

# PHILANTHROPIE UND MWST

## Ein Terrain voller Tücken und Hindernisse<sup>[1]</sup>

**Im Allgemeinen sind gemeinnützige Einrichtungen, insbesondere wohltätige Vereine oder Stiftungen, von allen direkten Steuern befreit, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind [2]. Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer ist die Lage komplexer, da diese Steuer konsumbezogen ist und sich damit mehr auf gegen Entgelt erbrachte Leistungen als auf die Rechtsnatur der Organisationen konzentriert, die die Leistungen erbringen.**

### 1. EINLEITUNG

Als im Jahr 1995 in der Schweiz die Mehrwertsteuer (MWST) eingeführt wurde, war das Gesetz in Bezug auf die steuerliche Behandlung wohltätiger Aktivitäten nicht eindeutig. Es folgten diverse Rechtsstreitigkeiten zu umstrittenen Themen wie zum Beispiel die Behandlung von Spenden, Sponsoring, Subventionen oder Einnahmen aus Philanthropiebasaren. Bestimmte, von direkten Steuern befreite Einrichtungen waren auf einmal potenziell mehrwertsteuerpflichtig. Aufgrund teils lückenhafter Regelungen warf auch die prozentuale Höhe des Rechts auf Vorsteuerrückerstattung zahlreiche Fragen auf. Überdies war die Rechtspraxis zu Beginn relativ strikt, was zahlreiche Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) (seit 1. Januar 2007 ersetzt durch das Bundesverwaltungsgericht [BVGer]) und in der Folge vor dem Bundesgericht nach sich zog.

Mit dem neuen Gesetz, das am 1. Januar 2010 in Kraft trat, hat sich die Lage spürbar verbessert. Zahlreiche Tätigkeiten wohltätiger Organisationen sind seitdem von der MWST ausgenommen. Zudem wurde die steuerliche Behandlung von Spenden und Sponsoring weitgehend überarbeitet. Allerdings wird in den folgenden Ausführungen deutlich, dass das System weiterhin komplex ist und der spezifische Charakter des Philanthropiesektors nicht immer eindeutig von der MWST erfasst wird. Das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) wurde überdies zum 1. Januar 2018 teilweise überarbeitet. Neben der Senkung des Mehrwertsteuersatzes von 8% auf 7,7% ergibt sich für die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Aktivitäten keine wesentliche Veränderung<sup>[3]</sup>. Allerdings wurden einige Bestimmungen, insbesondere in Be-

zug auf die Aktivitäten gemeinnütziger Organisationen, im Wortlaut präzisiert. Ungeachtet der diversen Reformen gibt es noch verschiedene umstrittene Fragen, die in der Rechtspraxis zu klären sind. Dies ist umso notwendiger als wohltätige Organisationen per Definition gemeinnützige Ziele verfolgen und damit «uneigennützig» agieren. Die Folgen auf dem Gebiet der MWST müssen berücksichtigt werden, um problematische Auswirkungen auf die Entwicklung der Aktivitäten aller betroffenen Vereine bzw. Stiftungen zu vermeiden. Wir analysieren daher, welche Rechtswirkung das neue MWSTG für den gemeinnützigen Sektor beinhaltet. Dabei gehen wir besonders auf die weiterhin bestehenden problematischen Aspekte ein. Wie sich zeigen wird, ist die steuerliche Behandlung von Sponsoringleistungen trotz der Gesetzesreform leider umstritten, und es wurden sehr komplexe, subtile Unterscheidungen eingeführt.

Bevor die MWST zur Anwendung kommt, muss zunächst geklärt werden, ob die Tätigkeiten der gemeinnützigen Einrichtungen vom Geltungsbereich der Steuer erfasst sind (siehe Kap. 2.). Anschliessend muss die mehrwertsteuerliche Behandlung aus zwei Perspektiven analysiert werden. Zunächst sind die von der Einrichtung selbst erbrachten Leistungen zu analysieren (*Output*) (siehe Kap. 3.). In einem zweiten Schritt werden die Mittel analysiert, die einer gemeinnützigen Organisation zur Durchführung ihrer Aufgaben zugeflossen sind (*Input*), das heisst insbesondere allfällige Spenden, Subventionen oder sonstige Finanzierungsarten und deren potenzielle Wirkung im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuervergütung (siehe Kap. 4.).

### 2. GELTUNGSBEREICH DER MWST

Wesentlich erscheint zunächst eine Darstellung des speziellen Mechanismus der MWST, um anschliessend die Versteuerung der von den gemeinnützigen Einrichtungen ausgeführten Tätigkeiten zu thematisieren. Um steuerbar zu sein, muss eine Leistung vom Geltungsbereich dieser Steuer erfasst sein. In dem neuen Gesetz ist klar formuliert, dass nur *gegen Entgelt* erbrachte Leistungen der steuerpflichtigen Personen steuerbar sind, das heisst, wenn ein Leistungsaustausch (gegen Entgelt erbrachte Leistung) vorliegt (Art. 18



XAVIER OBERSON,  
PROFESSOR AN DER  
UNIVERSITÄT GENÈVE,  
RECHTSANWALT,  
PARTNER DER KANZLEI  
OBERSON ABELS,  
GENÈVE

Abs. 1 MWSTG). Die Leistung wird zum Schlüsselbegriff[4]. Es handelt sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die den Konsum ermöglicht oder, anders ausgedrückt, das «Korrelat» des Konsums ist[5].

Daraus folgt, dass Mittelflüsse ohne Gegenleistung als «Nichtumsätze» gelten, die nicht vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind[6], was durch Art. 18 Abs. 2 MWSTG be-

---

*«Mit dem neuen Gesetz, das am 1. Januar 2010 in Kraft trat, hat sich die Lage spürbar verbessert. Zahlreiche Tätigkeiten wohltätiger Organisationen sind seitdem von der MWST ausgenommen.»*

stätigt wird. Dies ist eine neue Bestimmung, in der die «Nichtumsätze» aufgeführt sind[7]. Logischerweise dürften dieselben Mittelflüsse (Spenden, Subventionen, Zuwendungen usw.) keine Wirkung im Hinblick auf das Recht auf Rückerstattung der Vorsteuer entfalten, da sie nicht von der MWST erfasst sind. Der Gesetzgeber hat diese Konsequenz jedoch – nach einigem Zögern – nicht bis zum Ende gedacht, denn Subventionen, die doch als Nichtumsätze gelten (Art. 18 Abs. 2 Buchstabe a MWSTG), mindern, obwohl sie nicht vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind, dennoch den Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Der Gesetzgeber hat anerkannt, dass diese Konsequenz zweifellos «dem System zuwiderlaufe», sie sei jedoch vor allem aus finanziellen Gründen gerechtfertigt[8].

Befinden sich Leistungen im Geltungsbereich der Steuer, können sie anschliessend folgenden Status annehmen: (i) steuerbar, (ii) von der Steuer ausgenommen (Befreiung im uneigentlichen Sinne, unechte Befreiung)[9] oder (iii) befreit (nicht steuerbar, aber mit Recht auf Vorsteuerabzug). Ein gutes Verständnis der MWST-spezifischen Vorgaben ist also wesentlich, um die Anwendung der MWST im Philanthropiesektor begreifen zu können. Dieser Sektor verfolgt per Definition nämlich kein kommerzielles Ziel und muss sich daher über Spenden, Subventionen oder Leistungen von Unternehmen finanzieren, die die wohltätigen Aktivitäten unterstützen.

### 3. VON DER EINRICHTUNG ERBRACHTE LEISTUNGEN

**3.1 Von der Steuer ausgenommene Leistungen (unechte Befreiung).** Im Philanthropiesektor gibt es zahlreiche Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind, also nicht der MWST unterliegen, jedoch keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug begründen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG). Die Liste ist lang, doch lassen sich verschiedene Hauptkategorien unterscheiden, die hier relevant sind.

Erstens sind alle Leistungen im Bereich der *Gesundheit* ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 2 bis 8 MWSTG). Zwar

müssen die Leistungserbringer grundsätzlich über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, doch bestimmte, von gemeinnützigen Einrichtungen durchgeführte Tätigkeiten können von dieser Bestimmung profitieren (z. B. häusliche Pflege, Krankenpflege[10]).

