Art. 18 MWSTG: Steuerobjekt der Inlandsteuer und Nicht-Entgelte

Funktion und Systematik

Art. 18 MWSTG bestimmt das Steuerobjekt der Inlandsteuer. Abs. 1 erfasst die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen und erklärt sie für steuerbar, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht **Art. 18 MWSTG**. Abs. 2 zählt Mittelflüsse auf, die «mangels Leistung» nicht als Entgelt gelten. Abs. 3 enthält seit dem 1. Januar 2025 eine Fiktion für Mittel, die ein Gemeinwesen ausdrücklich als Subvention bezeichnet **Art. 18 MWSTG**.

Die Botschaft zum MWSTG 2009 bezeichnet die Einnahmen ausserhalb des Steuerobjekts als «Nicht-Entgelte», die nach dem eigentlichen Besteuerungsziel beim Unternehmen keinerlei Steuerfolgen auslösen sollen **BBl 2008 6885**. Das Gesetz durchbricht diesen Grundsatz bewusst: Wer Gelder nach Abs. 2 lit. a bis c erhält, muss den Vorsteuerabzug verhältnismässig kürzen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG); alle übrigen Nicht-Entgelte führen zu keiner Kürzung (Art. 33 Abs. 1 MWSTG) **Art. 33 MWSTG**. Die Zuordnung zu einem bestimmten Buchstaben ist deshalb oft wichtiger als die Frage, ob überhaupt ein Nicht-Entgelt vorliegt (dazu unten, Vorsteuerkürzung).

Drei Ebenen sind auseinanderzuhalten:

- Nicht-Entgelt (Nichtumsatz): Es fehlt ein Leistungsverhältnis; der Vorgang liegt ausserhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer. Eine Steuerausnahme ist dann gar nicht zu prüfen. Das Bundesgericht liess deshalb bei echten Mitgliederbeiträgen offen, ob Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG greifen würde **2C_1104/2015**.
- Ausgenommene Leistung: Es liegt eine Leistung gegen Entgelt vor, die ohne Option nach Art. 21 Abs. 1 MWSTG nicht steuerbar ist **Art. 21 MWSTG**.
- Befreite Leistung: Auch hier liegt eine Leistung vor; nach Art. 23 Abs. 1 MWSTG ist auf ihr keine Inlandsteuer geschuldet **Art. 23 MWSTG**.

Die Abgrenzung ist folgenreich. In 2C_891/2020 verwarf das Bundesgericht die Auffassung der ESTV, der Verkauf eigener Aktien sei eine steuerbare, aber nach Art. 21 Abs. 2 MWSTG ausgenommene Leistung; die zufliessenden Mittel seien eine Einlage nach lit. e und fielen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer **2C_891/2020**.

Die Merkmale «Inland» und «steuerpflichtige Person» werden ausserhalb von Art. 18 konkretisiert. Für das Zusammenspiel mit Abs. 2 ist Art. 10 Abs. 1bis lit. a MWSTG zentral: Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit selbständig ausübt, «unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Mitteln, die nach Artikel 18 Absatz 2 nicht als Entgelt gelten» **Art. 10 MWSTG**. Die seit 1. Januar 2018 geltende Regel sollte klarstellen, dass Nicht-Entgelte auf das Betreiben eines Unternehmens keinen Einfluss haben **BBl 2015 2615** . Das Bundesverwaltungsgericht folgert daraus, dass der Zufluss eines Nicht-Entgelts für sich allein nicht auf einen ausscheidbaren nicht-unternehmerischen Bereich schliessen lässt **a-5711-2022**.

Entstehung und zeitliche Fassungen

Abs. 1 und 2 stehen seit dem Erlass vom 12. Juni 2009 in der Sache unverändert im Gesetz **BBl 2009 4407**. Im Parlament war lit. a umstritten. Der Nationalrat wollte die Subvention nur als Nicht-Entgelt gelten lassen, «sofern kein Leistungsaustausch damit verbunden ist», und fügte eigene Buchstaben für Forschungsbeiträge und Mittel in Bildungs- und Forschungskooperationen ein **AB 2009 N 324**. Der Ständerat hielt die Ergänzung für redundant **AB 2009 S 443**. Die Forschungsbuchstaben wurden schliesslich gestrichen, um die bisherige Praxis beizubehalten **AB 2009 S 627**. Abgelehnt wurde zudem ein Minderheitsantrag, statutarische Mitgliederbeiträge und Spenden von Mitgliedern gemeinnütziger Organisationen ausdrücklich als Nicht-Entgelt aufzuführen **AB 2009 N 324**.

