

Kommentar zu Art. 3 MWSTG: Begriffe

Funktion der Legaldefinitionen und massgebende Fassung

Art. 3 MWSTG fasst die Grundbegriffe des Mehrwertsteuerrechts in einer Bestimmung zusammen. Die Botschaft zur Totalrevision begründet das damit, dass diese Begriffe «oft nicht klar bestimmt und über das ganze Gesetz verteilt» waren **BBI 2008 6885**. Die Definitionen haben keine eigene Rechtsfolge. Bedeutung erhalten sie erst über die Normen, die an sie anknüpfen:

- Steuerobjekt und Nicht-Entgelte (Art. 18),
- Zuordnung der Leistung (Art. 20, 20a),
- Steuerausnahmen (Art. 21),
- Bemessungsgrundlage (Art. 24),
- Rechnungsstellung (Art. 26, 27),
- subjektive Steuerpflicht (Art. 10).

Im Zentrum steht der Leistungsbegriff. Die Botschaft bezeichnet die Leistung im Inland als Steuerobjekt und hält fest: «Die Entgeltlichkeit ist das zentrale Merkmal der Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne.» **BBI 2008 6885**

Zeitlich sind drei Fassungen zu unterscheiden:

- Ursprüngliche Fassung (in Kraft seit 1. Januar 2010).
 - Lit. g erfasste nur die Tätigkeit «eines Gemeinwesens».
 - Lit. h stellte auf «massgebende Beteiligungen» ab und knüpfte an die Schwellenwerte von Art. 69 DBG an.
 - Lit. i stellte Beiträge von Passivmitgliedern und Gönnern den Spenden gleich. Die heutige Regel über freiwillig gewährte Vorteile fehlte noch.

BBI 2009 4407

- Teilrevision vom 30. September 2016 (in Kraft seit 1. Januar 2018). Neu gefasst wurden lit. g, h und i **BBI 2016 7631**. Eine besondere Übergangsbestimmung zu Art. 3 enthält die Revision nicht. Ihre einzige Übergangsnorm (Art. 115a) betrifft Sammlerstücke **BBI 2016 7631**.
- Änderung vom 16. Juni 2023 (in Kraft seit 1. Januar 2025). Eingefügt wurde lit. l (elektronische Plattform), zusammen mit der Zuordnungsfiktion von Art. 20a **BBI 2021 2363**.

Für Sachverhalte vor 2018 wendet das Bundesverwaltungsgericht die damals geltende Fassung an. Bei periodenübergreifenden Streitigkeiten prüft es die Fassungen je Steuerperiode getrennt **a-6887-2023 a-973-2023**. Praktisch bedeutsam ist dies vor allem für lit. h und i sowie für Folgeb Bestimmungen wie Art. 27.

Leistung (lit. c): Tatbestand und Leistungsverhältnis

Die drei Elemente des Leistungsbegriffs

Das Bundesverwaltungsgericht zerlegt lit. c in drei Komponenten: «1) Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes; 2) an einen Empfänger; und 3) in Erwartung eines Entgelts.» **a-2587-2020**

- Verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert. Der Begriff ist «weit zu verstehen und umfasst alles, was in irgendeiner Form einer Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient» **a-5638-2022**.
- Empfänger. Die Einräumung an eine Drittperson verlangt, «dass der Empfänger genügend bestimmt oder bestimmbar ist» **a-5638-2022**. Daran scheiterte die Steuerbarkeit des

Block-Rewards eines Blockchain-Validators:

- Die nicht transaktionsbezogene Validierungstätigkeit dient dem Netzwerk als solchem. Ein zuordenbarer Empfänger fehlt, und der Block-Reward ist ein Nicht-Entgelt.
- Die Transaktionsgebühr ist dagegen Entgelt für eine steuerbare Dienstleistung.

a-5638-2022

- Erwartung eines Entgelts. Dieses Element verbindet lit. c mit lit. f und mit dem Erfordernis des Leistungsaustauschs.

Leistungsaustausch und innere wirtschaftliche Verknüpfung

Das Bundesgericht hält in ständiger Rechtsprechung fest: «Charakteristisch für die Mehrwertsteuerpflicht ist der Austausch von Leistungen.» **9C_112/2024** Zwischen der Hauptleistung nach lit. d oder e und dem Entgelt nach lit. f muss ein hinreichender Konnex bestehen. Das setzt eine «"innere wirtschaftliche Verknüpfung" in dem Sinn voraus, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst, was in marktwirtschaftlich gleichwertigen (äquivalenten) Leistungen zum Ausdruck kommt» **9C_112/2024**. Nach **9C_570/2025** erbringt die steuerpflichtige Person die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten (Aspekt der Kausalität). Fließen Mittel zu, denen keine Hauptleistung gegenübersteht, liegt ein Nichtentgelt vor **9C_570/2025**.

Wo die Grenze verläuft, zeigt BGE 141 II 182. Die Radio- und Fernsehempfangsgebühr ist kein Entgelt:

- Der Bund erbringt den Gebührenpflichtigen keine konkrete Leistung, weder Programme noch Empfangsinfrastruktur.
- Seine einzige Tätigkeit im Zusammenhang mit Radio und Fernsehen ist regulatorischer und damit hoheitlicher Art.
- Das Recht auf Empfang ist ohnehin verfassungs- und gesetzesmässig gewährleistet. Deshalb liegt auch keine Rechtsüberlassung nach lit. e vor.

BGE 141 II 182

Ein Gegenbeispiel aus jüngerer Zeit ist **9C_112/2024**. Das gesamte Startgeld der Reiter ist Entgelt für die Teilnahme an der Veranstaltung. Die vom Veranstalter an den Verband weitergeleiteten Beträge sind Entgelt für eine eigene Leistung des Verbands, weil sie die Durchführung unter seiner Ägide erst ermöglichen. Ein durchlaufender Posten liegt nicht vor **9C_112/2024**.

Massgebend ist die wirtschaftliche Funktion einer Zahlung, nicht ihre Bezeichnung durch die Parteien **a-201-2012**.

Aus wessen Sicht wird beurteilt?

Die Rechtsprechung arbeitet mit zwei Perspektiven. Sie beziehen sich auf verschiedene Tatbestandselemente.

- Vorliegen einer Leistung. Nach dem Bundesverwaltungsgericht ist das Vorliegen einer Leistung «aus der Sicht des Leistungserbringers zu beurteilen» **a-2587-2020**. In **A-5638/2022** heisst es «grundsätzlich» aus dieser Sicht **a-5638-2022**.
- Innere Verknüpfung und Entgeltcharakter. Hier stellt das Bundesgericht auf den Leistungsempfänger ab.
- In **2C_585/2017** hielt es fest, in der Lehre sei «umstritten, wessen Perspektive für die Beurteilung der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt

einzunehmen ist». Der überwiegende Teil der Lehre stelle auf den Leistungsempfänger ab, und auch das Bundesgericht habe sich «bereits in diese Richtung geäußert» **2C_585/2017**.

- In 9C_112/2024 spricht es von der «massgebenden Perspektive des Veranstalters als Leistungsempfänger» **9C_112/2024**.
- Das Bundesverwaltungsgericht prüft den Entgeltcharakter ebenfalls aus Sicht des Empfängers. Es begründet dies mit dem Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer **a-617-2022**.