Zweitens gelten gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziffer 13 MWSTG als von der Steuer ausgenommen im Allgemeinen alle Leistungen, die *nichtgewinnstrebige Einrichtungen* mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, ökologischer, sportlicher, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen.

Drittens sind alle *kulturellen* Leistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziffer 14 Buchstabe a bis d MWSTG ebenfalls von der Steuer ausgenommen, das heisst: (a) Theater-, musikalische und choreografische Aufführungen sowie Filmvorführungen, (b) Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und anderen ausübenden Künstlern sowie Leistungen von Schaustellern, (c) Besuche von Museen, Galerien, Denkmälern, historischen Stätten sowie botanischen Gärten, (d) Dienstleistungen von Bibliotheken, Archiven und sonstigen Dokumentationsstellen. Gleiches gilt für kulturelle Dienstleistungen und die Lieferung von Werken kultureller Natur durch deren Urheber wie Schriftsteller, Komponisten, Filmschaffende, Kunstmaler oder Bildhauer sowie Dienstleistungen, die von Verlegern und den Verwertungsgesellschaften erbracht werden (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 16 MWSTG).

Viertens alle Leistungen im Bereich der *Erziehung und Bildung* (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 11 MWSTG). In die gleiche Kategorie fallen die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen (Ziffer 9) oder die mit der Kultur- und

---

*«In dem neuen Gesetz ist klar formuliert, dass nur gegen Entgelt erbrachte Leistungen der steuerpflichtigen Personen steuerbar sind, das heisst, wenn ein Leistungsaustausch (gegen Entgelt erbrachte Leistung) vorliegt.»*

Bildungsförderung von Jugendlichen eng verbundenen Leistungen von gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen (Ziffer 10).

Hinzu kommen abschliessend Leistungen bei Veranstaltungen wie *Basaren*, Flohmärkten oder Tombolas, von Einrichtungen, die von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten auf dem Gebiet des nichtgewinnstrebigen Sports und Kulturschaffens, auf dem Gebiet der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit und der Kinder- und Jugendbetreuung ausüben, sowie von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, sofern die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, diesen Einrichtungen eine

finanzielle Unterstützung zu verschaffen, und ausschliesslich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden; Leistungen von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, die diese mittels Brockenhäusern ausschliesslich zu ihrem Nutzen erbringen (Ziffer 17). Verfolgt eine Einrichtung beispielsweise einen kulturellen Zweck und organisiert ein Galadinner mit dem Ziel, Mittel zu generieren, um finanzielle Unterstützung zu erhalten, so ist diese Veranstaltung von der Steuer ausgenommen [11].

### 3.2 Bekanntmachungsleistungen zugunsten Dritter (Sponsoring)

**3.2.1 Problemstellung.** In der Praxis kommt es häufig vor, dass eine gemeinnützige Einrichtung Mittel von Unternehmen zur Unterstützung ihrer Tätigkeit einwirbt. Manchmal fordert die Spenderorganisation eine Art von Gegenleistung, im Allgemeinen in Form einer Annonce der begünstigten Organisation, mehr oder weniger eine Danksagung an die Spenderorganisation. Die lobende Erwähnung durch die gemeinnützige Organisation kann jedoch einer Art von *Werbung* nahekommen. Somit stellt sich die zentrale Frage, ob die allfälligen Gegenleistungen der gemeinnützigen Organisation im Rahmen eines Leistungsaustauschs für die vom Spender erbrachte Leistung erbracht werden. Je nach Einzelfall handelt es sich um eine Sponsoring- oder eine Spender-tätigkeit.

Die steuerliche Behandlung von Sponsoringleistungen hat sich allerdings mehrfach verändert. Dies zeigt, wie sensibel diese Thematik ist. Im Grunde lassen sich drei Phasen unterscheiden: (i) die Regelung im alten Recht, die am 1. Januar 1995 in Kraft trat, deren Ausgestaltung durch die Rechtsprechung präzisiert wurde; (ii) die Regelung gemäss Art. 33a MWSTG, die am 1. Januar 2006 in Kraft trat; (iii) die neue Bestimmung des MWSTG, laut der seit 1. Januar 2010 für Art. 21 Ziffer 27 MWSTG Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, die von der Steuer ausgenommen sind [12].

**3.2.2 Regelung im alten Recht.** Seit Inkrafttreten der MWST im Jahr 1995 kam es durch die Abgrenzung zwischen Sponsoring und Mäzenatentum vor allem aufgrund lückenhafter gesetzlicher Vorgaben zu Problemen. Anfangs stellte sich die Frage, wie Mittel eingestuft werden sollten, die einer gemeinnützigen Organisation gewährt werden.

In einem ersten Grundsatzentscheid [13] zum Musikfestival von Davos entschied das Bundesgericht, dass der Sponsor (Unternehmer) sich engagiert, um seine Marktposition zu verbessern und ein positives Image seiner selbst aufzubauen. Für unser oberstes Gericht liegt das bestimmende Kriterium in der Natur der *Person* des Sponsors. Mit anderen Worten, im Rahmen einer *dreigliedrigen* Unterteilung ist zu unterscheiden zwischen: (i) kommerziellen Unternehmen, (ii) natürlichen Personen und (iii) Einrichtungen, die einen gemeinnützigem Zweck verfolgen. Unter diesen Voraussetzungen ist Sponsoring als Werbeleistung grundsätzlich steuerbar, wenn der Spendenempfänger den Sponsor, *ein kommerzielles Unternehmen*, offiziell benennt und ihm für

seinen Beitrag dankt, etwa durch Erwähnung im Veranstaltungsprogramm, in einem *Flyer* oder einer Annonce. Bei *natürlichen Personen* ist Sponsoring hingegen nur steuerbar, wenn der Name des Spenders zusammen mit seiner beruflichen oder wirtschaftlichen Tätigkeit genannt wird, wobei eine einfache Nennung seines Namens in einem offiziellen Bericht nicht ausreichend ist. Und schliesslich gibt es kein steuerbares Sponsoring in Bezug auf von *gemeinnützigen* Vereinen und Stiftungen erbrachte Dienstleistungen, da derartige Spenden Bestandteil ihres Zwecks sind.

Das Bundesgericht hat diese Rechtsprechung im Januar 2003 [14] in einem Entscheid über Sponsoringleistungen für eine Oper bestätigt. In diesem Zusammenhang hat es zu-

---

«Die steuerliche Behandlung von Sponsoringleistungen hat sich allerdings mehrfach verändert. Dies zeigt, wie sensibel diese Thematik ist.»

dem die Problematik der Äquivalenz zwischen der allfälligen Gegenleistung der begünstigten Organisation und der Zuwendung des Sponsors angesprochen. Unser oberstes Gericht hat in diesem Zusammenhang festgestellt:

«Nicht von Bedeutung für die Frage des Leistungsaustausches ist, ob die Gegenleistung mit der erbrachten Leistung wertmässig übereinstimmt bzw. ob sie freiwillig oder aufgrund eines Rechtsanspruchs erbracht wird.» [15]

Mit diesem Entscheid wurde auch ein allfälliges «*Splitting*» der Leistung des Sponsors verneint, durch das zumindest der Teil des bezahlten Betrags, der über den Wert der erbrachten Leistung (Werbung) hinausgeht, als nicht steuerbar geltend gemacht werden sollte, um einer Spende gleichzukommen [16].

Die steuerliche Behandlung von Sponsoring wurde erneut Thema in einem Entscheid zu einer Aktiengesellschaft mit Tätigkeit im Bereich der Filmproduktion [17]. Diese Gesellschaft erhielt Sponsoringleistungen verschiedener Institutionen, deren Rolle die Förderung des Filmschaffens war. Das Bundesgericht bestätigte die eigene Rechtsprechung und befasste sich vor allem mit zwei Zuwendungen, einerseits von einer Stiftung und andererseits von einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Da die Stiftung von direkten Steuern befreit war, befand unser oberstes Gericht, dass der Sponsor keine wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt und der von der begünstigten Einrichtung erhaltene Betrag somit nicht der MWST unterlag. Die Zuwendungen der GmbH hingegen stellten sehr wohl eine Gegenleistung für steuerbares Sponsoring dar [18].

