfach revidieren musste. Auch die Politik bewirtschaftet das Thema weiterhin. So

fordert die am 22. März 2013 von Markus Hutter im Nationalrat eingereichte die Motion «Mehrwertsteuerfreier Grundstückkauf» (13.3238), die von Frau Nationalrätin Petra Gössi übernommen worden ist, den Bundesrat auf, die Praxis der ESTV erneut zu korrigieren. Nach der Motion darf für die Steuerpflicht nur der Zeitpunkt massgebend sein, in welchem Nutzen und Gefahr übergehen. Der Nationalrat hat die Motion am 10. März 2015 angenommen.

Die Unsicherheiten über die künftige Behandlung von Liegenschaftsverkäufen bei der Mehrwertsteuer bleiben also bestehen. Der Unternehmer muss diese Unsicherheiten zusammen mit an den weiteren Problemfeldern (Fragen der Gewerbmässigkeit bei der Einkommenssteuer, Gewinnaufteilung zwischen Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer bei juristischen Personen, etc.) in der Steuerplanung berücksichtigen.



#### AUTOR

**Marc Nideröst**, LL.M. UZH International Tax Law, dipl. Steuerexperte und dipl. Betriebsökonom FH. Marc Nideröst ist Leiter der Sparte Steuerberatung bei der Treuhand- und

Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner und spezialisierte sich in den vergangenen Jahren im Bereich des Steuerwesens, vornehmlich für regionale, nationale und internationale Unternehmungen sowie in der MWST.



## Freiwillige Mehrwertsteuerpflicht: Ist Verzicht auf Befreiung von der Steuerpflicht für Holdinggesellschaften weiterhin möglich?

Kommentar zum Entscheid BGer 2C\_1002/2014 vom 28.05.2015 bzw. BVGer vom 23.09.2014 (A-6534/2013, A-7158/2013). Mit dem MWSTG 2010 wurde die Möglichkeit eingeführt, dass Firmen bedingungslos auf die Befreiung von der Mehrwertsteuerpflicht verzichten können. Die Steuerverwaltung und das BVGer haben diese Möglichkeit stark eingeschränkt und die freiwillige Mehrwertsteuerpflicht für Firmen ohne steuerbare Umsätze – etwa Holdings – verneint. Das Bundesgericht hat sich nun dieses Themas ebenfalls angenommen, es jedoch verpasst, einen klaren Entscheid zu fällen und die Bedingungen für eine Mehrwertsteuerpflicht zu präzisieren.

■ Von Dr. Manuel Vogel, dipl. Steuerexperte, Mehrwertsteuerexperte

### Einleitung

Das BVGer hat mit Entscheid vom 23. September 2014 die Mehrwertsteuerpflicht eines Unternehmens zu beurteilen, welche keine steuerbaren Umsätze, sondern lediglich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung erbracht hat. Die Verwaltung wie auch das BVGer setzten für die freiwillige Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen steuerbare Leistungen voraus. Diese Sichtweise entsprach m.E. der Regelung vor Einführung des MWSTG 2010. Folgende Grundsätze galten damals (MWSTG bis 31.12.2009): Für die freiwillige Steuerpflicht konnte man optieren,

- wenn nicht steuerpflichtige Personen zwar Umsätze erzielten, jedoch die Voraussetzungen für eine obligatorische Steuerpflicht, beispielsweise steuerbare Umsätze unter CHF 75 000.–, nicht erfüllten:

Voraussetzung für die Option war, dass pro Jahr mindestens ein Umsatz von CHF 40 000.– aus

- steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen an steuerpflichtige Personen im Inland beziehungsweise vergütungsberechtigte ausländische Unternehmen erbracht wurde und/oder
- Exporten oder Lieferungen bzw. Dienstleistungen von im Inland ansässigen Unternehmen im Ausland, die steuerbar wären, wenn sie im Inland erbracht werden würden, und/oder

- Umsätzen nach Art. 18 Ziff. 1, 7–17, 22 und 23 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen an steuerpflichtige oder nicht steuerpflichtige Personen, bei denen sich der Leistungsort im Inland befindet, und/oder
- Umsätzen nach Art. 18 Ziff. 2–6, 20 und 21 aMWSTG von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen, welche nachweislich an steuerpflichtige Personen im Inland erbracht wurden.

- wenn nicht steuerpflichtige Personen im Rahmen der Aufbauphase, Investitionen tätigen und darauf ausgerichtet sind, zu einem späteren Zeitpunkt (innerhalb von fünf Jahren) steuerbare Umsätze (inkl. Exporte) von mehr als CHF 250 000.– p.a. zu erzielen.
- Gesellschaften, welche demnach ausschliesslich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen erbringen, können nach den vom BVGer aufgestellten Merkmalen sich nicht ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen.

### Sachverhalt

Die in der Schweiz ansässige A AG bietet Anlegern Direktinvestitionen in Teakbäume auf Plantagen in Costa Rica und in Ecuador an. Sie betreibt diese Plantagen über Ländergesellschaften in Costa Rica und in

Ecuador. Das Leistungsverhältnis zwischen der A AG und ihren Kunden untersteht einem «Kauf- und Dienstleistungsvertrag». Der «Kaufvertrag» enthält die Angaben zur Zahl der Bäume, die der Kunde erwirbt, die Bezeichnung der Plantage und die beanspruchte Fläche, die Dauer der Rotations- und Laufzeit (je nach Vertrag zwischen 15 und 20 Jahren) und den Verkaufspreis. Im «Dienstleistungsvertrag» erteilt der Kunde der A AG den Auftrag, die gekauften Teakbäume selber oder durch Dritte während der vereinbarten Rotations- und Laufzeit «zu bewirtschaften, zu verwalten, zu schlagen, aufzuforsten, zu ernten und zu verkaufen». Der Verkauf der geschlagenen Bäume erfolgt dabei im Namen der A AG. Vom Brutto-Verkaufserlös bringt die AG eine Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr in der Höhe von zehn Prozent sowie eine Managementgebühr von fünf Prozent in Abzug, bevor die Auszahlung des Nettoerlöses an den Kunden erfolgt.