Die beiden Linien widersprechen sich nicht, wenn man sie den jeweiligen Elementen zuordnet: Ob eine Leistung vorliegt, wird aus Sicht des Erbringers beurteilt, die Verknüpfung mit der Zahlung aus Sicht des Empfängers. Die Erbringerperspektive ist allerdings nur durch das Bundesverwaltungsgericht ausdrücklich formuliert.

Bei Vorauszahlungen hat die Empfängerperspektive eine zeitliche Folge. Die Leistung muss im Zeitpunkt der Zahlung bestimmt oder bestimmbar sein **a-2093-2022** (näher zu den Gutscheinen unten).

Leistungen kraft Gesetzes oder behördlicher Anordnung

Der zweite Halbsatz von lit. c stellt klar: Ein öffentlich-rechtlicher Rechtsgrund schliesst einen Leistungsaustausch nicht aus.

Das Bundesgericht hat dies auf die amtliche Verteidigung angewendet. Sie bilde ein Dreiecksverhältnis, in dem der Staat dem Anwalt Leistungen zugunsten der beschuldigten Person auferlegt. Leistung im Sinne des MWSTG sei auch die Leistung, die kraft Gesetzes oder auf Anordnung einer Behörde erfolgt («in virtù di una legge o su ordine di un'autorità») **BGE 141 IV 344**.

Leistungsempfänger ist nach dem Bundesgericht der Staat, obwohl in erster Linie die beschuldigte Person von den Leistungen profitiert **BGE 141 IV 344**.

Die Genfer Beschwerdekammer hatte 2013 noch anders entschieden:

- Sie sah die beschuldigte Person als Konsumentin der Leistung.
- Den Staat betrachtete sie bloss als Dritten, der nach lit. f anstelle des Empfängers zahlt.
- Weil der Klient im Ausland wohnte, verneinte sie eine Inlandleistung.

ACPR/214/2013

Mit BGE 141 IV 344 ist diese kantonale Sicht überholt. Der Fall zeigt, wie stark die Bestimmung des Empfängers über den Ort der Dienstleistung und damit über die Steuerbarkeit entscheidet.

In die gleiche Richtung geht 2C_323/2019 zu Zahlungen an einen Walliser Forstbetrieb. Dass die Erfüllung forstrechtlicher Pflichten gesetzlich an einen Dritten delegiert ist, sei unerheblich. Erwirbt der Staat eine konkrete und individualisierte Leistung zur Erfüllung einer ihm obliegenden Aufgabe, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor **2C_323/2019**.

Abgrenzung zu den Nicht-Entgelten (Art. 18 Abs. 2)

Nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG gelten «[m]angels Leistung» bestimmte Mittelflüsse nicht als Entgelt. Dazu gehören:

- Subventionen,
- Spenden,
- Einlagen,
- Dividenden,
- Schadenersatz,
- Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten.

Art. 18 MWSTG

Das Bundesverwaltungsgericht versteht den Katalog als Konkretisierung des fehlenden Leistungsverhältnisses: Diesen Mittelflüssen fehle die innere wirtschaftliche Verknüpfung mit einer Leistung **a-5638-2022**. Die Aufzählung ist nicht abschliessend («namentlich») **Art. 18 MWSTG**. Sie entbindet aber nicht von der Prüfung, ob im Einzelfall trotz Bezeichnung als «Subvention» oder «Schadenersatz» ein Leistungsaustausch vorliegt. Diese Prüfung folgt unten bei lit. e Ziff. 2 und bei lit. f.

Gegenstand, Lieferung und Dienstleistung (lit. b, d, e)

Gegenstände

Gegenstände sind bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und Ähnliches.

- Elektrizität. Wer gegen Entgelt die Befähigung verschafft, im eigenen Namen über Elektrizität wirtschaftlich zu verfügen, erbringt nach dem Bundesverwaltungsgericht eine Lieferung und keine Dienstleistung **a-1612-2006**. Der Entscheid erging zum alten Recht, dessen Gegenstandsbegriff dem heutigen lit. b entspricht.
- Tiere. Der Begriff des Gegenstands entspricht nach dem Bundesverwaltungsgericht dem sachenrechtlichen. Auch Tiere sind Gegenstände im Sinne von lit. b **a-4643-2023**.
- Rechte. Rechte und immaterielle Güter sind mangels Körperlichkeit keine Gegenstände. Ihre Übertragung ist deshalb Dienstleistung nach lit. e Ziff. 1 **a-4643-2023**.

Lit. d Ziff. 1: wirtschaftliche Verfügungsmacht

Massgebend ist nicht das Eigentum, sondern eine dem Eigentümer vergleichbare wirtschaftliche Stellung. Das Bundesgericht stellt in erster Linie auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die tatsächlich gelebten Verhältnisse ab, nicht auf die vertragliche Regelung **2C_401/2021**. Drei Fallgruppen zeigen die Tragweite:

- Teakbaum-Investments. Die Investoren konnten die Bäume «weder verändern oder verbrauchen noch sonstwie auf sie einwirken». Erworben hatten sie nur ein Recht an künftigen Verkaufserlösen. Das schliesst eine Lieferung nach Ziff. 1 aus **2C_401/2021**.
- Übertragungen zu Sicherungszwecken. Keine Lieferung liegt vor bei Übertragungen zu Garantiezwecken, beim Finanzierungsleasing mit Sicherungsübereignung und beim Sale-and-lease-back mit Rückübereignung. Die Verbriefung von Leasingaktiven an eine Zweckgesellschaft war deshalb ein «Finanzierungsgeschäft, das mit den übertragenen Aktiven abgesichert werden soll» **2C_982/2014**.
- Edelmetallkonten. Kunden, die Edelmetall bei einer Raffinerie einlieferten, verloren die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht. Die Raffinerie konnte sie ihnen folglich auch nicht verschaffen. Ihre Leistung fiel unter Ziff. 2 **2C_492/2020**.

Lit. d Ziff. 2: Arbeiten an Gegenständen

Auch das Abliefern eines bearbeiteten Gegenstands ist eine Lieferung. Das gilt selbst dann, wenn der Gegenstand nicht verändert, sondern bloss geprüft oder sonst behandelt wird.

Bei der Kryokonservierung von Stammzellen sah das Bundesverwaltungsgericht die Aufbereitung des biologischen Materials als wesentliches Element einer Leistungseinheit:

- Eine bloss hinterlegte Zelle nach Art. 472 OR verneinte es.
- Das Paket qualifizierte es als Lieferung.
- Dass das Eigentum an der Probe beim Kunden blieb, sei nicht massgebend.

2019iii-1

Für die Bemessung gilt bei Ziff. 2: Entgelt ist nur der Werklohn. Im Edelmetallfall wendeten die Kunden für das Material selbst keinen Vermögenswert auf **2C_492/2020**.

Lit. d Ziff. 3: Gebrauchsüberlassung und Nutzungsrechte

Das Überlassen eines Gegenstands zum Gebrauch oder zur Nutzung ist eine Lieferung. So bestätigte das Bundesgericht die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Abstellplätzen für Luftfahrzeuge als steuerbare Lieferung **2C_734/2019**.

Anders liegt es, wenn mehrere Personen eine Anlage gemeinsam

nutzen und diese als Gesamtinfrastruktur im Rahmen einer Gesamtleistung zur Verfügung gestellt wird. Dann wird ein Nutzungsrecht eingeräumt, und es liegt eine Dienstleistung vor, etwa bei der Gepäcksortieranlage eines Flughafens **a-4898-2018 2C_734/2019**.