Schliesslich äusserte sich das Bundesgericht noch in einem Entscheid vom 5. Februar 2010 über die Behandlung des Programms der Schweizer Stiftung *SOS-Kinderdorf*, gesponsert von der Fluggesellschaft *Swiss*. Diese hatte sich verpflichtet, Gelder zugunsten der Stiftung zu sammeln, um sie zu unter-



stützen [19]. In diesem Zusammenhang erinnerte das Bundesgericht daran, dass der Begriff des erforderlichen Zusammenhangs zwischen Werbeleistung und Entgelt auf dem Grundsatz von «do ut des» beruht und es inofolgedessen unerheblich ist zu wissen, wer die Gegenleistung erbringt;

*«Nunmehr gilt im Allgemeinen, dass Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, von der MWST ausgenommen sind.»*

diese müsse nicht zwingend direkt vom Begünstigten der Leistung stammen. Im vorliegenden Fall hätte Swiss ohne die «Bekanntmachungsleistungen» keine Spendensammelaktion in die Wege geleitet.

Die ESTV-MWST hat in ihrer Rechtspraxis die Rechtsprechung des Bundesgerichts aufgegriffen und befürwortet einen weitgefassten Sponsoringbegriff, wonach Sponsoring eine Vergütung einer Werbeleistung der von der Zuwendung begünstigten Forschungseinrichtung ist [20]. Sie hat auch das Kriterium der Natur des Sponsors umgesetzt und unterscheidet die drei oben genannten Kategorien (kommerzielle Unternehmen, natürliche Personen oder gemeinnützige Einrichtungen). Bei dieser Sachlage geht es sogar im Falle eines kommerziellen Unternehmens davon aus, dass es sich nicht um steuerbares Sponsoring handelt, wenn der Sponsor nur im offiziellen Teil eines Jahresberichts, eines Protokolls oder eines Forschungsberichts genannt wird [21].

**3.2.3 Regelung laut Art. 33a MWSTG (1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2009).** Die strenge Rechtspraxis, die durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts bestätigt wurde, führte zuweilen zu Problemen, insbesondere bei gemeinnützigen Einrichtungen, die per Definition von nicht kommerziellen Zielen geleitet werden und deren Tätigkeiten von Mittelzuwendungen abhängig sind. In diesem Zusammenhang kommt Fundraising-Aktivitäten eine entscheidende Bedeutung zu, und in der Praxis wird häufig auf ehrenamtliche Fachleute zurückgegriffen. Nach der Initiative von Fritz Schiesser vom 14. Dezember 2000 traten am 1. Januar 2006 diverse steuerrechtliche Änderungen in Kraft, um den geltenden Rechtsrahmen für den Gemeinnützigkeitssektor zu verbessern, nämlich neben Änderungen auf dem Gebiet der direkten Steuern auch ein neuer Art. 33a MWSTG. Diese neue Bestimmung, die als ausserordentliche Norm für die Berechnung der steuerbaren Grundlage eingeführt wurde (was in systematischer Hinsicht diskussionswürdig ist), unterscheidet zwischen den von gemeinnützigen Organisationen ausgeschütteten und bezogenen Zuwendungen.

Somit erbringen gemeinnützige Organisationen, die Beiträge erhalten keine steuerbaren Gegenleistungen, wenn sie

in Publikationen ihrer Wahl einmalig oder mehrmalig in neutraler Form den Namen oder die Firma des Beitragszahlers nennen oder nur das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen Firma verwenden (Art. 33a Abs. 1 aMWSTG). Diese Bestimmung verändert somit grundlegend die vorstehend geschilderte Rechtsprechung. Denn die Nennung der Firma stellt sogar bei von kommerziellen Unternehmen bezogenen Zuwendungen kein steuerbares Sponsoring mehr dar, sofern sie «in neutraler Form» erfolgt. Ebenso bleibt das Medium, in dessen Rahmen die Nennung erfolgt, ohne Relevanz.

Für von gemeinnützigen Organisationen gezahlte Beiträge gilt laut Art. 33a Abs. 2 aMWSTG, dass die Begünstigten keine steuerbare Leistung erbringen, wenn sie den Namen der Organisation in Publikationen ihrer Wahl einmalig oder mehrmalig nennen, was durch die Rechtsprechung bestätigt wurde. Das Gesetz präzisiert allerdings, dass, wenn der Name der gemeinnützigen Organisation zugleich die Firma eines Unternehmens enthält, auch die Nennung dieses Namens in neutraler Form in einer Publikation oder die blosser Verwendung des Logos oder der Originalbezeichnung der Firma keine Gegenleistung darstellt.

**3.2.4 Von der Steuer ausgenommenes Sponsoring (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG).** Art. 33a aMWSTG wurde abgeschafft und zum 1. Januar 2010 durch eine neue Ziffer in Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG ersetzt. Diese neue Vorschrift setzt die Regelung aus Art. 33a aMWSTG damit in rechtssystematischer Hinsicht an die richtige Stelle [22]. Nunmehr gilt im Allgemeinen, dass Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, von der MWST ausgenommen sind (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG). Die Norm bezieht sich somit auf alle «Bekanntmachungsleistungen», die von gemeinnützigen Organisationen im Sinne von Art. 3 Buchstabe j MWSTG erbracht oder bezogen werden, eben jene Organisationen, die gemäss Art. 56 Buchstabe g DBG befreit sind.

Man hätte somit annehmen können, dass die Rechtslage nunmehr klaggestellt sei. Dies ist jedoch mitnichten der Fall. Einerseits zwingt uns die Rechtssystematik zu subtilen Unterscheidungen. Andererseits manifestierte sich in der Rechtspraxis, gefolgt von einer bestimmten Lehrmeinung, eine sehr restriktive und schwer zu praktizierende Auslegung von Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG.

Der Begriff «Bekanntmachungsleistung» ist in der Rechtsdoktrin umstritten. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher befürworten eine restriktive Auslegung dieses Begriffs, indem sie zwischen Bekanntmachung im engeren Sinne und Werbung unterscheiden [23]. Ihnen zufolge sind allein Leistungen, die sich darauf beschränken, dem Sponsoringpartner für die Unterstützung zu danken, von der Steuer ausgenommen. Werbung, die darauf abzielt, die geschäftliche Tätigkeit oder sogar die Produkte des Sponsors anzupreisen, sollte hingegen steuerbar sein. Camenzind/Honauer ihrerseits unterstützen die Auffassung, dass der Begriff der «Bekanntmachungsleistung» auf eine positive Darstellung (Imageverbesserung) gegenüber einem grossen Empfängerkreis

abzielt, was den Hinweis auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Sponsors einschliesst (z. B. «Main Sponsor Bank X.»), aber nicht darüber hinausgehen darf, was die präzise Benennung der Produkte und Leistungen des Sponsors ausschliesst, da diese bereits als Werbung gilt [24]. Für *Glaser* hingegen hält eine solche Auslegung einer systematischen Gesetzesauslegung nicht stand, die parallel zum neuen Art. 3 Buchstabe i MWSTG erfolgen müsse [25]. Ihm zufolge gilt die Zuwendung bei blosser Nennung des Sponsors in neutraler Form als Spende und stellt einen «Nichtumsatz» dar, der in keinerlei Hinsicht steuerbar ist, ohne dass es erforderlich wäre, den Vorgang als von der Steuer ausgenommen zu behandeln.

Die Praxis der ESTV befürwortet ebenfalls eine restriktive Auslegung dieser Bestimmung. In Bezug auf die steuerliche Behandlung der von einer gemeinnützigen Einrichtung bezogenen und erbrachten Zuwendungen nimmt die ESTV eine dreigliedrige Unterteilung vor. Erstens sind *Spenden* gemäss Art. 3 Buchstabe i MWSTG Nichtumsätze, die nicht unter die MWST fallen. Gleiches gilt für geleistete Beiträge bei Nennung in neutraler Form in einer Publikation. Zweitens sind *Bekanntmachungsleistungen zugunsten Dritter (stricto sensu)* zwar von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG), aber insoweit als der verfolgte Zweck darauf ausgerichtet ist, den Namen des Mittelgebers mit einer Veranstaltung oder einer Organisation zu verbinden. Es geht hier darum, den Geber bekannt zu machen, um Anerkennung für sein soziales Engagement zu schaffen. Drittens: *Werbeleistungen* sind hingegen steuerbar. Dies gilt auch, wenn nicht die Kommunikation der Unterstützung an erster Stelle steht, sondern die Förderung eines gemeinnützigen Unternehmens bzw. einer gemeinnützigen Organisation, seiner/ihrer Leistungen (verkaufte Produkte) oder seiner/ihrer Tätigkeit [26].