Die A AG wurde gestützt auf ihre Angaben im Fragebogen zur Abklärung der Mehrwertsteuerpflicht per 1. Mai 2006 in das Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Aufgrund einer Kontrolle im Jahre 2011 kam die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zum Schluss, dass die A AG ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze im Investmentbereich tätige. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2011 teilte die ESTV dieser mit, dass sie die Voraussetzungen für die Steuerpflicht nicht erfülle und sich der Mehrwertsteuer auch nicht freiwillig unterstellen könne. Sie werde im Register der Steuerpflichtigen gelöscht. Mit zwei Einschätzungsmittellungen vom 1. November 2011 forderte die ESTV die total rückvergüteten Nettosteuern (Vorsteuerüberhänge) der Jahre 2006 bis 2009 und vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2011 zurück.

Mit Entscheiden vom 21. Oktober 2013 und 20. November 2013 wies die ESTV die Einsprachen der A AG ab, bestätigte die Löschung der Steuerpflichtigen im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen rückwirkend per 6. Mai 2006 und stellte fest, dass diese auch ab 1. Januar 2010 die Voraussetzungen für die subjektive Mehrwertsteuerpflicht nicht erfülle.



Die A AG führte Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses vereinigte die Verfahren und wies mit Urteil vom 23. September 2014 die Beschwerden ab.

### Interessierende Rechtsfragen

Grundsätzlich werden in den erwähnten Urteilen zwei Rechtsfragen erörtert:

1. Welches Leistungsverhältnis bestand zwischen dem Leistungserbringer A AG und den Kunden (Investoren)? und
2. Kann sich die A AG unter dem alten bzw. neuen Mehrwertsteuergesetz ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eintragen lassen, bzw. was sind die Voraussetzungen dazu und unterscheiden sich diese zwischen dem alten und dem neuen MWSTG?

Die Fragen sind eng miteinander verknüpft, denn sollte sich bei der ersten Frage ergeben, dass es sich um eine steuerbare (steuerbefreite) Leistung handelt, ist die Frage der Registration als mehrwertsteuerpflichtige Person schnell geklärt. Ist das Ergebnis jedoch bei der ersten Frage, dass es sich dabei um von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistung handelt, wird die zweite Frage wesentlich schwieriger zu beantworten.

### Qualifikation der Leistung der A AG an ihre Kunden

Das BVGer schloss aus den gesamten Umständen und der Vertragsgestaltung, dass selbst unter der Annahme, dass die Beschwerdeführerin Eigentümerin der Teakbäume gewesen wäre, nicht davon ausgegangen werden könne, dass die A AG dem Investor die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume eingeräumt habe. Denn die Möglichkeit des Investors, während der Laufzeit des Vertrages auf das Schicksal der Bäume Einfluss zu nehmen, sei stark beschränkt. Diesbezüglich würden der «Kauf- und Dienstleistungsvertrag» und die zugehörigen AGB dem Kunden lediglich das Recht einräumen, im Falle eines Schadens an den Bäumen sämtliche Dokumente über den Schadensfall einzusehen und die Plantage zu besichtigen und vor dem Schlagen der Bäume über die „Empfehlungen“ des Managements der Beschwerdeführerin informiert zu werden. Hingegen Sorge die Beschwerdeführerin nach den AGB für den Unterhalt und die Bewirtschaftung der Bäume «von der Einpflanzung auf der Plantage bis zur Schlagung und Ernte sowie ihrem Verkauf».



Auch bestimme die Beschwerdeführerin – bzw. in ihrem Auftrag die Ländergesellschaft – den genauen Zeitpunkt der Ausforstung und der Schlussernte sowie die Anzahl der zu schlagenden Bäume. Das Leistungspaket, welches die A AG dem Investor anbiete, regelte demnach das Schicksal der Bäume bis zum Verkauf des Holzes abschliessend. Der Investor erhalte in keinem Zeitpunkt, auch nicht für eine «logische Sekunde», ein allgemeines Weisungsrecht bezüglich «seiner» Bäume. Sein Recht bestehe im Wesentlichen – nebst den Informationsrechten – im Anspruch auf Auszahlung des Nettoerlöses nach Abzug der Managementgebühren und einer Bewirtschaftungs- und Verarbeitungsgebühr. Der Investor bzw. Kunde der A AG erhält damit keine wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Bäume bzw. keine dem Eigentümer vergleichbare Stellung. Mit dem Abschluss des «Kauf- und Dienstleistungsvertrages» erwirbt er vielmehr ein Recht am Wert bzw. an den zukünftigen Erlösen aus dem Verkauf des geschlagenen Holzes, ohne dass er sich weiter mit den Bäumen auseinandersetzen muss. Das schliesst die Annahme einer Lieferung aus.

Da keine Lieferungen vorliegen, handelt es sich bei den Umsätzen der A AG um Dienstleistungen (Art. 3 lit. e MWSTG). Zu diesen zählt auch die Überlassung immaterieller Werte und Rechte (Art. 3 lit. e Ziff. 1 MWSTG).