Die einzige materielle Änderung ist Abs. 3, eingefügt durch das BG vom 16. Juni 2023 und in Kraft seit 1. Januar 2025 **Art. 18 MWSTG**. Für Tatsachen vor dem Inkrafttreten bleibt nach dem allgemeinen intertemporalen Grundsatz das bisherige Recht anwendbar **Art. 112 MWSTG**. Das Bundesverwaltungsgericht wendete Art. 18 in einem Fall mit Steuerperioden vor 2025 ausdrücklich in der Fassung ohne Abs. 3 an **a-506-2024**.

Das Leistungsverhältnis als Kern des Tatbestands

Innere wirtschaftliche Verknüpfung

Leistung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts; Entgelt ist der Vermögenswert, den der Empfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 lit. c und f MWSTG) **Art. 3 MWSTG**. Nach dem Leitentscheid BGE 141 II 182 ist der Austausch von Leistungen für die Mehrwertsteuerpflicht charakteristisch; er setzt eine «innere wirtschaftliche Verknüpfung» voraus, in dem Sinn, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst **BGE 141 II 182**.

Die jüngere Rechtsprechung schärft die Formel in zwei Richtungen:

- Kausalität und Finalität: Die Leistung des Unternehmens muss die Gegenleistung auslösen, und die steuerpflichtige Person erbringt die Leistung, um eine Gegenleistung zu erhalten **9C_387/2025**.
- Form des Entgelts: Ob das Entgelt in Geld, einem Geldsurrogat oder einer mehrwertsteuerlichen Leistung besteht, spielt keine Rolle. In 9C_387/2025 bildeten Leihgaben an Gastgewerbebetriebe das Gegenstück zu Lieferrechten aus Getränkelieferverträgen; es lag ein Tauschverhältnis vor **9C_387/2025**.

Für die Verknüpfung stellt das Bundesgericht auf die Perspektive des Leistungsempfängers ab **2C_891/2020**. Eine rechtliche oder vertragliche Verpflichtung zu Leistung oder Entgelt ist nicht erforderlich; es genügt eine wirtschaftliche Verknüpfung, die «(zumindest) aus Sicht des Leistungsempfängers bejaht werden können muss» **a-553-2021**. Bei Spenden ist nach dem Wortlaut von Art. 3 lit. i MWSTG die Perspektive der zuwendenden Person entscheidend **9C_570/2025**.

Massgebend ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die zivilrechtliche Gestaltung ist nicht ausschlaggebend, kann aber als Indiz für die wirtschaftliche Realität berücksichtigt werden **2C_891/2020**. Ebenso können rechtliche Einschätzungen anderer Behörden Indizien enthalten, ohne die mehrwertsteuerliche Würdigung zu binden **2C_585/2017**.

Fehlt die Verknüpfung, liegt ein Nicht-Entgelt vor: «Kommt es zu einem Mittelzufluss, dem keine tatbeständliche (Haupt-) Leistung gegenübersteht, so liegt aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht ein Nichtentgelt vor.» **9C_570/2025**. BGE 141 II 182 verneinte auf dieser Grundlage, dass die Radio- und Fernsehempfangsgebühr Entgelt sei: Der Empfang steht jedermann von Verfassungs und Gesetzes wegen frei, und die einzige Tätigkeit des Bundes ist regulatorischer und damit hoheitlicher Art **BGE 141 II 182**. Der Entscheid zeigt zugleich, dass Abs. 2 nicht nur für aufgezählte Mittelflüsse gilt.