Nach unserer Auffassung schafft Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG eine neue Vorschrift, die grundlegend von den subtilen Unterscheidungen des Art. 33a MWSTG [27] abweicht. Es wird allgemein geregelt, dass alle Leistungen gemeinnütziger Organisationen, die als *Bekanntmachungsleistungen* zugunsten Dritter (bzw. Leistungen Dritter, die als *Bekanntmachungsleistungen* zugunsten gemeinnütziger Organisationen) gelten, von der Steuer ausgenommen sind. Das für die Unterstützung genutzte Medium (z. B. Konferenz, Logo, Broschüre oder Jahresbericht) ist hierbei unerheblich. Aus systematischer Perspektive kann bei dieser Art von Leistungen auch eine *Spende* im Sinne von Art. 3 Buchstabe i MWSTG gelten. Dieser Bestimmung zufolge handelt es sich bei Spenden, die Nichtumsätze sind, um Zuwendungen an Dritte ohne erwartete Gegenleistung, insbesondere dann, wenn sie einmalig oder mehrmalig *in neutraler Form* in einer Publikation genannt werden, sogar im Falle der Nennung der Firma des Spenders oder Verwendung seines Logos. Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG würde rechtlich irrelevant, wenn er darauf beschränkt wäre, nur auf neutrale Auskünfte ausgelegt zu sein, die keinesfalls vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind, weil sie als Spenden im Sinne von Art. 3 Buchstabe j MWSTG gelten [28].

Daraus folgt unserer Ansicht nach ein zweistufiges Vorgehen. Zunächst ist zu prüfen, ob die Förderleistung gegeben-

falls als Spende gilt (Art. 3 Buchstabe i MWSTG). Dies gilt beispielsweise für eine gemeinnützige Stiftung, die sich auf ihrer Website in neutraler Form bei einer Bank bedankt, die sie regelmässig unterstützt, und dabei deren Logo und Geschäftstätigkeit angibt [29]. Gleiches gilt für Förderbeiträge, die von gemeinnützigen Einrichtungen gezahlt werden, wenn deren Empfänger lediglich in neutraler Form den Namen der gemeinnützigen Organisation in Publikationen nennen [30]. Um als Spende zu gelten, muss die Kommunikation allerdings *neutral* sein, das heisst, es darf nicht auf die beruflichen Qualitäten des Sponsors oder die Qualität seiner Produkte Bezug genommen werden [31]. Nach dieser Hypo-

---

*«Bleibt die Frage, ob es sinnvoll ist, eine ergänzende Unterscheidung zwischen Bekanntmachungsleistungen im engeren Sinne und Werbeleistungen zu machen.»*

these handelt es sich um einen «Nichtumsatz»; es besteht keine MWST-Relevanz, und es ergibt sich keine Auswirkung auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug. In einem zweiten Schritt sind auch Leistungen, die über eine einfache neutrale Nennung hinausgehen und der Bekanntmachung der gemeinnützigen Organisation dienen (oder andersherum Leistungen von gemeinnützigen Organisationen zur Bekanntmachung Dritter) nicht steuerbar und von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG). In diesem Zusammenhang erhaltene Beträge mindern somit den Anspruch auf Rückerstattung der Vorsteuer.

Bleibt die Frage, ob es sinnvoll ist, eine ergänzende Unterscheidung zwischen *Bekanntmachungsleistungen im engeren Sinne* und *Werbeleistungen zu machen*. Nach unserer Auffassung ist Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG sehr allgemein abgefasst und enthält keine Forderung betreffend die Modalitäten der *Bekanntmachungsleistungen*. Unserer Ansicht nach entscheidend ist nach Ausschluss der Spendeneigenschaft (i) die *Bekanntmachung Dritter* und (ii) die *Beteiligung einer gemeinnützigen Organisation*. Die *Bekanntmachung* ist ein bereits vom Bundesgericht verwendeter Begriff zur Bezeichnung von *Sponsoringleistungen*. Greift man die Definition des steuerbaren *Sponsoring* im *leading case* des Festivals von Davos (siehe 3.2.2) auf, so stellt man fest, dass die von einem kommerziellen Unternehmen geleistete Zahlung zugunsten eines Musikfestivals mit dem Ziel, das Image des Unternehmens in den Augen der Öffentlichkeit zu verbessern (*Bekanntmachungsleistung*), als *Werbeleistung* gewertet wurde. Das Bundesgericht formulierte wie folgt:

«Unter *Sponsoring* versteht man im Allgemeinen die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen oder sonstigen Zahlungen durch Unternehmen, die auf diese Weise Personen, Gruppen und/oder Organisationen im sportlichen, kulturellen, sozialen oder ökologischen Bereich oder in aus Sicht des Unternehmens ähnlich bedeutenden Bereichen unterstützen möchten und die



damit zugleich Marketing- und Kommunikationszwecke in Bezug auf ihr eigenes Unternehmen [32] verfolgen.»

Damals begründete man die Versteuerung mit der Tatsache, dass die Leistung zur Imageverbesserung diene und damit als Werbung zu werten sei. Es ist nur schwer nachvollziehbar, wie es plötzlich sein kann, dass dieselben Leistungen,

*«Im Übrigen können sich gemeinnützige Einrichtungen sogar bei von der Steuer ausgenommenen Leistungen für die Versteuerung entscheiden (Art. 22 MWSTG).»*

die stets der Imageförderung (Bekanntmachung) dienen und ganz klar unter den Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG fallen, nicht von der Steuer ausgenommen sind, obwohl sie im Wesentlichen das gleiche Ziel verfolgen.

Somit sind alle Sponsoringleistungen Bekanntmachungsleistungen zugunsten Dritter, die der Öffentlichkeit in einer Weise zur Kenntnis gebracht werden, die über die blosser Nennung in neutraler Form in einer Publikation hinausgeht. Das Ziel einer Bekanntmachungsleistung zugunsten Dritter besteht darin, den Namen des Geldgebers mit den *Tätigkeiten* der gemeinnützigen Organisation zu verknüpfen und im Gegenzug seine eigene Wahrnehmung in der Öffentlichkeit zu verbessern. Infolgedessen sind alle Danksagungen der gesponserten Organisation, die dazu dienen, den Sponsor mit der Tätigkeit der gemeinnützigen Organisation zu verknüpfen und damit dazu beitragen, sein Image zu verbessern, von der Steuer ausgenommen. Es erscheint somit evident, dass Danksagungen, die die Verdienste des Sponsorunternehmens hervorheben – zum Beispiel durch Erwähnung seiner wohltätigen/gemeinnützigen Aktivitäten, seines unternehmerischen Handelns unter Berücksichtigung der Belange der nachhaltigen Entwicklung oder seiner Methoden zur Erhaltung der Arbeitszufriedenheit seiner Mitarbeitenden –, ganz unbestritten Aussagen darstellen, die das Image des Sponsors verbessern. Gleiches gilt jedoch für Danksagungen, die es in der Regel ermöglichen, den Sponsor und das gesponserte Unternehmen miteinander in Verbindung zu bringen. Das wesentliche Kriterium des Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG ist somit die Erbringung einer Bekanntmachungsleistung (hierin eingeschlossen Werbung), die mit den spezifischen Aktivitäten des gesponserten Unternehmens verbunden ist. Aus dieser Perspektive offenbart das Beispiel des Busses für einen gemeinnützigen Verein, das von der ESTV in ihrer Broschüre vorgestellt wird, die unüberwindbaren praktischen Schwierigkeiten der restriktiven Rechtspraxis der Behörde [33]. Gemäss der ESTV ist die Übergabe eines Busses im Wert von geschätzten 50 000 CHF ohne den Hinweis «mit freundlicher Unterstützung» steuerbar. Durch die Verwendung des Logos wird jedoch unbestreitbar das Image des Spenderunternehmens verbessert und sein Name mit den Aktivitäten der Organisation ver-

knüpft. Und eben das ist laut Gesetzestext entscheidend. Der Maler, der den zusätzlichen Hinweis vergessen und wahrscheinlich unentgeltlich gearbeitet hat, war sich der Schwere seines Fehlers wohl nicht bewusst...