Zu prüfen war dann, ob die von der A AG erbrachten Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind. In Frage stehen mithin Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs. Im Bereich des Geld- und Kapital-

verkehrs sind gemäss Art. 21 Ziff. 19 lit a und e MWSTG die Gewährung und die Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber und Kreditgeberinnen sowie die Umsätze, einschliesslich Vermittlung, von Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten von der Steuer ausgenommen.

### HINWEIS

Wesentlich ist dabei auch, dass für die von der Steuer ausgenommenen Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) auch die Option für die Versteuerung ausgeschlossen ist.



Der Vertrag inkl. AGB vermittelt gemäss Bundesgericht das Bild, wonach der Kunde/Investor der A AG mit einer einmaligen Geldzahlung Mittel zur Verfügung stellt, sodass diese tätig werden kann. Bei den von den Kunden geleisteten Zahlungen («Kaufpreis») handelt es sich daher um eine Direktinvestition in ein Projekt, das die Beschwerdeführerin im Ausland betreibt. Die Investition erfolgt aus der Sicht der Kunden mit dem Ziel der Geldanlage in ein ökologisches Vorhaben und gleicht damit der Anlage in einen Anlagefonds zu einem bestimmten Zweck, ohne dass allerdings ein Sondervermögen vorliegen würde. Dem Kunden steht praktisch auch keine Möglichkeit offen, Einfluss auf die A AG zu nehmen. Es wird ihm während der Laufzeit des Vertrags nach der Ausforstung im 10. und 15. Jahr nach Pflanzung eine Zahlung ausgerichtet. Diese Zahlungen wie auch die Schlusszahlung sind aber nicht garantiert, sondern hängen von der Ernte und dem Geschäftsgang ab.



Solche Beiträge an ein Projekt sind gemäss Bundesgericht am ehesten als Darlehen oder Kredit mit nicht garantierter Zins- und Kapitalrückzahlung zu charakterisieren. Im schlimmsten Fall stellen sie eine A-fonds-perdu-Leistung dar. Kredite, einschliesslich Darlehen, können einen Leistungsaustausch bewirken. Ist das der Fall, so ist der Umsatz von der Steuer ohne Anspruch auf Vorsteuerabzug ausgenommen (Art. 21 Ziff. 19 lit. a MWSTG). Dabei stellt nicht die Zahlung des Kapitals und dessen Rückzahlung den Leistungsaustausch dar, sondern die Gewährung des Kredits gegen ein Entgelt. Wird gar kein Entgelt geleistet, liegt kein Leistungsaustausch, sondern ein sogenannter Nichtumsatz vor.

### Subjektive Steuerpflicht der A AG nach dem MWSTG 2010

Mehrwertsteuerpflichtig ist, wer eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 Abs. 1 MWSTG betreibt und nicht nach Abs. 2 von der Steuerpflicht befreit ist. Von der Steuerpflicht ist befreit, wer im Inland innerhalb eines Jahres weniger als CHF 100 000.– Umsatz aus steuerbaren Leistungen erzielt. Auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann gemäss Art. 10 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 11 MWSTG aber verzichtet werden.

#### HINWEIS

Im Gegensatz zum alten Recht ist für die subjektive Steuerpflicht kein Mindestumsatz Voraussetzung. Zentrales Kriterium ist vielmehr die Unternehmereigenschaft, die dann vorliegt, wenn eine auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausgeübt wird.

Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, setzt die subjektive Steuerpflicht und damit die unternehmerische Tätigkeit zudem einen Bezug zum Inland voraus. Würde dieses Erfordernis nicht gelten, könnte jedes Unternehmen weltweit die subjektive Mehrwertsteuerpflicht erfüllen. Der geforderte Inlandbezug ist gegeben, wenn

- Leistungen im Inland erbracht werden oder
- der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte sich in der Schweiz befindet.

Die subjektive Steuerpflicht – und damit das Recht zum Vorsteuerabzug (Art. 28 Abs. 1 MWSTG) – setzt zudem eine unternehmeri-

sche Tätigkeit voraus, die auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtet ist (Art. 10 Abs. 1 lit. a MWSTG). Der Begriff «Leistungen» ist im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn zu verstehen. Gemäss der Legaldefinition liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt (Art. 3 lit. c MWSTG). Auch der Begriff «Entgelt» ist mehrwertsteuerrechtlich charakterisiert. Kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer entsteht aus Leistungen, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann (Art. 21 Abs. 1 und 2, Art. 22 Abs. 1 und 2 MWSTG).

#### HINWEIS

Die Generierung von ausschliesslich steuerausgenommenen Leistungen, für die nicht optiert werden kann, stellt daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne von Art. 10 MWSTG dar. Erbringt eine Person ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Möglichkeit der Option, ist sie auch nicht subjektiv steuerpflichtig.

Da die A AG jedoch, wie oben dargelegt, ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringt, ist sie nicht subjektiv steuerpflichtig und kann auch nicht auf eine Befreiung verzichten.

### Abschliessende Bemerkungen

Plädoyer für eine grosszügige Möglichkeit, sich freiwillig ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen: Das Bundesgericht hat es unterlassen in der hier sehr wichtigen Frage, ob Gesellschaften, welche ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringen, sich ins Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen eintragen lassen können, abschliessend zu klären. Das Urteil ist nämlich sehr widersprüchlich. So wird nämlich einerseits argumentiert, dass eine «Firma» unternehmerisch tätig sein muss, das heisst, auf die «nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen» ausgerichtet sein muss. Dabei liegt eine Leistung vor, wenn sie in Erwartung eines Entgelts erfolgt. So weit kann man ohne Weiteres den Ausführungen des Bundesgerichts folgen und m.E. auch einverstanden sein. Dann aber führt das Bundesgericht aus, dass kein Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuer aus Leistungen vorliege, welche von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung auch nicht optiert wird oder werden kann. Leider führt das

Bundesgericht dann nicht aus, wie es dieses «Entgelt» dann qualifiziere und auf welchen Grundlagen diese Überlegungen basieren. Denn letztlich sagt das Bundesgericht damit implizit, dass damit keine unternehmerische Tätigkeit vorliege. Damit widerspricht das Bundesgericht aber wiederum seinen eigenen, vorangehenden Ausführungen. Vorab ist festzuhalten, dass die Verknüpfung der Frage der subjektiven Steuerpflicht mit der Frage der objektiven Steuerpflicht fehlte.