Ziff. 3 setzt voraus, dass tatsächlich ein Gebrauch überlassen wird. Fehlt jede Gebrauchsüberlassung, liegt auch kein Miet- oder Pachtvertrag nach Art. 253 bzw. 275 OR vor, und Ziff. 3 ist nicht anwendbar **9C_370/2025**.

Lit. e: Dienstleistung als Auffangtatbestand

Nach dem Bundesgericht gilt als Dienstleistung «jede Leistung, die nicht als Lieferung qualifiziert werden kann» **BGE 152 II 250**. Das Bundesverwaltungsgericht prüft deshalb zuerst die drei Lieferungstatbestände. Erst wenn keiner davon erfüllt ist, liegt eine Dienstleistung vor **2019iii-1**.

Immaterielle Werte und Rechte (Ziff. 1). Wird ein Gegenstand nur übergeben, um ein Recht zu übertragen oder seine Ausübung zu ermöglichen, tritt der Gegenstand hinter den Rechtsinhalt zurück. Das Bundesverwaltungsgericht fragt, ob die Verfügungsmacht über den Gegenstand die wesentliche Substanz des Vorgangs ausmacht oder ob dessen Inhalt im Vordergrund steht. Die vertraglichen Bezeichnungen haben dabei nur Indizwert **a-4643-2023**.

Das Bundesgericht bestätigte, dass Deckrechte an einem Hengst eine «existence propre, indépendante du cheval» haben (ein vom Pferd unabhängiges Eigendasein). Es handelt sich um ein immaterielles Recht. Sein Erwerb ist eine Dienstleistung nach Ziff. 1 und unterliegt der Bezugsteuer **9C_370/2025**.

Unterlassen und Dulden (Ziff. 2). Eine Dienstleistung erbringt auch, wer sich gegen Entgelt verpflichtet, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden. Die Bestimmung ist zentral für die Abgrenzung zwischen echtem und unechtem Schadenersatz (Art. 18 Abs. 2 lit. i):

- Echter Schadenersatz liegt vor, wenn nach einem schädigenden Ereignis eine Entschädigung ohne entsprechende Gegenleistung bezahlt wird.
- Unechter Schadenersatz liegt vor, wenn die Entschädigung vertragsgemäss bezahlt wird, um eine Leistung des Empfängers zu erhalten. Das ist etwa der Fall, wenn der Empfänger eine Handlung oder einen Zustand duldet oder eine Handlung unterlässt.

a-617-2022

Zwei Entscheide zeigen die Abgrenzung:

- Steuerbar (altes Recht). Ein Unternehmen verzichtete gegen einen garantierten Ertrag darauf, gegen einen Konkurrenten zu klagen, und duldete dessen Spieltätigkeit. Die spätere Vergleichszahlung von 5 Mio. Franken zur Abgeltung dieser Vereinbarung beurteilte das Bundesverwaltungsgericht als steuerbaren unechten Schadenersatz. Entscheidend war, dass die Garantie unabhängig von einem schädigenden Ereignis geschuldet war **a-201-2012**.
- Nicht steuerbar (MWSTG 2009). Kaufinteressenten bezahlten aufgrund ihres einseitigen Rücktrittsrechts ein Reugeld von 600 000 Franken. Das war echter Schadenersatz. Die Empfängerin hatte weder eine Leistung erbracht noch auf ein Recht verzichtet, und der ursprüngliche Vertragsschluss allein war keine Leistung **a-617-2022**.

Entscheidend ist also nicht die zivilrechtliche Bezeichnung als Schadenersatz, Vergleich oder Reugeld. Entscheidend ist, ob der Empfänger der Zahlung freiwillig ein Verhalten gegen Entgelt zugesagt hat.

Entgelt (lit. f)

Qualitativer Entgeltsbegriff und Zahlung durch Dritte

Lit. f definiert nach der Botschaft nur die «qualitative Seite des Entgelts» **BBI 2008 6885**. Die Höhe des Entgelts bestimmt Art. 24. Entgelt ist der Vermögenswert, den die leistungsempfangende Person, oder an ihrer Stelle eine weitere Drittperson, für den Erhalt der Hauptleistung aufwendet **9C_112/2024**.

Zahlt ein Dritter, wird sein Beitrag zum Entgelt des Empfängers hinzugerechnet (Preisauffüllung). Das Bundesverwaltungsgericht beschreibt die Dreiecksbeziehung so: Der Dritte handelt gewissermassen an Stelle des Begünstigten und nicht für sich selbst **a-162-2010**. Daraus ergeben sich zwei Folgen:

- Der zahlende Dritte empfängt selbst keine Leistung. Er hat deshalb keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug **a-162-2010**.
- Die Abrechnungsarbeit des Verkäufers gegenüber dem zahlenden Markeninhaber ist keine eigenständige Leistung **a-2516-2014**.

Die Grenze zieht das Bundesverwaltungsgericht so: Eine Preisauffüllung liegt klar vor, wenn der Beitrag den Preis der Leistungen an den Konsumenten direkt senken soll. Unterstützt eine Zahlung dagegen nur die Weiterführung der Geschäftstätigkeit und senkt sie die Preise bloss indirekt, liegt keine Preisauffüllung vor **a-2516-2014**. Beide Entscheide ergingen zu Art. 33 Abs. 2 aMWSTG. Diese Bestimmung erfasste ebenfalls, was der Empfänger oder ein Dritter an seiner Stelle aufwendet **a-2516-2014**, und stimmt insoweit sachlich mit lit. f überein.

Bei Dreiecksverhältnissen ist deshalb zuerst zu klären, wer Leistungsempfänger und wer bloss zahlender Dritter ist. Wie das Beispiel der amtlichen Verteidigung zeigt, kann diese Zuordnung über den Ort der Leistung entscheiden **BGE 141 IV 344 ACPR/214/2013**.

Entgeltsminderung oder Entgelt für eine Gegenleistung des Kunden

Ein Preisnachlass ist nur dann eine Entgeltsminderung nach Art. 41, wenn er in direktem Zusammenhang mit dem erzielten Umsatz steht. Ein Telekomunternehmen gewährte Kunden 100 Franken Rabatt dafür, dass sie Neukunden vermittelten. Das Bundesgericht sah darin keine Entgeltsminderung, sondern das Entgelt für eine eigene, steuerbare Vermittlungsleistung des Kunden. Zwischen der Zuführung neuer Kunden und dem Rabatt bestehe eine enge wirtschaftliche Verknüpfung, zu den Telekomleistungen dagegen kein direkter Bezug **2C_307/2016**.

Wie fein die Abgrenzung ist, zeigt ein Holzhandelsfall. Das Bundesverwaltungsgericht entschied dort zwei Positionen unterschiedlich; das Bundesgericht hat den Entscheid bestätigt:

- Koordinationsabzug. Die Abnehmerin verkaufte das Holz als indirekte Stellvertreterin der Waldeigentümer. Der Koordinationsabzug minderte deshalb nur deren Erlös und war von ihr nicht als eigene Leistung zu versteuern.
- Erntekosten. Vor dem Holzschlag war kein fester Preis «ab Stock» vereinbart worden. Die Abnehmerin stellte den Waldeigentümern die tatsächlichen Erntekosten in Rechnung, und diese trugen das Mehrkostenrisiko. Damit bestanden zwei Leistungsverhältnisse (Holzernte und Lieferung des geernteten Holzes), deren Entgelte verrechnet wurden.

a-2572-2021

Subvention oder Entgelt

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge sind Nicht-Entgelte, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden **Art. 18 MWSTG**. Das Bundesgericht formuliert dazu zwei Leitsätze:

- «Wo Geld bezahlt wird, um ein bestimmtes Verhalten zu fördern, ohne dass zwischen den bezahlten Geldbeträgen und den angestrebten Wirkungen ein direkter Bezug besteht, fehlt es an

einem mehrwertsteuerpflichtigen Leistungsverhältnis»

2C_585/2017.