**3.3 Sonstige steuerbare Leistungen.** Soweit sie nicht ausdrücklich in der Liste nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgeführt sind, unterliegen sonstige von gemeinnützigen Einrichtungen gegen Entgelt erbrachte Leistungen der MWST. In der Praxis sind vor allem Restaurationsdienstleistungen (Cafeteria)[34], der Verkauf von Waren oder Gegenständen (Bücher, Merchandising) oder gar der Verkauf von Kunstwerken durch eine Einrichtung (mit Ausnahme der Fälle nach Ziffer 17 [s. o.]) komplex. Gleiches gilt für den Verkauf von Artikeln (Führer, «Merchandising») im Rahmen von Museen sowie allfällige Entgelte für Führungen oder die Vermietung von Werken im Hinblick auf ihre Ausstellung in anderen Museen [35]. Zudem sind Entgelte für Werbung, die über die Bedingungen von Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG hinausgehen, insbesondere mangels Zusammenhang mit einer Veranstaltung oder sonstigen Aktivitäten einer gemeinnützigen Einrichtung (z. B. Werbedienstleistungen in den Medien), ebenfalls steuerbar [36].

Im Übrigen können sich gemeinnützige Einrichtungen sogar bei von der Steuer ausgenommenen Leistungen für die Versteuerung *entscheiden* (Art. 22 MWSTG), vorbehaltlich der Fälle nach Art. 22 Abs. 2 MWSTG. Diese Möglichkeit kann sich für Einrichtungen als interessant erweisen, die im Vorfeld erhebliche Vorsteuersummen zu tragen haben. Man wird allerdings feststellen, dass die Option – insbesondere im kulturellen Bereich – oftmals nicht günstig ist, da der Anspruch auf Rückerstattung der Vorsteuer zuweilen anteilig zu allfällig bezogenen Subventionen gemindert wird, was zur Kürzung des Vorsteuerabzugs führt (s. Art. 33 Abs. 2 MWSTG).

## 4. STEUERLICHE BEHANDLUNG DER EINKOMMENSQUELLEN DER EINRICHTUNG

**4.1 Finanzierung (Einlagen und Darlehen).** Wie bereits oben erwähnt, ist die MWST auf gegen Entgelt erbrachte Leistungen fällig. Einlagen und Darlehen stellen Finanzierungsmittel dar, die nicht vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind [37]. Sie bleiben damit ohne Wirkung auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug.

**4.2 Spenden.** Wesentlich ist die Spendeneigenschaft. Eine Spende wird wie ein Nichtumsatz behandelt (Art. 18 Abs. 2 Buchstabe d, mit Bezug zu Art. 3 Buchstabe i MWSTG). So gesehen ergibt sich keinerlei Auswirkung auf den Vorsteuerabzug, da die Spende nicht vom Geltungsbereich des MWSTG erfasst ist [38]. Spendeneigenschaft besitzen Zuwendungen an einen Dritten ohne Erwartung einer Gegenleistung (Art. 3 Buchstabe i MWSTG) [39]. Das wesentliche Kriterium für eine Spende im mehrwertsteuerlichen Sinne ist damit das Nichtvorliegen einer Leistung des Empfängers im Austausch gegen die Spende. Die Spende stammt aus einer anderen Quelle als dem Gemeinwesen; wenn die Zuwendung dem öffentlichen Gemeinwesen entstammt, stellt sie damit grund-



sätzlich eine Subvention dar. Der Spender leistet seinen Beitrag aus freien Stücken und erwartet keinerlei Gegenleistung vom Begünstigten.

Die erwähnten Zuwendungen besitzen Spendeneigenschaft, wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird (Art. 3 Buchstabe i Ziffer 1 MWSTG). Diese neue Be-

---

*«Die steuerliche Behandlung von Subventionen war von Beginn an umstritten. Bei Inkrafttreten der MWST wurde in der Rechtspraxis tendenziell unterschieden zwischen echten und unechten Subventionen.»*

stimmung weicht, wie wir gesehen haben, von der Rechtsprechung des Bundesgerichts nach altem Recht im Bereich Sponsoring ab [40]. Damit gilt: Solange eine Leistung des Spendenempfängers innerhalb der Grenzen von Art. 3 Buchstabe i Ziffer 1 MWSTG verbleibt (insbesondere unter Verwendung einer «neutralen» Form), wird die Zuwendung als Spende behandelt. Bei dieser Rechtslage stellen selbst Spenden eines *kommerziellen Unternehmens*, die Gegenstand einer Danksagung seitens des Spendenempfängers (gemeinnützige Einrichtung) ist, keine steuerbare Leistung mehr dar [41].

Beiträge von Passivmitgliedern sowie von Spendern an Vereine oder gemeinnützige Organisationen gelten ebenfalls als Spenden (Art. 3 Buchstabe i Ziffer 2 MWSTG). Diese Beiträge gelten auch dann als Spenden, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnern freiwillig Vorteile im Rahmen des statutarischen Zwecks gewährt, «sofern sie dem Gönner oder der Gönnerin mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht» (Art. 3 Buchstabe i Ziffer 2 in fine MWSTG). Daraus folgt, dass diese Beiträge bei Nichtvorliegen spezifischer Leistungen der gemeinnützigen Einrichtung für ihre grosszügigen Spender als Spenden gelten.

**4.3 Subventionen.** Die steuerliche Behandlung von Subventionen war von Beginn an umstritten [42]. Bei Inkrafttreten der MWST wurde in der Rechtspraxis tendenziell unterschieden zwischen echten und unechten Subventionen. Wenn eine Subvention das Entgelt für die vom Begünstigten erbrachte Leistung darstellt, besteht ein Leistungsaustausch, und die Subvention verdient die Bezeichnung «Subvention» nicht (ist damit «unecht»), da sie die Steuerbasis darstellt [43]. Ist die Subvention hingegen nicht Bestandteil eines Leistungsaustauschs, ist keine MWST fällig («echte» Subvention). Dieser Auffassung folgend ist die Subvention keine mehrwertsteuerliche Angelegenheit und dürfte somit keinen Einfluss auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug haben [44]. Das Bundesgericht ist dieser Unterscheidung jedoch nicht ge-

folgt [45]. Ihm zufolge sind die dank der Subventionen erworbenen Waren und Dienstleistungen teilweise zu nicht steuerbaren Zwecken erworben worden, da der Preis der erbrachten Leistung durch die Subvention gemindert worden ist [46]. Das Gewähren des Rechts auf Vorsteuerabzug würde somit eine Befreiung ohne gesetzliche Grundlage bieten, die einer «neuen Subvention» gleichkäme [47].

Das MWSTG definiert den Begriff Subvention nicht genau [48]. Die ESTV definiert Subventionen und sonstige öffentlich-rechtliche Beiträge als geldwerte Vorteile, die von einem Gemeinwesen unentgeltlich gewährt werden, das heisst, ohne dass der Begünstigte eine direkte Gegenleistung erbringt [49]. Sie dienen insbesondere der Gewährleistung oder Förderung einer gemeinnützigen Aufgabe, die zu übernehmen der Begünstigte sich bereit erklärt hat (Art. 29 Buchstabe a und d MWSTV; z. B. Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Subventionsgesetz [SuG]) oder zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung einer gesetzlich vorgeschriebenen Aufgabe ergeben (z. B. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 Buchstabe a SuG), sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt (Art. 29 Buchstabe b und d MWSTV) [50]. Auch im Bundesrecht findet sich im Subventionsgesetz eine Definition. Das Bundesgesetz über Subventionen unterscheidet zwischen Finanzhilfen und Abgeltungen. «Finanzhilfen» sind definiert als «Finanzhilfen sind geldwerte Vorteile, die Empfängern ausserhalb der Bundesverwaltung gewährt werden, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten» [51]. Abgeltungen sind «Leistungen an Empfänger ausserhalb der Bundesverwaltung zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich ergeben aus der Erfüllung von öffentlich-rechtlichen Aufgaben» (Art. 3 Abs. 2 SuG).

Im neuen Recht wird in Art. 18 Abs. 2 MWSTG der Begriff des Nichtumsatzes definiert. In diesem Sinne bleibt die Unterscheidung zwischen echten und unechten Subventionen anwendbar, weil von dieser Bestimmung nur die (echten) Subventionen erfasst sind, die nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs angeboten werden. Die Botschaft zur Vereinfachung bestätigt das. Darin heisst es:

«Aus Sicht der Systematik der MWST ist im Rahmen der Subventionen immer zu prüfen, ob die betreffenden Zahlungen ein Entgelt für eine Leistung darstellen. Wie die Zahlungen bezeichnet werden, ist hierbei nur bedingt relevant» [52].