Eine Person, welche unternehmerisch tätig wird, erbringt Leistungen in Erwartung eines Entgelts. Ob die Leistung in einem zweiten Prüfschritt dann als von der Steuer ausgenommen zu beurteilen ist und dann allenfalls kein oder nur ein beschränkter Vorsteuerabzug möglich ist, steht auf einem anderen Blatt; diese zweite Frage soll und darf bei der ersten Fragestellung keinen Einfluss haben. In diesem Sinne müsste das Bundesgericht m. E. die subjektive Steuerpflicht der A AG klar bejahen; die A AG auf der anderen Seite muss sich bewusst sein, dass damit noch nichts darüber ausgesagt ist, ob und wie hoch ein allfälliger Vorsteuerabzug der A AG ausfallen könnte.

Mit dem neuen MWSTG wollte m.E. der Gesetzgeber die Möglichkeit der Verhinderung oder Vermeidung einer «Taxe Occulte» erweitern. Die Mehrwertsteuer sollte die Unternehmen idealtypisch mit der Mehrwertsteuer nicht belasten. Mit der Möglichkeit, sich freiwillig ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen einzutragen, wurde diesem Grundsatz schon im alten MWSTG Rechnung getragen. Im neuen MWSTG wurde die bisherige Regelung dergestalt ergänzt, dass sich eine Person grundsätzlich immer registrieren kann (können sollte), sobald sie eine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Es ist zu hoffen, dass sich das Bundesgericht zukünftig von dieser Grundüberlegung leiten lässt und ihm baldmöglichst die Gelegenheit geboten wird, das hier dargestellte Urteil zu präzisieren bzw. zu korrigieren.



#### AUTOR

**Dr. oec. HSG Manuel Vogel,**

dipl. Steuerexperte, ist spezialisiert auf komplexe Fragestellungen im internationalen Steuerrecht insbesondere im internationalen Mehrwertsteuerrecht und verfügt über langjährige Beratungserfahrung. Er ist Verwaltungsrat und Partner bei der ACCTA ACCOUNTING & TAX AG, Baar.



## Das Steuerobjekt der Mehrwertsteuer

Das Steuerobjekt stellt die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar und ist somit ein zentrales Element für deren korrekte Berechnung und Deklaration. Die praktische Umsetzung ist nicht immer ganz einfach, wie auch dem im Frühjahr 2015 veröffentlichten Urteil des Bundesgerichtes betreffend Billag-Gebühren (BGE 2C\_882/2014) entnommen werden kann. Die nachfolgenden Ausführungen sollen die wesentlichsten Punkte zum Steuerobjekt nochmals kurz zusammenfassen.

■ **Von Adrian Wyss, stv. Leiter MWST-Kompetenzzentrum und MWST-Experte**

Steuerobjekt der Mehrwertsteuer ist grundsätzlich das im Rahmen eines Leistungsaustauschs erzielte Entgelt. Art. 18 MWSTG hält fest, dass alle im Inland von mehrwertsteuerpflichtigen Leistungserbringern gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen. Vorbehalten sind explizit im Gesetz erwähnte Ausnahmen. So sind beispielsweise die in Art. 21 MWSTG aufgeführten Leistungen von der Besteuerung ausgenommen.



### PRAXISTIPP

Gelten Leistungen aus Schweizer Sicht als im Ausland erbracht, unterliegen diese nicht der Schweizer Mehrwertsteuer. Allerdings ist zu beachten, dass auf Grund der ausländischen Bestimmungen die Mehrwertsteuerpflicht vor Ort zu prüfen ist.

Als Entgelt gilt aus mehrwertsteuerlicher Sicht alles was der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). Bei Eintauschgeschäften gilt daher der vom Kunden zu entrichtende Gesamtbetrag, d.h. eine allfällige Barzahlung zuzüglich Wert des in Zahlung gegebenen Gegenstandes als massgebendes Entgelt. Dies gilt sinngemäss auch bei Verrechnungsgeschäften ohne entsprechenden Geldfluss.



### BEISPIEL

Ein Getränkehändler liefert einem Sportverein Getränke für die Durchführung eines Anlasses. Die Lieferung wird mit einer Werbeleistung durch den Sportverein (ohne Geldfluss) ausgeglichen. Für den Getränkehändler stellt die Lieferung grundsätzlich Entgelt und damit steuerbarer Umsatz dar, die entsprechende Werbe-Gegenleistung des Sportclubs Werbeaufwand.

In der Praxis ist bei solchen Verrechnungsgeschäften sicherzustellen, dass diese korrekt verbucht und mit Hilfe mehrwertsteuerkonformer Belege dokumentiert werden. Nur so kann die Vorsteuerabzugsberechtigung auf der jeweiligen Gegenleistung im Rahmen einer Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung zweifelsfrei nachgewiesen werden.

Leistungen welche auf Namen und Rechnung von Dritten eingekauft und anschliessend ohne Aufschlag an diese weiterverrechnet werden, gelten nicht als im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht und stellen daher kein Entgelt dar. Es handelt sich hierbei um sog. durchlaufende Posten, welche nur bilanziell zu verbuchen sind.