- Eine innere wirtschaftliche Verknüpfung liegt dagegen vor, wenn sich der Staat gegen Entgelt eine individualisierte und konkrete Tätigkeit beschafft, um eine ihm obliegende Aufgabe zu erfüllen **2C_585/2017.**

In den Fällen, in denen das Bundesgericht unter altem Recht eine steuerbare Auslagerung einer Staatsaufgabe annahm, war der Staat gesetzlich oder vertraglich zur Erfüllung der übertragenen Aufgabe verpflichtet **2C_585/2017.** Zwei Entscheide zeigen, wie die Kriterien wirken:

- Kein Leistungsverhältnis (2C_585/2017). Bundesbeiträge an einen Verein, der Forschende informierte, waren Nicht-Entgelt. Der Bund war nicht verpflichtet, diesen Informationsdienst selbst zu erbringen oder zu finanzieren. Der Verein handelte in eigenem Namen und nach seinem eigenen Zweck, und die Information kam in erster Linie den Forschenden zugute **2C_585/2017.**
- Leistungsverhältnis bejaht (2C_323/2019). Zahlungen von Kanton und Gemeinden an einen Forstbetrieb waren Entgelt. Rechtlich Begünstigte der Beiträge waren die Waldeigentümer, die für die Waldbewirtschaftung verantwortlich waren. Reichten die öffentlichen Mittel nicht aus, mussten sie die Differenz tragen. Der Forstbetrieb erbrachte ihnen konkrete Leistungen **2C_323/2019.**

Seit 1. Januar 2025 gilt zusätzlich Art. 18 Abs. 3: Bezeichnet ein Gemeinwesen von ihm ausgerichtete Mittel gegenüber dem Empfänger ausdrücklich als Subvention oder als anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag, gelten sie als solche **Art. 18 MWSTG.** Damit wird die Bezeichnung für Mittel von Gemeinwesen erstmals rechtserheblich. Die Entscheide 2C585/2017 und 2C323/2019 betrafen Zeiträume vor ihrer Einführung und äussern sich deshalb nicht zur Tragweite dieser Fiktion.

Gutscheine, Token und Vorauszahlungen

Ob die Zahlung für einen Gutschein bereits Entgelt ist, hängt davon ab, ob die künftige Leistung bestimmt oder bestimmbar ist.

- Leistungsgutscheine sind Vorauszahlungen. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, eine Vorauszahlung setze «lediglich eine bestimmte oder zumindest bestimmbar künftige Leistung (sowie ein dafür im Voraus bezahltes Entgelt) voraus» **a-2587-2020.** Dass der Kunde bei der Einlösung noch mitwirken muss, schadet nicht. Verkaufte, aber nicht eingelöste Leistungsgutscheine durfte die ESTV deshalb in die Ermessenseinschätzung einbeziehen. Im konkreten Fall entstand die Steuerforderung bereits mit der Vorauszahlungsrechnung (Art. 40 Abs. 1 lit. a) **a-2587-2020.**
- Wertgutscheine sind bloss Zahlungsmittel. Ohne bestimmte oder bestimmbar Leistung hat der Preis für einen Wertgutschein keinen Entgeltcharakter und ist keine Vorauszahlung nach Art. 40 Abs. 1 lit. c. Steuerbar ist erst der Umsatz bei der Einlösung **a-2093-2022.**
- Krypto-Token. Das Bundesverwaltungsgericht überträgt diese Unterscheidung auf Token. Zahlungs-Token sind wie Wertgutscheine zu behandeln. Bei Nutzungs-Token, die zu bestimmbar Leistungen berechtigen, kann eine Vorauszahlung vorliegen. Ob die Leistung bestimmbar ist, beurteilt das Gericht im Zeitpunkt der Zahlung aus Sicht des Empfängers **a-2093-2022.**

Mitgliederbeiträge

Auch bei Mitgliederbeiträgen ist massgebend, ob ein Leistungsaustausch vorliegt **2C_1104/2015.** Das Bundesgericht unterscheidet:

- Unechte Beiträge. Erhält das einzelne Mitglied für seinen Beitrag eine konkrete Leistung, sind die Beiträge grundsätzlich steuerbar. Sie können aber nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 von der Steuer ausgenommen sein **2C_1104/2015.**
- Echte Beiträge. Werden statutarisch festgelegte Beiträge dem

Vereinszweck entsprechend eingesetzt und kommen die Leistungen allen Mitgliedern zugute, liegen nicht steuerbare Nichtumsätze vor **2C_1104/2015.**

Im beurteilten Fall verneinte das Bundesgericht einen Leistungsaustausch, obwohl die Beiträge unterschiedlich hoch und ausgehandelt waren. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestand nur zwischen der Gesamtheit der Vereinsleistungen und der Summe der Beiträge. Damit stellte sich die Frage einer Ausnahme nach Ziff. 13 gar nicht **2C_1104/2015.**

Das Bundesverwaltungsgericht hat in anderen Konstellationen einen Leistungsaustausch bejaht. Die Ergebnisse beruhen auf unterschiedlichen Sachverhalten:

- A-4118/2015. Die Mitglieder bezahlten ihre Beiträge, um in ihrem Interesse liegende Leistungen zu erhalten. Die Beiträge waren dennoch nach Ziff. 13 ausgenommen. Als «statutarisch festgesetzt» liess das Gericht auch Beiträge gelten, deren Festsetzung die Statuten an ein Organ delegierten **a-4118-2015.**
- A-4308/2015. Die Mitglieder zahlten vor allem, um die Vereinsräume nutzen zu können. Ob ein Mitglied den Vereinszweck fördern oder eine Gegenleistung erhalten will, sei «aus Sicht des Mitglieds - als potentiell Leistungsempfänger - zu beantworten» **a-4308-2015.** Ausgenommen waren diese Beiträge nicht: Nach Art. 18 Ziff. 13 aMWSTG fehlte eine ausreichende statutarische Festlegung, und der Verein wurde steuerpflichtig **a-4308-2015.**

Die Ausnahme nach Ziff. 13 setzt voraus, dass die Einrichtung nicht gewinnstrebig ist, eine der dort genannten Zielsetzungen verfolgt und ihre Leistungen den Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringt **Art. 21 MWSTG.**

Hoheitliche Tätigkeit (lit. g)

Kriterien: Marktfähigkeit und Wettbewerb, nicht die Handlungsform

Lit. g definiert die hoheitliche Tätigkeit negativ, nämlich als Tätigkeit, die nicht unternehmerischer Natur ist. Nach der Botschaft knüpft sie damit an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur fehlenden Marktfähigkeit an **BBi 2008 6885.** Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten sind Nicht-Entgelt (Art. 18 Abs. 2 lit. I) **Art. 18 MWSTG.**