Dieser Hypothese folgend handelt es sich um unechte Subventionen. Grundsätzlich wird damit anerkannt, dass sich Subventionen nur auf Nichtumsätze seitens öffentlicher Stellen beziehen [53]. Jedoch richten sich die ausgeführten und subventionierten Aufgaben im gemeinnützigen Bereich im Allgemeinen an einen unbestimmten Kreis von Begünstigten [54]. Daraus folgt, dass die von gemeinnützigen Einrichtungen bezogenen Subventionen oftmals echte Subventionen sein werden, da sie ohne Gegenleistung erbracht werden. Es ist daher zu überprüfen, ob Art. 33 Abs. 2 MWSTG anwendbar ist, insbesondere mit der Folge einer Kürzung des Vorsteuerabzugs. Zu beachten ist, dass der Begriff der Subvention im Sinne dieser Bestimmung enger auszulegen ist [55].



**4.4 Sponsoring.** Sponsoring bezieht sich, wie wir gesehen haben, auf Mittel, die die Einrichtung im Rahmen eines Leistungsaustauschs für die öffentliche Würdigung des Sponsors (Unternehmen oder Einzelperson) erhält. Derartige Zahlungen stellen eine Einkommensquelle für die Einrich-

*«Sponsoring bezieht sich auf Mittel, die die Einrichtung im Rahmen eines Leistungsaustauschs für die öffentliche Würdigung des Sponsors (Unternehmen oder Einzelperson) erhält.»*

tung dar, die die Zahlungen erhält. Die steuerliche Behandlung dieser Zahlungen wurde weiter oben analysiert [56]. Wie wir gesehen haben, behandelt Art. 21 Abs. 2 Ziffer 27 MWSTG Leistungen zur Würdigung des Unternehmens als von der Steuer ausgenommene Zahlungen und zwar insoweit, als die Zahlungen nicht als Spende im Sinne von Art. 3 Buchstabe i MWSTG gelten. Man wird feststellen, dass die Sponsoringzahlungen für die sie leistenden Unternehmen gemeinhin als Anschaffungskosten von den direkten Steuern/vom Einkommen abziehbar sind (Werbung) und das selbst dann, wenn diese Zahlungen bei den Begünstigten von der MWST ausgenommen sind.

Im Wesentlichen ist, wie oben ausgeführt, zu unterscheiden zwischen Spenden (per Definition entgeltlos), Bekanntmachungsleistungen (von der Steuer ausgenommen) und Kommunikationsleistungen (steuerbar). Gemeinhin gilt, dass eine gemeinnützige Einrichtung, die einen Beitrag erhält, keine Leistung erbringt, wenn sie in Publikationen ihrer Wahl einmalig oder mehrmalig in neutraler Form nur den Namen oder die Firma des Spenders nennt oder lediglich das Logo des Spenders verwendet (Art. 3 Buchstabe i MWSTG) [57]. Verbindet jedoch derselbe Empfänger ein Unternehmen mit seiner Tätigkeit bzw. einer Veranstaltung und zielt damit darauf ab, das Unternehmen, das ihn sponsert bekannt zu machen, ist dieser Vorgang von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Ziffer 27 MWSTG). Nur wenn der Vorgang über die Bekanntmachungsleistung hinausgeht, insbesondere weil die Zuwendung eines Unternehmens nicht darauf ausgerichtet ist, sich mit der Tätigkeit der wohlthätigen Einrichtung in Verbindung zu bringen, handelt es sich um einen steuerbaren Vorgang.

**4.5 Beiträge.** In der Vergangenheit wurden feine Abgrenzungen getroffen zwischen «echten» Beiträgen, die als Nichtumsätze behandelt werden, und «unechten» Beiträgen, die im Rahmen eines Leistungsaustauschs fließen [58]. So hat das Bundesgericht unter dem alten Recht bestätigt, dass die Zahlung gesetzlicher Beiträge von Mitgliedern zugunsten des Zwecks der Einrichtung nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgt, da sie kein Entgelt für eine

steuerbare Leistung darstellt. Man spricht daher von «echten Beiträgen» [59]. Nur wenn die Einrichtung eine spezifische Leistung für einige Mitglieder erbringt («unechte» Beiträge), wird diese eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Im vorliegenden Fall befand unser oberstes Gericht, dass die von den Spendern an die REGA gezahlten Beiträge ein Entgelt für eine mehrwertsteuerpflichtige Leistung darstellten, weil die Organisation in ihren Allgemeinen Geschäftsbedingungen die Kostenübernahme für Hilfeleistungen an den Spender zusicherte, auch wenn seine Hauptmotivation die finanzielle Unterstützung der REGA war.

Das neue Recht präzisiert die geltende Regelung. Erstens können bestimmte Beiträge Spendeneigenschaft besitzen und somit nicht Teil der steuerbaren Leistung sein (Art. 18 Abs. 2 MWSTG). Das gilt für Beiträge passiver Mitglieder oder Beiträge von Spendern zugunsten gemeinnütziger Vereine oder Organisationen. Gleiches gilt für Beiträge von Spendern, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnern freiwillig Vorteile im Rahmen des statutarischen Zwecks gewährt, «sofern sie dem Gönner oder der Gönnerin mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht» (Art. 3 Buchstabe i MWSTG). Nach dieser Auffassung werden die Beiträge als Nichtumsätze behandelt, die damit nicht vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind und keine Wirkung auf den Anspruch auf Rückerstattung der Vorsteuer haben. Zweitens sind Leistungen von nichtgewinnstrebigen Organisationen, die diese für ihre Mitglieder gegen Zahlung eines gesetzlichen Beitrags erbringen, nach dieser Bestimmung von der MWST ausgenommen, soweit sie nicht als Spenden gemäss oben genanntem Art. 3 Buchstabe i MWSTG gelten (Art. 21 Abs. 2 Ziffer 13 MWSTG). Daraus ergibt sich, dass die Beiträge der aktiven Mitglieder einer gemeinnützigen Einrichtung in der Regel von der MWST ausgenommen sind, soweit sie durch die Statuten festgeschrieben sind und im Gegenzug Anspruch auf eine für jedes Mitglied bzw. jede Mitglieds-kategorie identische Leistung verleihen [60]. Der Begriff des passiven Mitglieds ist im Wesentlichen ausgelegt auf den Zusammenhang zwischen dem Vereinsmitglied und dem gezahlten Beitrag. Daher gilt jedes Mitglied als

*«Im Wesentlichen ist zu unterscheiden zwischen Spenden (per Definition entgeltlos), Bekanntmachungsleistungen (von der Steuer ausgenommen) und Kommunikationsleistungen (steuerbar).»*

aktiv, dessen Beitrag mit einem besonderen Vorteil verbunden ist, der über die blossе finanzielle Unterstützung des Vereins hinausgeht [61]. Drittens muss man sich in jedem Fall vergewissern, ob es nicht einen Leistungsaustausch zwischen dem Beitrag des (aktiven) Mitglieds und einer Leistung der Einrichtung gibt [62]. Denn soweit die Einrichtung

für bestimmte Mitglieder Sonderleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbringt, handelt es sich um einen «unechten» Beitrag, der sodann steuerbar ist [63].

Es gibt damit potenziell drei unterschiedliche steuerliche Situationen, wie das folgende Beispiel aus der MWST-Info 05 zeigt. Ein gemischter Chor in Form eines gemeinnützigen Vereins besteht aus Mitgliedern, die regelmässig an den Proben und Konzerten teilnehmen und einen jährlichen Mitgliederbeitrag von 60 CHF bezahlen, sowie aus Passivmitgliedern, die einen jährlichen Beitrag bezahlen und dafür einen Rabatt auf die Konzerteintrittspreise erhalten [64]. Erstere bezahlen (echte) Beiträge, die keine Spendeneigenschaft besitzen, aber von der MWST ausgenommen sind (Art. 21 Ziffer 13 MWSTG), wohingegen die Beiträge von letzteren nicht mehrwertsteuerlich relevant sind und als Nichtumsätze behandelt werden (Art. 3 Buchstabe i MWSTG). Bietet der gemischte Chor jedoch einem der Mitglieder im Austausch gegen einen (unechten) Sonderbeitrag ein Konzert an, so ist der Vorgang Teil eines Leistungsaustauschs und unterliegt der MWST.