### Nicht-Entgelte bzw. Mittelzuflüsse ohne Leistungsaustausch

Von den im Rahmen eines Leistungsaustausches erzielten Einnahmen sind die sog. Nicht-Entgelte abzugrenzen. Hierbei handelt es sich beispielsweise um Vermögenswerte wie Schadenersatz-zahlungen, Spenden, Subventionen und Kapitaleinlagen in Unternehmen oder Einnahmen aus hoheitlicher Tätigkeit, welche naturgemäss nicht für den Erhalt einer Leistung aufgewendet werden. Die Auflistung dieser Mittelzuflüsse in Art. 18 Abs. 2 MWSTG ist nur exemplarisch und deshalb nicht als abschliessend zu verstehen.

Weiter ist zu beachten, dass bestimmte Nicht-Entgelte zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung beim Leistungsempfänger führen. Es handelt sich dabei namentlich um Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen

Tourismusabgaben erhalten und im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen, sowie bei Beiträgen aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerken.

Die übrigen Nicht-Entgelte haben keinen Einfluss auf die Vorsteuerabzugsberechtigung.

In Zusammenhang mit Nicht-Entgelten zu erwähnen ist das Urteil des Bundesgerichtes vom 13. April 2015 (BGE 2C\_882/2014) betreffend Fakturierung der Billag-Gebühren. Das höchste Gericht hält fest, dass die von den Haushaltungen zu entrichtenden Radio- und TV-Empfangsgebühren als hoheitliche Abgaben gelten, welche nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches geleistet werden. Entsprechend stellen sie kein mehrwertsteuerlich relevantes Entgelt dar und unterliegen nicht der Mehrwertsteuer.

Weiter sind Sicherungsübereignungen und Verpfändungen zu erwähnen. Diese gelten aus mehrwertsteuerlicher Sicht in einem ersten Schritt ebenfalls nicht als Leistungsaustausch und sind daher mehrwertsteuerlich nicht relevant. Dies daher, weil die wirtschaftliche Verfügungsmacht in einem ersten Schritt nicht übertragen wird (vgl. Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Sie dienen lediglich der Absicherung eines Finanzgeschäftes. Erst wenn zu einem späteren Zeitpunkt dann die entsprechenden Rechte aus der Sicherungsübereignung oder Verpfändung tatsächlich ausgeübt werden, findet ein Leistungsaustausch und damit eine Lieferung im mehrwertsteuerlichen Sinne statt.

Ähnlich sieht die Situation bei Sale-and-lease-back-Geschäfte aus: Bei diesen verkauft eine Unternehmung ihre eigenen Immobilien, mobile Gegenstände, oder immaterielle Güter wie Marken und Patente an eine Finanzgesellschaft und least diese gleichzeitig wieder zurück. Sofern nach einer im Voraus festgelegten und unkündbaren Vertragslaufzeit das Eigentum an den Gegenständen automatisch wieder auf die ehemals verkaufende Unternehmung zurückfällt, werden alle Teilschritte eines Sale-and-lease-back-Geschäftes (Verkauf, Gebrauchsüberlassung und Rückübertragung) aus mehrwertsteuerlicher Sicht als eine einzige, von der Mehrwertsteuer ausgenommene Finanztransaktion behandelt.



Leistungen der Unternehmung mit:			Massgebliches Entgelt für MWST-Zwecke bei der Unternehmung:
<b>Arbeitnehmern mit Lohnausweis</b>	Leistung des Arbeitgebers gegen Entgelt	Ohne Deklarationspflicht im Lohnausweis	Vom Arbeitnehmer tatsächlich bezahlter Betrag
		Mit Deklarationspflicht im Lohnausweis	Der im Lohnausweis zu deklarierende Betrag
	Unentgeltliche Leistung des Arbeitgebers	Ohne Deklarationspflicht im Lohnausweis	Kein Leistungsaustausch, unternehmerisches Interesse wird vermutet. Es liegt kein Entgelt vor.
		Mit Deklarationspflicht im Lohnausweis	Sofern die Leistung im unternehmerischen Interesse erbracht wird, liegt kein Leistungsaustausch/Entgelt vor. Erfolgt die Leistung für private Zwecke stellt der zu deklarierende Betrag steuerbares Entgelt des Arbeitgebers dar.
<b>Personen ohne Lohnausweis</b>	Mit massgebender Beteiligung <sup>1</sup>		Drittpreis wie unter unabhängigen Dritten
	Ohne massgebende Beteiligung <sup>2</sup>		Es liegt keine entgeltliche Leistung vor, da Entnahme für private Zwecke.
<b>Eng verbundenen Unternehmen<sup>3</sup></b>			Drittpreis wie unter unabhängigen Dritten

### Entgelte und übrige Mittelzuflüsse in Fremdwährung

Da die Mehrwertsteuerdeklarationen in der Landeswährung erfolgen muss, sind Entgelte sowie übrige Mittelzuflüsse in Fremdwährung zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung in CHF umzurechnen. Für die Umrechnung sind grundsätzlich die von der ESTV publizierten Umrechnungskurse zu verwenden. Allerdings können Konzerne ihre eigenen Konzernkurse verwenden, da gemäss ESTV mit Hilfe von Konzernkurse keine Steueroptimierungen vorgenommen werden können.

#### PRAXISTIPP

Die mehrwertsteuerlich korrekte Qualifikation der einzelnen Geschäftsfälle (Entgelt oder übrige Mittelzuflüsse) ist Voraussetzung für die korrekte MWST-Codierung im System. Diese wiederum erleichtert anschliessend die Vornahme der gesetzlich vorgeschriebenen Finanzierungsarbeiten.