Die Handlungsform entscheidet nicht. Das Bundesgericht anerkennt zwar, dass Tätigkeiten aus einem Subordinationsverhältnis, die verfügungsweise durchgesetzt werden können, nicht marktfähig sind. Daraus folge aber nicht, dass eine Handlung schon deshalb steuerfrei ist, weil ihre Kosten hoheitlich und in Form einer Verfügung auferlegt werden **2C_984/2014.** Entscheidend sei, ob die betreffende Leistung als steuerbare oder nicht steuerbare Tätigkeit zu qualifizieren ist. Die Weiterverrechnung von Kosten der amtlichen Vermessung war deshalb steuerbar. Tätigkeiten von Vermessungsbüros sind nach Art. 14 Ziff. 14 MWSTV unternehmerischer Natur **2C_984/2014.**

Die Rechtsprechung zeigt folgende Fallgruppen:

- Steuerbar: Ringversuche eines Veterinäramts. Sie sind marktfähig, schon weil im Einzelfall private Institute mit ihrer Durchführung beauftragt werden **a-5162-2017.**
- Steuerbar: amtliche Verteidigung. Sie ist nach dem Bundesgericht «indubbiamente di natura imprenditoriale e commerciale» (zweifelloso unternehmerischer und kommerzieller Natur) und erfüllt die Definition von lit. g nicht. Der Staat überträgt dem Anwalt keine eigene Kompetenz **6B_498/2014.**
- Nicht steuerbar: Radio- und Fernsehempfangsgebühr. Sie ist eine hoheitlich erhobene Abgabe und kein Entgelt für eine marktfähige Leistung (zum fehlenden Leistungsaustausch oben bei lit. c). Eine Verordnung kann keine Steuerpflicht begründen, wo von Gesetzes wegen keine besteht **2C_882/2014 BGE 141 II 182.**
- Nicht steuerbar: Beistandschaft. Das Tessiner Gericht beurteilte die Entschädigung eines von der Erwachsenenschutzbehörde

eingesetzten privaten Beistands als Entgelt für eine hoheitliche Tätigkeit. Der Beistand handelte aufgrund eines amtlichen Mandats und verfügte über hoheitliche Befugnisse gegenüber der verbeiständeten Person. Seine Tätigkeit war weder unternehmerisch noch kommerziell und stand nicht im Wettbewerb mit privaten Anbietern. Unabhängige Beratungs- und Vertretungstätigkeiten derselben Person können dagegen steuerbar sein **9.2023.88**.

Der Gegensatz zwischen Beistand und amtlicher Verteidigung liegt in den übertragenen Befugnissen: Nur der Beistand übt gegenüber der betroffenen Person hoheitliche Gewalt aus.

Vom Gemeinwesen eingesetzte Personen und Organisationen (Fassung seit 2018)

Die Revision 2016 erweiterte lit. g auf Tätigkeiten einer «von einem Gemeinwesen eingesetzten Person oder Organisation». Nach der Botschaft ist dies nur eine Präzisierung und keine Rechtsänderung. Sie kodifiziert die langjährige Praxis der ESTV, nach der eine übertragene Tätigkeit hoheitlich bleibt, wenn:

- das delegierende Gemeinwesen rechtlich befugt ist, die Tätigkeit hoheitlich zu erbringen,
- die Delegation (Beleihung) gesetzlich geregelt ist,
- und der Beliehene ermächtigt ist, Verfügungen im Sinne von Art. 5 VwVG zu erlassen.

BBI 2015 2615

Die Rechtsprechung verlangt eine echte Übertragung hoheitlicher Gewalt:

- Formelle gesetzliche Grundlage. Schon unter altem Recht verlangte das Bundesgericht für die Übertragung der Verfügungsbefugnis an Private eine formell-gesetzliche Grundlage. Das gelte im Mehrwertsteuerrecht ebenso wie im allgemeinen Verwaltungsrecht. Ein blosser Regierungsratsbeschluss zur Führung eines Berufsregisters genügte nicht; die Gebühren waren deshalb steuerbares Entgelt **2A.166/2005**.
- Verfügungsbefugnis. Zum geltenden Wortlaut hält das Bundesverwaltungsgericht fest, die Ausnahme greife nur, wenn den Personen und Organisationen auch hoheitliche Gewalt übertragen wird. Sie müssen das Recht haben, «im Namen des Gemeinwesens anfechtbare Verfügungen erlassen zu können» **a-2484-2023**.
- Formulierungsunterschied. In einem früheren Entscheid zu einem ausgelagerten Betreibungsamt verlangte dasselbe Gericht eine Ermächtigung, Verfügungen «im eigenen Namen» zu erlassen **a-457-2014**. Gemeinsam ist beiden Formulierungen, dass ohne übertragene Verfügungskompetenz keine hoheitliche Tätigkeit vorliegt.

Eine Einschränkung folgt aus A-457/2014: Hoheitlich ist nur das Verhältnis zu den Adressaten der Verfügungen. Das Leistungsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und der beauftragten Person hat selbst keinen hoheitlichen Charakter **a-457-2014**. In die gleiche Richtung geht A-239/2016: Hoheitliche Gewalt müsse gegenüber den Empfängern der angeblich hoheitlichen Leistungen ausgeübt werden. Zahlungen des Kantons an einen Forstbetriebsverband waren deshalb Entgelt **a-239-2016**.

Leistungen zwischen Gemeinwesen und ihren Organisationseinheiten sind gesondert in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 von der Steuer ausgenommen **Art. 21 MWSTG**. Diese Ausnahme ist von der hoheitlichen Tätigkeit nach lit. g zu unterscheiden.

Eng verbundene Personen (lit. h)

Funktion: Drittvergleich nach Art. 24 Abs. 2

Lit. h hat keine eigene Rechtsfolge. Ihre Bedeutung liegt in Art. 24 Abs. 2: Bei Leistungen an eng verbundene Personen gilt als Entgelt

der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde **Art. 24 MWSTG**. Schon die Botschaft 2008 betonte, dass der mehrwertsteuerliche Begriff bei verbundenen Unternehmen von jenem der direkten Steuern abweicht **BBI 2008 6885**.

Das Bundesverwaltungsgericht entnimmt Art. 24 Abs. 2 zwei Regeln:

- Die Bestimmung fingiert bei «unentgeltlichen» Leistungen an eng verbundene Personen die Entgeltlichkeit. Vorausgesetzt ist aber, dass die identische Leistung unter Dritten «üblicherweise entgeltlich wäre» **a-6887-2023**.
- Der Drittvergleich setzt eine Leistung zu einem Vorzugspreis voraus. Davon abzugrenzen ist der Eigenverbrauch nach Art. 31: Verwendet der Unternehmensträger selbst Gegenstände ausserhalb seiner unternehmerischen Tätigkeit, liegt Eigenverbrauch vor und keine Leistung an eine eng verbundene Person **a-973-2023**.

Drei Anwendungsfälle:

- Hotelpacht (2C_27/2021). Das Bundesgericht bestätigte die Aufrechnung der Differenz zwischen einem geschätzten Drittpachtzins und dem tatsächlich bezahlten Pachtzins an eine Tochtergesellschaft. Die Schätzung nach einer kostenbasierten Methode beanstandete es nicht **2C_27/2021**.
- Kunstwerke an Aktionäre (A-2792/2023). Die Überlassung von Kunstwerken an die Aktionäre zu privaten Zwecken war eine Leistung an eng verbundene Personen. Das Gericht verwarf aber die Schätzmethode der ESTV, die sich auf öffentlich einsehbare Mietangebote für Kunst stützte, und wies die Sache zur Neuberechnung zurück **a-2792-2023**.
- Zurechnung (A-6887/2023). Für die Verkaufstätigkeiten gelang der ESTV der Nachweis nicht, dass sie der Steuerpflichtigen zuzurechnen waren **a-6887-2023**.