## 5. STEUERPFlicht

Im Allgemeinen ist steuerpflichtig, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt, soweit das Unternehmen Leistungen auf schweizerischem Staatsgebiet erbringt, oder wer Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte auf schweizerischem Staatsgebiet hat (Art. 10 Abs. 1 MWSTG). Die Steuerpflicht ist mit der Annahme einer dauerhaften kommerziellen Tätigkeit verbunden. Laut Bundesgericht bemisst sich der *dauerhafte* Charakter einer Tätigkeit nach den Gesamtumständen, das heisst insbesondere nach bestimmten (objektiven) Kriterien wie:

«ein Engagement über mehrere Jahre, eine geplante Aktion, eine auf Wiederholung ausgelegte Aktivität, die Realisierung mehrerer Vorgänge, die Ausführung mehrerer Aktionen gleicher Art in einem gleichen Zeitraum, Intensität der Aktivität, Teilhabe am Markt, Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, Art und Weise, wie man gegenüber den Behörden auftritt» [65].

Im vorliegenden Fall wurde die Tätigkeit einer Organisation für das 150-Jahre-Jubiläum der Eidgenossenschaft, die zwar für ein einmaliges Ereignis gegründet wurde, als dauerhaft betrachtet, weil sie mehrere Jahre lang existiert und eine regelmässige Tätigkeit betrieben hat, um das Jubiläum durchzuführen. Um dauerhaft zu sein, muss sich die Aktivität hingegen im Laufe der Zeit entwickeln. Nach unserer Auffassung erfüllen eine einmalige Aktion oder ein sich nicht wiederholender Basar nicht die Bedingung der Dauerhaftigkeit. Anders ist die Lage etwa, wenn eine gemeinnützige Einrichtung beginnt, über einen bestimmten Zeitraum systematisch und geplant Kunstwerke zu verkaufen.

Gesetzlich *befreit* von der Steuerpflicht sind Unternehmen, die innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als 100 000 CHF Umsatz aus Leistungen erzielen, die nicht von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Buchstabe a MWSTG). Bereits daraus ergeben sich häufig Situationen der Befreiung im Philanthropiesektor, da der steuerbare Umsatz oftmals unterhalb der MWST-Schwelle liegt.

Viele Tätigkeiten gemeinnütziger Einrichtungen sind von der MWST ausgenommen (siehe unten).

Zudem ist auch von der MWST befreit, wer als nicht gewinnstrebig, ehrenamtlich geführter Sport- oder Kulturverein oder als gemeinnützige Institution innerhalb eines Jahres im In- und Ausland weniger als 150 000 CHF Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Art. 21 Abs. 2 von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Buchstabe c MWSTG). Eine gemeinnützige Institution ist eine Organisation, die den festgelegten Kriterien für die direkte Bundes-

---

*«Will man gemeinnützige Institutionen begünstigen, sollte man sich auf die von ihnen bezogenen oder erbrachten Leistungen konzentrieren.»*

steuer im Sinne von Art. 56 Buchstabe g DBG (Art. 3 Buchstabe j MWST) entspricht. In der Rechtsprechung stützt sich die ESTV auf die Bescheinigung der kantonalen Steuerverwaltung, mit der die Organisation vollständig von der direkten Bundessteuer befreit ist [66].

Daraus folgt, dass viele gemeinnützige Institutionen nicht steuerpflichtig sind. Neben der Tatsache, dass die meisten der von ihnen erbrachten Leistungen von der MWST ausgenommen sind, ist die Schwelle für die Steuerpflichtigkeit für sonstige Aktivitäten höher. Zudem könnten die Bedingungen der Regelmässigkeit und der Dauerhaftigkeit Schwierigkeiten in Zusammenhang mit der Steuerpflicht verursachen.

Das Unternehmen kann allerdings auf die Befreiung *verzichten* (Art. 11 MWSTG). Auf dem Gebiet der Gemeinnützigkeit bedarf diese Möglichkeit einer genaueren Beleuchtung, insbesondere wenn die Institution im Vorfeld erhebliche Vorsteuersummen zu tragen hat. In diesem Fall kann sie von der geschuldeten MWST den MWST-Betrag abziehen, den sie vorab ausgelegt hat.

## 6. FAZIT

Die steuerliche Behandlung des Philanthropiesektors auf dem Gebiet der MWST wirft komplexe Fragen auf. Der Gesetzgeber muss berücksichtigen, dass die MWST im Gegensatz zu den direkten Steuern Tätigkeiten von Steuerpflichtigen betrifft, und gemäss dem Ziel des Gesetzes soll nicht der Steuerpflichtige die Steuer tragen, sondern der Endverbraucher. Daraus folgt, dass die zuweilen befürwortete Lösung, gemeinnützige Institutionen wie bei den direkten Steuern zu befreien, nicht unbedingt der richtige Ansatz ist. Will man gemeinnützige Institutionen begünstigen, sollte man sich auf die von ihnen bezogenen oder erbrachten Leistungen konzentrieren.

Das neue Gesetz verschafft so einen besseren Überblick über die gemeinnützigen Tätigkeiten. Der Grossteil dieser Tätigkeiten ist von der MWST ausgenommen, hierin eingeschlossen sind Zuwendungen in Zusammenhang mit Spon-

soring (Bekanntmachungsleistung zugunsten Dritter), die in der Vergangenheit zahlreiche Probleme aufgeworfen haben. Zudem sind gemeinnützige Einrichtungen oftmals auch von der Steuerpflicht befreit, weil sie die Schwelle von 150 000 CHF nicht erreichen.

Die Position der gemeinnützigen Organisationen ist weiterhin Gegenstand von Kontroversen, insbesondere die Auslegung des Begriffs der Bekanntmachungsleistung zugunsten Dritter bzw. gemeinnütziger Organisationen gemäss Art. 21 Ziffer 27 MWSTG. Die von einigen Autoren vorgeschlagene enge Auslegung hält der wörtlichen und systematischen Auslegung des Gesetzes nicht stand. Einerseits entspricht der Begriff der Bekanntmachungsleistung zugunsten Dritter im Wesentlichen dem des Sponsoring im Rahmen der Rechtsprechung des Bundesgerichts in der Vergangenheit. Andererseits werden Zuwendungen, die in neutraler Form in einer Publikation erwähnt werden (selbst bei Nennung der Firma des Spenders oder Verwendung seines Logos), vollumfänglich als Spenden behandelt, die mangels einer Gegenpartei Nichtumsätze darstellen (Art. 3 Buchstabe i

MWSTG). Wird also eine gemeinnützige Aktivität von der Steuer ausgenommen, kann sich dies als kostspielig für bestimmte Einrichtungen erweisen, wenn ihnen im Vorfeld erhebliche MWST-Zahlungen entstehen, die ihnen von Dritten in Rechnung gestellt werden (Sicherheitsgebühren, IT, diverse Dienstleistungen usw.). In diesem Fall sollte eine allfällige Wahlmöglichkeit für die Versteuerung geprüft werden. Für diese Lösung muss sodann die Höhe des Prozentsatzes des Vorsteuerabzugs überprüft werden. Es sei insbesondere daran erinnert, dass das Gesetz bei subventionierten Institutionen bestätigt, dass für Mittel aus (echten) Subventionen im Sinne des Art. 18 Buchstabe a bis c MWSTG keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Abschliessend wäre nach Beilegung der Kontroversen rund um die Auslegung eine endgültige, vertretbare Lösung für die gemeinnützigen Organisationen, dass der Gesetzgeber eines Tages beschliesst, Subventionen wie Spenden zu behandeln und damit die anteilige Kürzung des Vorsteuerabzugs abzuschaffen. ■