### Entgeltsbestimmung in besonderen Fällen

Für Leistungen an Arbeitnehmer mit bzw. ohne Lohnausweis sowie an eng verbundene Personen und Unternehmen bestehen Sondervorschriften zur Entgeltsbestimmung (siehe Tabelle).

### Zuordnung von Leistungen

Sind mehrere Unternehmen an einer Leistungskette beteiligt, stellt sich die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Zuordnung der

jeweiligen Leistungen einer solchen Kette. Grundsätzlich wird die Leistung gemäss seinem Auftritt nach Aussen zugeordnet.

Um in Fällen mit mehreren Beteiligten eine korrekte Zuordnung sicherzustellen, muss anhand der nachfolgenden Regeln geklärt werden, wer welche Leistungen zu versteuern hat:

- **Direkte bzw. transparente Stellvertretung:** Diese liegt vor, wenn ein Vertreter in fremden Namen und auf fremde Rechnung handelt. Sofern die Voraussetzungen der ESTV zur direkten Stellvertretung<sup>4</sup> erfüllt sind, wird die Leistung dem Vertretenen zugerechnet, während beim Vertreter nur die Provision als Entgelt betrachtet wird.
- **Indirekte Stellvertretung:** Die gesamten Leistungen werden dem nach Aussen als Leistungserbringer auftretenden Person zugeordnet. Da es sich um ein Dreiparteienverhältnis handelt, liegen zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor.
- **Auktionen:** Im Rahmen von Auktionen gelten die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung als erfüllt, wenn den Kaufinteressenten mitgeteilt wird, dass der Gegenstand durch den Auktionator in fremden Namen und auf fremde Rechnung verkauft wird.

### Abschliessende Bemerkungen

Die korrekte Abwicklung der Mehrwertsteuer in der Praxis setzt voraus, dass sämtliche

Mittelzuflüsse korrekt qualifiziert und entsprechend in den MWST-Deklarationen abgebildet werden. So sind beispielsweise auch Nicht-Entgelte in den dafür vorgesehenen Feldern (Subventionen, durch Kurvereine eingenommene Tourismusabgaben, Entsorgungs- und Wasserwerkbeiträge in Ziff. 900; Spenden, Dividenden, Schadenersatz usw. in Ziff. 910) des jeweiligen MWST-Formulars gesondert auszuweisen. Nicht bzw. nicht korrekt deklarierte Umsätze, welche nach Ablauf der Finalisierungsfrist gemäss Art. 72 MWSTG durch die ESTV aufgedeckt werden, erfüllen den Tatbestand der Steuerhinterziehung.

#### FUSSNOTEN

- 1 Eine massgebliche Beteiligung liegt gemäss MWST-Info 08 «Privatanteile» Ziff. 3.2 vor, wenn eine der nachfolgenden Bedingungen erfüllt wird:
  - Die Beteiligung beträgt mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft
  - Der Inhaber hat mindestens 10% Beteiligung am Gewinn und den Reserven der Gesellschaft
  - Der Verkehrswert der Beteiligungsrechte an der Gesellschaft beträgt mindestens CHF 1 Mio.
- 2 Einzelfirmeninhaber sowie Beteiligte an Kommandit- oder Kollektivgesellschaften, deren Beteiligung die in der Fussnote 1 erwähnten Schwellenwerte nicht erreichen sowie ihre nahestehenden, nicht im Betrieb mitarbeitenden Personen
- 3 Gestützt auf Art. 3 MWSTG gelten als eng verbundene Personen: die Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen an einem Unternehmen oder ihnen nahe stehende Personen; eine massgebende Beteiligung liegt vor, wenn die Schwellenwerte gemäss Artikel 69 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) überschritten werden oder wenn eine entsprechende Beteiligung an einer Personengesellschaft vorliegt, bezüglich Schwellenwerte vgl. Fussnote 1.
- 4 Eine direkte Stellvertretung liegt gemäss MWST-Info 04, Ziff. 5.2.1 vor, wenn:
  - Der Vertreter gegenüber der Eidg. Steuerverwaltung nachweisen kann, dass er im Namen und auf Rechnung des Vertretenen handelt
  - Der Vertreter gibt dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt, dass er in fremden Namen handelt, keine eigenen Leistungen erbringt und kein Risiko trägt oder das Vertretungsverhältnis ergibt sich aus den Umständen. Vorauszusetzen ist aber, dass der Vertreter grundsätzlich (insbesondere auf Verlangen des Leistungsempfängers) bereit ist, die Identität des Vertretenen bekannt zu geben.
  - Der Vertreter erbringt den Nachweis, dass er als Vertreter handelt
  - Der Vertretene ist für die Eidg. Steuerverwaltung ersichtlich, d.h. der Vertreter gibt der Eidg. Steuerverwaltung die Identität des Vertretenen bekannt.



#### AUTOR

**Adrian Wyss** ist stv. Leiter MWST-Kompetenzzentrum BDO AG und leitender MWST-Experte bei der BDO AG Mittelland.



## Anonymisierte Fälle aus der Praxis

Finden Sie mithilfe anonymisierter Praxisfälle und Expertenantworten die nötigen Informationen zu Fragen, welche sich im Arbeitsalltag stellen.

### PRAXISFALL 1:

#### Effektive MWST-Abrechnungsmethode

**Frage:** Wir haben nun per 1.1.20xx auf die effektive MWST-Abrechnungsmethode gewechselt. Wie werden neu Rechnungen verbucht, die wir von unseren Dienstleistern aus Deutschland bekommen und die keine MWST ausweisen?