Der Drittvergleich ersetzt also weder den Nachweis eines Leistungsverhältnisses noch eine methodisch haltbare Schätzung.

Kreis der eng verbundenen Personen

Ziff. 1: Beteiligungsinhaber. Seit 2018 sind Inhaber von mindestens 20 Prozent des Stamm- oder Grundkapitals oder einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft erfasst, ebenso ihnen nahestehende Personen **a-6887-2023**. Bis Ende 2017 knüpfte lit. h an die «massgebende Beteiligung» und die Schwellenwerte von Art. 69 DBG an **a-973-2023**. Nach der Botschaft 2015 hatte das Parlament diese Schwelle als Safe-Haven-Regel eingeführt, um den Unternehmen Rechtssicherheit zu verschaffen. Bei Leistungsempfängern unterhalb der Schwelle soll auf den vereinbarten Preis abgestellt werden können **BBI 2015 2615**.

Ziff. 2: Stiftungen und Vereine. Seit 2018 gelten auch Stiftungen und Vereine als eng verbundene Personen, wenn zu ihnen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Der Bundesrat begründete die Erweiterung damit, das geltende Recht schliesse «im Grunde willkürlich» aus, dass Stiftungen und Vereine eng verbundene Personen sein können **BBI 2015 2615**. Teile der Vernehmlassung lehnten die Erweiterung aus Gründen der Rechtssicherheit ab **BBI 2015 2615**.

Die Ausnahme für Vorsorgeeinrichtungen geht auf die Kommission des Nationalrats zurück **AB 2015 N 1824**. Der Ständerat schloss sich bei lit. g bis i dem Nationalrat an **AB 2016 S 66**. Das Merkmal der «besonders engen» Beziehung in Ziff. 2 ist unbestimmt und lässt im Einzelfall Auslegungsspielraum.

Spende (lit. i) und Abgrenzung zum Sponsoring

Merkmale der Spende

Spenden sind Nicht-Entgelte (Art. 18 Abs. 2 lit. d) **Art. 18 MWSTG**. Das Bundesgericht hat die Merkmale von lit. i in 9C_570/2025 zusammengefasst:

- Freiwilligkeit. Sie ist gegeben, wenn die spendende Person keiner gesetzlichen oder vertraglichen Pflicht unterliegt, die empfangende Person zu begünstigen.
- Begünstigungsabsicht. Sie äussert sich im Willen, die empfangende Person zu bereichern.
- Keine Gegenleistungserwartung. Die Spende ergeht «frei von der Erwartung einer rechtserheblichen Gegenleistung».

9C_570/2025

Die Botschaft spricht vom «animus donandi» als Grund der Spende **BBi 2008 6885**. Nach der Botschaft 2015 gilt eine Gegenleistung als erwartet, wenn die «Spende» durch die Aussicht auf die Gegenleistung motiviert ist **BBi 2015 2615**.

Bei den Vorteilen, die Spender erhalten, zieht das Bundesgericht die Grenze beim sozial Üblichen. Übersteigt die «Gegenleistung» ein gewisses Mass und erscheint sie nicht mehr als sozial üblich, ist in der Regel auf ein Leistungsverhältnis zu schliessen, selbst wenn objektiv ein wirtschaftliches Missverhältnis besteht **9C_570/2025**. Im beurteilten Fall blieben die Vorteile im sozial üblichen Rahmen, und die Zuwendungen waren Spenden **9C_570/2025**.

Neutrale Nennung, Bekanntmachung und Sponsoring

Nach lit. i Ziff. 1 bleibt eine Zuwendung Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form erwähnt wird, auch mit Firma oder Logo. Für die Abgrenzung sind drei Stufen zu unterscheiden:

- Neutrale Nennung. Sie lässt den Spendencharakter unberührt.
- Bekanntmachungsleistung. Damit wird eine Zuwendung in einer Form öffentlich bekannt gemacht, die über die neutrale Nennung hinausgeht **2C_466/2020**. Bekanntmachungsleistungen gemeinnütziger Organisationen zugunsten Dritter sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 von der Steuer ausgenommen **Art. 21 MWSTG**. So beurteilte das Bundesgericht die Nennung von Partnerorganisationen mit verlinktem Logo auf der Website einer Stiftung: Der Kontext machte die Zusammenarbeit erkennbar und bewarb keine Produkte **9C_570/2025**.
- Sponsoring. Erhält der Zahlende darüber hinaus vertragliche Rechte und Werbevorteile, liegt keine Spende vor. Bei Zahlungen für CO₂-Kompensation durften die Vertragspartner das Logo der Empfängerin als Label verwenden, erhielten Unterstützung in der Kommunikation und konnten öffentlichkeitswirksam mit ihrem Engagement werben. Den Zahlungen standen damit hinreichend konnexe Leistungen gegenüber, was eine Spende ausschloss **2C_466/2020**.

Unter altem Recht genügte nach der Praxis bereits die Nennung des Sponsors unter Hinweis auf eine berufliche oder unternehmerische Tätigkeit als Werbeleistung. Eine Aufteilung der Zahlung in einen Spenden- und einen Werbeanteil lehnte das Bundesgericht dort ab **2C_442/2009**. Das geltende Recht schützt die neutrale Nennung ausdrücklich. Für das Splitting siehe sogleich.

Gönner- und Passivmitgliedbeiträge (Ziff. 2)

Beiträge von Passivmitgliedern sowie von Gönnern an Vereine oder gemeinnützige Organisationen gelten als Spenden. Seit 2018 gilt eine Erweiterung: Beiträge von Gönnern an gemeinnützige Organisationen sind auch dann Spenden, wenn die Organisation freiwillig Vorteile im Rahmen ihres statutarischen Zwecks gewährt. Voraussetzung ist, dass sie den Gönnern mitteilt, dass kein Anspruch auf diese Vorteile besteht.

Die Regel geht auf die parlamentarische Initiative Frick (11.440) zurück. Der Bundesrat hatte die vorgeschlagene Fiktion als systemwidrig abgelehnt und stattdessen eine Steuerausnahme vorgeschlagen **BBi 2015 2615**. Das Parlament verankerte die Lösung in lit. i: Um Gönnerbeiträge von der Steuer zu befreien, muss die gemeinnützige Organisation mitteilen, dass auf allfällige Vorteile kein Anspruch besteht **AB 2015 N 1824 AB 2016 S 66**.

Wie weit der Hinweis trägt, zeigt A-358/2024:

- Verdankung. Eine Verdankung im Rahmen des sozial Üblichen ist keine Leistung **a-358-2024**.
- Gesundheitscheck-Gutschein. Die Organisation gab ab einem Beitrag von 60 Franken einen Gutschein für einen Gesundheitscheck ab. Der Gutschein war eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Der Hinweis auf fehlenden Anspruch half nicht, weil die Leistung in der Zusicherung der Kostenübernahme bestand und diese nicht eingeschränkt war. Damit lagen auch nach Ziff. 2 in der Fassung 2016 keine Spenden vor **a-358-2024**.
- Aufteilung. Bei Beiträgen über 60 Franken gelten 60 Franken als Entgelt für die steuerbare Leistung und der übersteigende Betrag als Spende **a-358-2024**.