**Anmerkungen:** 1) Der Autor war Mitglied der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) seit ihrer Gründung im Jahr 1994 bis zu ihrer Auflösung am 31. Dezember 2006 gleichzeitig mit der Gründung des Bundesverwaltungsgerichts (BVG). 2) Siehe Art. 56 Buchstabe g Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG); 23 Buchstabe f (Steuerharmonisierungsgesetz) StHG. 3) Das neue MWSTG sieht insbesondere vor, dass Tätigkeiten, die von der Steuer ausgenommen sind, fortan auch freiwillig (optional) versteuert werden können, und zwar durch einfache Erklärung der Versteuerung in der MWST-Abrechnung. In dieser Hinsicht ist eine Ausweisung der MWST in der Rechnung nicht mehr obligatorisch. 4) Mollard P./Oberson X./Tissot Benedetto A., *Traité TVA*, Basel 2009, S. 3. 5) Baumgartner I./Clavadetscher D./Kocher M., *Vom Alten zum Neuen Mehrwertsteuergesetz*, Langenthal 2010, S. 23. 6) Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts A-1383/2015 vom 4. März 2016 Erwägung 2.3 bestätigt durch Bundesgerichtsentscheid 2C\_307/2016 vom 8. Dezember 2016 Erwägung 5. 7) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 36. 8) Botschaft des Bundesrates vom 25. Juni 2008 zur Vereinfachung der MWST, BBL 2008, S. 6277 ff., 6302 (zitiert als: Botschaft zur Vereinfachung 2008). 9) Dabei dürfen Leistungen, die nicht vom Geltungsbereich der MWST erfasst sind (geregelt in Art. 18 Abs. 2 MWSTG) nicht mit solchen verwechselt werden, die im engeren Sinne von der MWST ausgenommen und in Art. 21 Abs. 2 MWSTG aufgeführt sind, siehe Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 170. 10) Die Grundversorgung, das heisst, die im Rahmen der Hilfe zu Hause oder in Pflegeheimen erbrachten Leistungen stellen keine medizinischen Behandlungen dar, geniessen aber eine unechte Befreiung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziffer 4 MWSTG, sofern sie ärztlich verordnet werden. Zu diesem Thema siehe BVG-Entscheid A-1204/2012 vom 14. Februar 2014 Erwägung 3.2.2. Siehe auch MWST-Info Nr. 4 Steuerobjekt, Kap. 6.5. 11) In diesem Sinne, ESTV, MWST-Info 23, Kultur Ziffer 3.1.1. 12) Siehe Botschaft zur Vereinfachung 2008, S. 6353. 13) Bundesgerichtsentscheid vom 13. Februar 2002, Archive, Bd. 72, S. 231 f. 14) Bundesgerichtsentscheid vom 8. Januar 2003, RDAF 2003 II, S. 394 ff., 405. 15) Bundesgerichtsentscheid vom 8. Januar 2003, RDAF 2003 II, S. 405. 16) Die

Frage des Splitting war im Übrigen umstritten. Wir hatten es damals vorgeschlagen, siehe X. Oberson, *Anwendung der MWST im Sport*, Der Schweizer Treuhänder 2003, S. 790 ff. 793; siehe hingegen Glauser P.M., *Sponsoring und MWST*, Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 886 ff., 890; Ciwy A., *MWST und Sponsoring*, Genf/Zürich/Basel 2014, S. 16. 17) Bundesgerichtsentscheid vom 1. Juli 2004, RDAF 2005 II, S. 92 ff. 18) Siehe auch die Kritik von Glauser, op. cit. 2005, S. 889. 19) BGE vom 5. Februar 2010, 2C\_442/2009. 20) ESTV, MWST-Info 04, Kap. 6.27.3. 21) Glauser, op. cit. (2005), S. 886, 893; ESTV Anweisungen 2001, Kap. 416; Branchenbrochure Nr. 19. *Bildung und Forschung*, Kap. 7.2.1. 22) Siehe auch Botschaft zur Vereinfachung (2008), S. 6353, in der die Rede davon ist, dass dies systematisch der richtige Ort für die Regelung sei. 23) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, op. cit. S. 160 f. 24) Camenzind A./Honauer N./Vallender K.A./Jung M./Probst S., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 3. Auflage, Bern 2012, S. 306. 25) Glauser P.-M., *Subventions, dons et sponsoring*, Archives 79 (2010/11), S. 1 ff., 27; siehe auch: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), Nr. 226 ff. ad Art. 3 MWSTG (2015). 26) ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt, Kap. 6.27.3. 27) So argumentiert auch Mollard, in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 1113. 28) Glauser, op. cit. (2010/11), S. 28. 29) In diesem Sinne, ESTV, MWST-Branchen-Info 23 Kultur (2010), S. 14, die allerdings erwähnt, dass dieser Hinweis «von der Steuer ausgenommen» ist. Nach unserer Auffassung handelt es sich um einen Nichtumsatz, der nicht unter den Geltungsbereich der MWST erfasst, fällt (Art. 18 Abs. 2 MWSTG). Damit wird das Recht auf Rückerstattung der Vorsteuer nicht geschmälert (Art. 33 Abs. 1 MWSTG). 30) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 192; Botschaft zur Vereinfachung 2008, S. 6353. 31) Glauser, op. cit. (2015), Nr. 229 zum Art. 3 Buchstabe i MWSTG. 32) BGE vom 8. Januar 2002 = RDAF 2003 II, S. 403. 33) ESTV, MWST-Info 04, Steuerobjekt, Kap. 6.27.4, Seite 79. 34) Der reduzierte Satz kommt gegebenenfalls zur Anwendung, wenn es keine Vorrichtungen für den Konsum an Ort und Stelle gibt (Tische oder Tresen); ESTV, MWST-Info 23, (2010), S. 30, Kap. 7.2.4. 35) ESTV, MWST-Info 23 (2010), S. 30, Kap. 7.2.4. 36) Siehe auch Glauser, op. cit. (2015), Nr. 235 zum Art. 3 Buch-

stabe i MWSTG. 37) Siehe auch Glauser, op. cit. (2010/11), S. 8. 38) Man wird feststellen, dass die Gesetzesvorlage ursprünglich eine Ausnahmeregelung enthalten sollte, wie sie auch für Subventionen gilt, das heisst im Falle von Spenden sollte der Vorsteuerabzug gekürzt werden. Das Parlament ist dem nicht gefolgt (siehe Art. 33 MWSTG). 39) Manche sind der Meinung, dass das Gesetz an dieser Stelle unpräzise ist, da es Leistung und Entgelt – die jeweils in Art. 3 Buchstabe c bzw. Buchstabe f MWSTG definiert werden – durcheinanderbringt, siehe Cywie, op. cit. 2014, S. 40. 40) Siehe oben, III. B. 41) Cywie, op. cit. (2014), S. 13; Glauser, op. cit. (2010/11), S. 23. 42) In Bezug auf das ehemalige Recht siehe Riedo D., *Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht*, in: *Festschrift SRK, Lausanne 2004*, S. 117 ff. 43) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 730. 44) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 731. 45) BGE 126 II 456, BGE vom 1. März 2001, Archives 71, S. 254; Glauser, op. cit. (2010/11), S. 9. 46) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 731. 47) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 731. 48) Botschaft zur Vereinfachung 2008, S. 6505. 49) ESTV, MWST-Info 05, Kap. 1. 50) Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-3044/2009 vom Mittwoch, 21. Dezember 2011 Erwägung 3.1.1. 51) Art. 3 des Bundesgesetzes über Finanzhilfen und Abgeltungen (Subventionsgesetz) vom 5. Oktober 1990, SR 616.1. 52) Botschaft zur Vereinfachung 2008, S. 6505. 53) Glauser, op. cit. (2010/11), S. 17; MWST-Info 05 Kap. 1.1. 54) Ebenfalls in diesem Sinne, insbesondere in Bezug auf kulturelle Leistungen, Botschaft zur Vereinfachung (2008), S. 6505. 55) Glauser, op. cit. (2010/11), S. 17. 56) Siehe oben III. B. 57) ESTV, MWST-Info 05, Subventionen und Spenden, Kap. 2.2. 58) Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, op. cit. S. 308. 59) BGE 2C\_202/2011 vom 24. Oktober 2011, Erwägung 3.2. 60) ESTV, MWST-Info 05, Subventionen und Spenden, Kapitel 2.3.1. 61) Glauser, op. cit. (2015), Nr. 252 zum Art. 3. 62) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. S. 200. 63) Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, op. cit. S. 309. 64) ESTV, MWST-Info 05, Kap. 2.3.1. 65) BGE vom 27. Mai 2002, RDAF 2003 II 14, 17. 66) Siehe z. B. ESTV, Info 05, Subventionen und Spenden, Kap. 2.3.2.