**Antwort:** Besten Dank für Ihre Anfrage. Für Dienstleistungen von Ausländischen Dienstleistern, die der Bezugsteuer unterliegen, ist die Deklaration bei Anwendung der effektiven Abrechnungsmethode grundsätzlich gleich, wie bei der Abrechnung mit Saldosteuersätzen. Der Unterschied besteht lediglich darin, dass für diese Aufwendungen neu der Vorsteuerabzug gemacht werden kann. Die entsprechenden Dienstleistungen sind in der Mehrwertsteuerabrechnung in Ziff. 381 zu deklarieren (wie bisher) und anschliessend kann dann in den Ziff. 400 und 405 der Vorsteuerabzug gemacht werden. Bei gemischter Verwendung der bezogenen Aufwendungen

ist die Vorsteuerkorrektur in Ziff. 415 vorzunehmen.

### PRAXISFALL 2: MWST-Pflicht

**Frage:** Von einer in Frankreich ansässigen Firma haben wir eine Rechnung bezüglich eines Sponsorings inkl. 20% französischer Mehrwertsteuer erhalten. Unserer Meinung nach ist diese Leistung jedoch als «Werbe-Dienstleistung» zu qualifizieren und demnach am Ort des Empfängers steuerbar. Somit hätten uns die 20% nicht in Rechnung gestellt werden dürfen und wir müssten die Bezugsteuer deklarieren. Ist diese Annahme korrekt? Oder gelten in Frankreich diesbezüglich andere Regeln?

**Antwort:** Ich kann Ihre Annahme, wonach Ihnen die französische Werbefirma eine Rechnung ohne französische Umsatzsteuer hätte in Rechnung stellen sollen, nur bestätigen. Sponsoring gilt mehrwertsteuerlich als Dienstleistung. Nach schweizerischer Konzeption des Mehrwertsteuersystems wird

eine Dienstleistung am Empfängerort steuerbar, d.h. am Ort, an welchem der Empfänger seinen wirtschaftlichen Sitz hat (Art. 8 MWSTG). Nach europäischem Recht, Art. 56 Abs. 1 lit. b MWST-RL (Mehrwertsteuerrichtlinie RICHTLINIE 2006/112/EG DES RATES vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) gilt Werbung als Dienstleistung und wird ebenfalls am Ort steuerbar, wo ihr Empfänger seinen wirtschaftlichen Sitz hat; also in der Schweiz. Fazit: Ich empfehle Ihnen daher mit dem Verweis auf Art. 56 Abs. 1 lit. b MWST-RL eine neue Rechnung zu verlangen, die keine französische Umsatzsteuer enthält. Anschliessend deklarieren Sie die Bezugsteuer, welche Sie wiederum als Vorsteuer abziehen können.

### PRAXISFALL 3:

#### MWST bei untervermieteter Fläche

**Frage:** Für die Miete eines Objekts wird uns 8% MWST in Rechnung gestellt, welche wir auch in Abzug bringen. Nun haben wir einen Teil der Lagerfläche untervermietet. Den Geschäftsmietvertrag haben wir exkl. MWST erstellt. Ist es korrekt, dass wir für die untervermietete Fläche MWST abrechnen (Mietbetrag + 8% MWST aufrechnen)?

**Antwort:** Grundsätzlich können Sie 8% in Rechnung stellen, sofern Sie dies so im Miet-

## FINANZEN



WEKA 1-Tages-Praxis-Seminar

## Zoll und Mehrwertsteuer



### Grenzüberschreitender Warenverkehr in der Praxis

An diesem Seminar werden grenzüberschreitende Sachverhalte bei der Import- und Exportabwicklung behandelt. Dies erstreckt sich von der Zollanmeldung über sicherheitsrelevante Fragestellungen bis zum richtigen Umgang mit dem Zentralisierten Abrechnungsverfahren der Zollverwaltung (ZAZ). Das Seminar vermittelt Ihnen weiter Wissen über die Incoterms 2010 und deren Bedeutung und Anwendung in der Praxis. Daneben erhalten Sie einen Überblick über die Ermittlung der richtigen Zolltarifnummer und die Abhängigkeit von verschiedenen Vorschriften der Tarifeinreihung.

#### Ihr Praxis-Nutzen

- Sie wissen über die zollrelevanten Vorschriften bei der Einfuhr- und Ausfuhranmeldung Bescheid.
- Sie kennen sich bei tarifären und nicht-tarifären Handelshemmnissen aus und wissen über die Vorteile von Freihandelsabkommen Bescheid.
- Sie haben einen Überblick über die Kumulationsmöglichkeiten unter den verschiedenen Freihandelsabkommen und kennen den Einfluss auf die Einkaufs- und Verkaufspreise.

**Seminarleitung:** Simeon L. Probst, lic. iur., dipl. Steuerexperte,  
Director VAT & Customs, PricewaterhouseCoopers AG, Basel

**Jetzt informieren und anmelden:**

[www.praxisseminare.ch](http://www.praxisseminare.ch) oder Telefon 044 434 88 34



vertrag vorgesehen haben. In diesem Sinne muss im Vertrag z.B. eine Klausel «exkl. 8% MWST» oder «zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von 8%» bestehen. Für eine Option müssen Sie ferner seit dem neuen MWSTG 2010 kein Optionsgesuch mehr einreichen. Es ist eine «offene Überwälzung», das bedeutet, dass bei einem expliziten Hinweis auf die Mehrwertsteuer bei der Rechnungsstellung die betreffende Leistung demnach als optiert gilt. Abschliessend erlaube ich mir den Hinweis, dass diese Art von Umsätzen in Ziff. 205 der Mehrwertsteuerabrechnung zu erfassen sind.