Diese Aufteilung unterscheidet sich vom Splittingverbot, das das Bundesgericht im Sponsoringfall unter altem Recht ausgesprochen hat **2C_442/2009**. Die beiden Entscheide lassen sich vereinbaren: Im Sponsoringfall bildete die gesamte Zahlung das Entgelt für eine einheitliche Werbeleistung. Im Gönnerfall war die Leistung betragsmässig an einen festen Mindestbeitrag geknüpft.

Gemeinnützige Organisation (lit. j)

Lit. j verweist auf die Voraussetzungen von Art. 56 lit. g DBG. Erfasst sind juristische Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, deren Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig **Art. 56 DBG**. Das Bundesverwaltungsgericht wendet den Verweis ausdrücklich an **a-4308-2015**.

Im MWSTG wirkt der Begriff namentlich an folgenden Stellen:

- Befreiung von der Steuerpflicht. Gemeinnützige Organisationen sind befreit, wenn sie weniger als 250 000 Franken Umsatz aus nicht ausgenommenen Leistungen erzielen (Art. 10 Abs. 2 lit. c, Fassung seit 2025) **Art. 10 MWSTG**.
- Bekanntmachungsleistungen. Sie sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 von der Steuer ausgenommen **Art. 21 MWSTG**.
- Gönnerregel. Die Erweiterung in lit. i Ziff. 2 gilt nur für gemeinnützige Organisationen.

Andere Ausnahmen verwenden eigene Begriffe, etwa die «gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen» in Ziff. 10 **Art. 21 MWSTG**.

Der Status als gemeinnützige Organisation hat zwei Grenzen:

- Vorsteuerkorrektur. Er verhindert nicht, dass bei gemischter Verwendung die Vorsteuer nach Art. 30 Abs. 1 anteilig korrigiert wird **a-620-2023**.
- Nicht-unternehmerischer Bereich. Allein aus der Gemeinnützigkeit oder der Spendenfinanzierung folgt kein klar ausschließbarer nicht-unternehmerischer Bereich **a-358-2024**.

Weil lit. j auf das DBG verweist, schlagen kantonale Auslegungsunterschiede zu Art. 56 lit. g DBG potenziell auf die Mehrwertsteuer durch. Das Berner Verwaltungsgericht hielt fest, die kantonale Steuerverwaltung sei nicht an die Einschätzung der Waadtländer Behörden gebunden. Eine gemischte Zwecksetzung reiche nicht aus **100 2022 9**. Der Entscheid betrifft das Verhältnis zwischen kantonalen Steuerverwaltungen; zur Bindung der ESTV an einen kantonalen Befreiungsentscheid äussert er sich nicht. Es empfiehlt sich deshalb, die Voraussetzungen im Mehrwertsterverfahren selbständig belegen zu können.

Rechnung (lit. k) und Folgen des Steuerausweises

Weiter Rechnungsbegriff

Rechnung ist jedes Dokument, mit dem gegenüber einer Drittperson über das Entgelt abgerechnet wird, gleichgültig, wie es bezeichnet ist. Die Rechtsprechung leitet daraus drei Grundsätze ab:

- Inverkehrsetzen. Aus dem Erfordernis der Abrechnung gegenüber

einer Drittperson folgt, «dass interne Dokumente keine Rechnungen im Sinne der Mehrwertsteuer sind». Eine Rechnung «muss daher in Verkehr gebracht werden». Interne Buchungsbelege genügen deshalb nicht für eine Option durch offenen Steuerausweis. Auch die Einsicht in die Buchhaltung des Leistungserbringers ersetzt das Inverkehrsetzen nicht **a-7749-2016**.

- Bezeichnung unerheblich. Auch Kassenzettel eines Restaurants sind Rechnungen. Weisen sie Mehrwertsteuer auf Beträgen aus, die mit Gutscheinen beglichen wurden, ist die Steuer von Anfang an unrichtig ausgewiesen, weil insoweit kein Entgelt geflossen ist **a-3497-2015**. Die Rechnung ist für den Empfänger Ausweis dafür, dass auf der Leistung die angegebene Steuer lastet **a-3497-2015**.
- Zurechnung bei Stellvertretung. Bei direkter Stellvertretung wird die vom Vertreter ausgestellte Rechnung dem Vertretenen zugerechnet. Er schuldet die darin ausgewiesene Steuer nach Art. 27 Abs. 2, auch wenn er die Rechnung nicht selbst ausgestellt hat **BGE 151 II 569**.

Die Rechnungsinhalte regelt Art. 26 **Art. 26 MWSTG**. Nach der Botschaft ist die Rechnung keine unabdingbare Voraussetzung mehr für den Vorsteuerabzug **BBI 2008 6885**. Für die Option nach Art. 22 Abs. 1 ist sie aber neben der Deklaration in der Abrechnung ein Mittel der Ausübung **Art. 22 MWSTG**.

Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis: Beweismass im Zeitverlauf

Wer in einer Rechnung eine Steuer ausweist, ohne dazu berechtigt zu sein, oder eine zu hohe Steuer ausweist, schuldet die ausgewiesene Steuer. Das gilt nicht, wenn die Rechnung nach Abs. 4 korrigiert wird oder wenn feststeht, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist **Art. 27 MWSTG**. Die Korrektur nach Abs. 4 erfolgt durch ein empfangsbedürftiges Dokument, das auf die ursprüngliche Rechnung verweist und diese widerruft **Art. 27 MWSTG**. Nicht registrierte Personen dürfen in Rechnungen nicht auf die Steuer hinweisen. Tun sie es dennoch, schulden sie den ausgewiesenen Betrag **a-3642-2025**.

Beim Beweismass ist nach Steuerperioden zu unterscheiden:

- Bis Ende 2017 musste die fakturierende Person nachweisen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist. Das Bundesgericht verlangte den vollen Beweis (Regelbeweismass): «Der blosse Beweis der Unwahrscheinlichkeit reicht nicht.» **2C_411/2014**
- Seit 1. Januar 2018 genügt es, den fehlenden Steuerausfall glaubhaft zu machen. Kein Steuerausfall entsteht namentlich, wenn der Empfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen hat oder die Vorsteuer zurückerstattet wurde **Art. 27 MWSTG**.

Das Bundesverwaltungsgericht qualifiziert Art. 27 als materielle Bestimmung und nicht als Verfahrensvorschrift. Nach Art. 112 Abs. 1 ist deshalb die Fassung der streitigen Steuerperiode massgebend. Für die Perioden 2014 bis 2017 war folglich der Vollbeweis zu erbringen **a-4099-2023**. Als Beweismittel nennt das Gericht eine Bestätigung des jeweiligen Leistungsempfängers, dass er keine bzw. keine zu hohe Vorsteuer geltend gemacht hat **a-4099-2023**. Dass der Erwerber die Vorsteuer später noch nach Art. 32 korrigieren könnte, spricht nach dem Bundesverwaltungsgericht gegen den Nachweis eines fehlenden Steuerausfalls **a-5498-2024**.

Glaubhaft gemacht ist eine Tatsache nach dem Bundesverwaltungsgericht schon dann, «wenn für deren Vorhandensein gewisse Elemente sprechen, selbst wenn das Gericht noch mit der Möglichkeit rechnet, dass sie sich nicht verwirklicht haben könnte» **a-4099-2023**. Die Definition erging in einem Entscheid, der die Perioden 2014 bis 2017 betraf und deshalb im Ergebnis den Vollbeweis verlangte.