#### PRAXISFALL 4:

##### Rechnungsdatum aus Sicht der MWST

**Frage:** Wir buchen Einkaufsrechnungen aufgrund vom Administrativen Ablauf immer erst ein paar Tage (bis zu 10 Tage) nach Rechnungsdatum. Welches Datum ist relevant aus Sicht der MWST im CH Recht wie auch im DE MWST Recht? Was müssen wir beachten?

**Antwort:** Wenn Sie von Einkaufsrechnungen schreiben, gehe ich davon aus, dass sich Ihre Frage auf die Aufwandseite bezieht. In mehrwertsteuerlicher Hinsicht ist dabei zu beachten, wann Sie den Vorsteuerabzug geltend machen. Dies gilt sowohl für das CH-Mehrwertsteuerrecht als auch für das DE-Umsatzsteuerrecht. Das Vorsteuerabzugsrecht machen Sie mit der MWST-Deklaration geltend,

und diese enthält das Vorsteueraufkommen aus der jeweiligen Deklarationsperiode. Das Buchungssystem greift dabei auf das Buchungsdatum. Das Mehrwertsteuerrecht schreibt den Steuerpflichtigen nicht vor, wann eine Rechnung einzubuchen ist. So lange Sie einen geschäftsüblichen Zeitraum einhalten, und 10 Tage sind dies bei Weitem, verhalten Sie sich richtig. Fazit: Es wird auf das Buchungsdatum abgestellt.

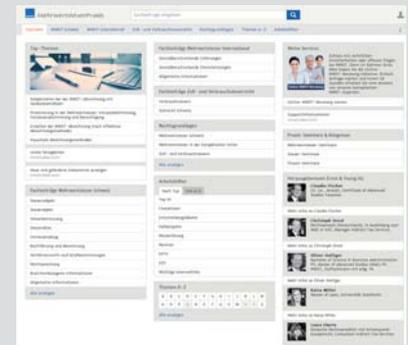
#### PRAXISFALL 5:

##### Abrechnung der Bezugssteuer

**Frage:** Wir (Sitz Schweiz) haben über einen Reiseveranstalter in Deutschland für unseren Messebesuch in Zürich eine Hotelreservierung gebucht. Der Reiseveranstalter hat uns für die Übernachtung (korrekterweise) eine Rechnung ohne Umsatzsteuer gestellt. Meine Frage, müssen wir die Bezugssteuer abrechnen?

**Antwort:** Eine Hotelübernachtung qualifiziert mehrwertsteuerlich als Dienstleistung. Bei Dienstleistungen gilt das Empfängerortsprinzip, wonach die Leistung am Sitz des Empfängers steuerbar wird (Art. 8 MWSTG). Die Rechnungsstellung erfolgt deshalb ohne MWST. Sie müssen aber für diese Hotelübernachtung in Ziff. 381 der MWST-Abrechnung die Bezugssteuer deklarieren, welche Sie in Ziff. 400 wiederum als Vorsteuer abziehen können.

## MehrwertsteuerPraxis



**MehrwertsteuerPraxis Online** unterstützt Sie bei der Verminderung aller mit der MWST verbundenen Risiken.

- Fundierte **Fachinhalte** zu den Themen:
  - Steuersubjekt
  - Steuerobjekt
  - Steuerbemessung
  - Steuersätze
  - Vorsteuerabzug
  - Buchführung und Abrechnung
  - Verfahrensrecht und Strafbestimmungen
  - Rechtsprechung
  - MWST International
  - Zoll und Verbrauchsteuerrecht
- **Top-Arbeitshilfen:**
  - MWST-Rechner
  - Vorlage MWST-Umsatzabstimmung
  - Checklisten
  - Musterlösungen
  - Entscheidungsbäume
- Sämtliche **amtlichen Publikationen** und **Formulare** von der **ESTV** und der **EZV** sind integriert.
- Zusätzlich 10 x kostenlos im Jahr: **Print-Newsletter Mehrwertsteuer**
- Kostenlose **Online-MWST-Beratung**

Herausgeber: Ernst & Young AG



**Mehrwertsteuer richtig abrechnen, optimieren und Risiken minimieren!**

[www.weka.ch/finanzen-controlling](http://www.weka.ch/finanzen-controlling)

#### Impressum

Verlag WEKA Business Media AG  
Hermetschloostrasse 77  
CH-8048 Zürich  
[www.weka.ch](http://www.weka.ch)

Herausgeber Stephan Bernhard  
Redaktion Petra Schmutz

Korrektorat/ Lektorat Norbert Hauser, Schaffhausen  
[www.ihrlektorat.ch](http://www.ihrlektorat.ch)

Publikation 10 x jährlich, Abonnement: CHF 98.– pro Jahr, Preise exkl. MWST und Versandkosten.

Bildrechte Autorenbilder: WEKA Business Media AG  
Alle übrigen Bilder: [www.istockphoto.com](http://www.istockphoto.com)

© WEKA Business Media AG, Zürich, 2016

Urheber- und Verlagsrechte: Alle Rechte vorbehalten, Nachdruck sowie Wiedergaben, auch auszugsweise, sind nicht gestattet. Die Definitionen, Empfehlungen und rechtlichen Informationen sind von den Autoren und vom Verlag auf ihre Korrektheit in jeder Beziehung sorgfältig recherchiert und geprüft worden. Trotz aller Sorgfalt kann eine Garantie für die Richtigkeit der Informationen nicht übernommen werden. Eine Haftung der Autoren bzw. des Verlags ist daher ausgeschlossen. Aus Platzgründen und zwecks besserer Lesbarkeit wurden meist die männlichen Formen verwendet. Die weiblichen Formen sind dabei selbstverständlich mitgemeint.