Inland (lit. a)

Inland ist das schweizerische Staatsgebiet zusammen mit den

Zollanschlussgebieten nach Art. 3 Abs. 2 ZG. Zollanschlussgebiete sind ausländische Gebiete, die aufgrund völkerrechtlicher Verträge oder des Völkergewohnheitsrechts zum Zollgebiet gehören **Art. 3 ZG**.

Anders als das Zollgebiet (Art. 3 Abs. 1 ZG) nimmt lit. a die Zollausschlussgebiete nicht aus. Sie bleiben Teil des Staatsgebiets und damit des Inlands **Art. 3 ZG**. Die Sonderregel findet sich in Art. 4 MWSTG: Solange Samnaun und Sempach aus dem Zollgebiet ausgeschlossen sind, gilt das Gesetz dort nur für Dienstleistungen. Die Steuerausfälle sind von den Gemeinden Samnaun und Valsot zu kompensieren **Art. 4 MWSTG**.

Die Rechtsprechung zeigt zwei Konstellationen:

- Campione d'Italia. Nach dem Bundesverwaltungsgericht gehörte die Enklave kraft Völkergewohnheitsrechts zum schweizerischen Zollgebiet. Folge war die Erhebung der Einfuhrsteuer **a-4771-2012**. Der Entscheid betrifft die damalige Rechtslage. Ob Campione heute noch Zollanschlussgebiet ist, beantwortet er nicht.
- Flughafen Basel-Mülhausen. Zum alten Recht beurteilte das Bundesverwaltungsgericht nur den schweizerischen Sektor als Inland. Der internationale und der französische Sektor waren Ausland **a-2677-2007**.

Elektronische Plattform (lit. I)

Lit. I definiert die elektronische Plattform als elektronische Schnittstelle, die online direkte Kontakte zwischen mehreren Personen mit dem Ziel einer Lieferung oder Dienstleistung ermöglicht. Die Definition hat dienende Funktion für Art. 20a, der seit 1. Januar 2025 gilt. Danach gilt als Leistungserbringer gegenüber dem Käufer, wer mit Hilfe einer Plattform eine Lieferung nach lit. d Ziff. 1 ermöglicht, indem er Verkäufer und Käufer zu einem Vertragsabschluss auf der Plattform zusammenbringt. In diesem Fall liegen zwei Lieferungen vor **Art. 20a MWSTG**.

Die Botschaft fasst den Begriff bewusst weit, weil sich Technologien und Geschäftsmodelle ständig verändern. Erfasst sind etwa Marktplätze, Portale und Apps. Sie betont aber: «Aber nicht jede elektronische Schnittstelle ist auch eine elektronische Plattform.»

BBI 2021 2363

Eng ist die Plattformfiktion in Art. 20a Abs. 2 gefasst. Sie greift insbesondere nicht für Betreiber, die:

- nicht am Bestellvorgang beteiligt sind,
- lediglich die Zahlung abwickeln,
- lediglich Anzeigeplatz oder Werbeleistungen anbieten,
- Käufer bloss auf andere Plattformen weiterleiten.

Art. 20a MWSTG

Eine Ausdehnung der Fiktion auf elektronische Dienstleistungen lehnte der Nationalrat ab **AB 2022 N 715**. Im Ständerat wurde festgehalten, dass Art. 20a nur physische Lieferungen betrifft und eine von Art. 20 abweichende Zuordnung schafft **AB 2023 S 22**. Das Entgelt für die ermöglichte Lieferung entspricht dem Wert, den die Plattform dem Käufer mitgeteilt hat (Art. 24 Abs. 5bis)

Art. 24 MWSTG

Für die Zeit vor 2025 und ausserhalb von Art. 20a gelten die allgemeinen Zuordnungsregeln:

- Lieferservice (9C_67/2024). Das Bundesgericht beurteilte einen Essenslieferservice für die Steuerperioden 2013 bis 2016 nach Art. 20. Der Betreiber handelte als direkter Stellvertreter der Partnerrestaurants, und die Kunden konnten objektiv erkennen, dass sie mit den Restaurants kontrahierten. Die Leistung galt deshalb als von den Restaurants erbracht. Die Bedeutung des künftigen Art. 20a liess das Gericht ausdrücklich offen **9C_67/2024**.
- Buchungsplattform (BGE 152 II 250). Hier beurteilte das Bundesgericht nicht die vermittelte Grundleistung, sondern die eigene Leistung der Plattform. Wer Beherbergungsbetrieben ein

Online-Reservierungssystem zur Verfügung stellt, erbringt eine elektronische Dienstleistung, unabhängig davon, ob die Empfänger Unternehmen sind **BGE 152 II 250**.

Lit. I bestimmt somit nur den Anwendungsbereich der Fiktion für Lieferungen. Die Qualifikation der Plattformleistung selbst richtet sich weiterhin nach lit. e und den Ortsregeln.

Praktische Folgerungen

- Leistungsverhältnis dokumentieren. Massgebend sind die wirtschaftliche Funktion einer Zahlung und die Sicht des Empfängers, nicht ihre Bezeichnung. Vertragsdokumente sollten deshalb festhalten, wofür bezahlt wird: Gegenleistung, Förderung, Schadensausgleich oder Preisauffüllung.
- Empfänger bestimmen. In Dreiecksverhältnissen (amtliche Verteidigung, Forstbetriebe, Drittzahlungen) entscheidet die Bestimmung des Empfängers über den Ort der Leistung und über den Vorsteuerabzug des Zahlenden.
- Lieferung oder Dienstleistung. Zu prüfen ist, ob der Empfänger tatsächlich auf den Gegenstand einwirken kann (Ziff. 1), ob ein Gegenstand bearbeitet wird (Ziff. 2), ob der Gebrauch exklusiv überlassen wird (Ziff. 3) oder ob nur ein Nutzungs- oder Immaterialgüterrecht eingeräumt wird (lit. e).
- Hoheitlichkeit. Steuerfrei ist eine Tätigkeit nur, wenn sie nicht marktfähig ist. Bei Delegationen braucht es eine formell-gesetzliche Grundlage und eine Verfügungsbefugnis. Dass die Kosten in Verfügungsform auferlegt werden, genügt nicht.
- Eng verbundene Personen. Die Beteiligungsquote und die Fassung je Periode sind festzuhalten (vor 2018 Art. 69 DBG, seit 2018 20 Prozent). Drittpreise sollten mit nachvollziehbarer Methode belegt werden.
- Spenden und Gönnerbeiträge. Vorteile für Spender sind im sozial üblichen Rahmen zu halten. Bei Gönnerbeiträgen ist der Hinweis auf fehlenden Anspruch zu dokumentieren, und er muss die tatsächlich versprochene Leistung erfassen. Über die neutrale Nennung hinausgehende Werbung ist als Bekanntmachung oder Sponsoring zu qualifizieren.
- Rechnungen. Interne Belege sind keine Rechnungen. Fehlerhafte Steuerausweise sollten frühzeitig in der Form von Art. 27 Abs. 4 korrigiert werden (oben). Für Perioden bis 2017 eignen sich Bestätigungen der Empfänger über den unterlassenen Vorsteuerabzug als Beweismittel für den Vollbeweis.