Entgelt von Dritten

Art. 3 lit. f MWSTG rechnet auch Zahlungen zum Entgelt, die eine Drittperson an Stelle des Empfängers aufwendet **Art. 3 MWSTG**. Die Botschaft betont, dass Drittzahlungen nur dann Entgelt sind, wenn sie eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zur empfangenen Leistung aufweisen **BBl 2008 6885**. Bei Zahlungen der öffentlichen Hand an einen Leistungserbringer, dessen Tätigkeit Dritten zugutekommt, entscheidet diese Verknüpfung über die Abgrenzung zur Subvention. In 2C_585/2017 nützte ein vom Bund mitfinanzierter Informationsdienst primär den Forschenden; der Verein handelte in eigenem Namen und nicht als blosser Stellvertreter oder Erfüllungsgehilfe des Bundes. Die Zahlungen waren Nicht-Entgelte **2C_585/2017**. Zum umgekehrten Ergebnis im Dreiecksverhältnis siehe unten zum «wahren Begünstigten».

Beweislast

Es gilt die allgemeine steuerrechtliche Beweislastregel: Die ESTV trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen; die Regel bestimmt die Folgen der Beweislosigkeit **2C_353/2013**. Für Art. 18 führt das nicht zu einer pauschalen Zuweisung, sondern zu einer Zuordnung je nach Rolle der Tatsache:

- Kann die ESTV nicht nachweisen, dass Zahlungen Leistungen gegenüberstanden, ist von einem Nicht-Entgelt auszugehen **9C_570/2025**.
- Umgekehrt muss die steuerpflichtige Person begründen, weshalb unbestrittene Veröffentlichungen zugunsten eines Zahlenden unentgeltlich erfolgt sein sollen; gelingt dies nicht, darf ein Leistungsaustausch angenommen werden **2C_353/2013**.
- Will die steuerpflichtige Person bei einer Subvention eine objektbezogene statt einer umsatzbezogenen Vorsteuerkürzung, muss sie die Verwendung der Mittel nachweisen **a-5049-2020** (dazu unten, Methode der Kürzung).

Der Katalog von Abs. 2: Beispiele, keine abschliessende Liste

Wie das Wort «namentlich» zeigt, ist die Liste nicht abschliessend, sondern lediglich beispielhaft **2C_891/2020**. Zugleich gilt jeder Buchstabe nur «mangels Leistung»: Steht einem Mittelfluss eine Leistung gegenüber, ändert die Bezeichnung als Spende, Schadenersatz, Gewinnanteil oder Subvention nichts. Die Kategorien schliessen sich zudem gegenseitig aus; ein Mittelfluss kann nicht zugleich lit. a und lit. g zugeordnet werden **a-1450-2025**.

Ausserhalb der Liste ist namentlich der echte Mitgliederbeitrag anerkannt. Massgebend ist, ob das einzelne Mitglied für seinen Beitrag eine konkrete Leistung erhält. Werden statutarisch festgelegte Beiträge dem Vereinszweck entsprechend eingesetzt und kommen die damit verbundenen Leistungen allen Mitgliedern zugute, liegen echte, nicht steuerbare Beiträge vor **2C_1104/2015**. Beim Verein Agglo Basel war ein kausaler Zusammenhang nur zwischen der Gesamtheit der Vereinsleistungen und der Summe der Beiträge erkennbar, nicht zwischen der Leistung an das einzelne Mitglied und dessen Beitrag **2C_1104/2015**. Erhält das Mitglied dagegen eine konkrete Gegenleistung, handelt es sich um einen unechten Beitrag; die Frage ist aus Sicht des Mitglieds zu beantworten **a-4308-2015**. Ein unechter Beitrag ist nur nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG ausgenommen, wenn die Beiträge oder ihre Berechnungsgrundlagen von vornherein in den Statuten festgelegt sind **a-4308-2015**. Ein einheitlicher statutarischer Beitrag lässt sich nach einem altrechtlichen Entscheid nicht künstlich in Beitrag und Sponsoring aufspalten **a-7385-2008**.

Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge (lit. a)

Begriff und Abgrenzung zum Entgelt

Die Subvention ist nach der Rechtsprechung in erster Linie ein wirtschaftlicher Begriff **2C_313/2017**. Leistet der Staat einen Beitrag, um ein im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten zu fördern und zu unterstützen, liegt eine Subvention vor. Erwirbt er dagegen eine konkrete und individualisierte Leistung zur Erfüllung einer ihm obliegenden Aufgabe, besteht ein steuerbarer Leistungsaustausch **2C_323/2019**. Als Indiz für eine Subvention gilt praxisgemäss, dass mit der Geldleistung keine spezifische Gegenleistung verknüpft ist und es dem Empfänger freisteht, wie er im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrags die zur Förderung des Zwecks notwendigen Massnahmen trifft **2C_826/2016**.

Der Zusatz in lit. a, wonach Subventionen auch dann kein Entgelt sind, wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung gemäss Art. 46 Abs. 2 BV ausgerichtet werden, stellt klar, dass das Instrument der Finanzierung nicht entscheidet **Art. 18 MWSTG**. Auch die Übertragung einer bundesrechtlich vorgeschriebenen Aufgabe gegen Entschädigung kann eine Subvention sein, solange kein Leistungsaustausch besteht **2C_826/2016**. Umgekehrt unterliegen auch Leistungen, die sich der Staat zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben beschafft, der Mehrwertsteuer **2C_826/2016**.

Das Bundesverwaltungsgericht unterscheidet zwei Konstellationen, in denen der Staat eine Leistung bezieht: wenn er die Tätigkeit des Privaten lediglich als Mittel zur eigenen «Leistungserstellung» weiterverwendet, und wenn er öffentliche Aufgaben auf Private überträgt, die diese in eigenem Namen zugunsten der Allgemeinheit erfüllen («Outsourcing») **a-506-2024**.

Die Kriterien wirken nur in ihrer Gesamtheit. Die Einzelfälle zeigen, welche Umstände den Ausschlag geben:

Konstellation	Ergebnis	Entscheidende Umstände
Bundesbeiträge an Antidoping Schweiz	Subvention	Vereinbarungen liessen so viel Spielraum, dass keine spezifische Gegenleistung vorlag **2C_826/2016**
Jährliche Pauschale einer Stadt an einen Verein für politische Bildung	Subvention	Freiheit in der Wahl der Massnahmen; Pauschale stützt die Tätigkeit als solche **a-553-2021**
DEZA-Programmbeiträge an eine NGO	Subvention	Eigeninitiatives Programm, nur mitfinanziert (höchstens 50 %), keine Auslagerung von Staatsaufgaben **a-506-2024**
Nationales Referenzlabor einer Universität	Entgelt	Auslagerung einer bestimmten tierseuchenrechtlichen Aufgabe; Universität konnte nicht autonom über die Globalentschädigung verfügen **2C_196/2012**
Kantonale Notfall-Triagestelle	Entgelt	Detaillierter Leistungsauftrag; Entschädigung nach erwarteten Anruferzahlen **a-2484-2023**
Beiträge von Kanton und Gemeinden an einen Verkehrsverbund	Entgelt	Beschaffung einer individualisierten und konkreten Organisationsleistung **a-187-2021**

| Forstrevier-Beiträge (VD, TG) | Entgelt | Detaillierte Konventionen, Kontroll- und Berichtspflichten, feste Vergütung **2C_313/2017**; Abgeltung delegierter Revieraufgaben **a-5345-2023** |

Zwei Kriterien sind besonders deutungsbedürftig. Erstens schliesst eine Pauschale Entgelt nicht aus: Beim Referenzlabor wurde eine «Globalentschädigung inkl. MWST» von Fr. 300'000 jährlich als Entgelt qualifiziert **2C_196/2012**, während die Pauschale im Fall des Bildungsvereins gerade für eine Subvention sprach **a-553-2021**. Entscheidend ist, ob die Pauschale eine bestimmte Leistung abgilt oder die Tätigkeit als solche unterstützt. Zweitens kommt es bei Kontrollrechten auf ihre Funktion an. Detaillierte Kontroll- und Berichtspflichten in Forstkonventionen trugen die Annahme eines Leistungsaustauschs **2C_313/2017**. Im DEZA-Fall sprach die verlangte externe Revision dagegen gegen ein Dienstleistungsverhältnis; läge eine Dienstleistung vor, könnte die DEZA die Vertragserfüllung selbst kontrollieren **a-506-2024**.

Die Bezeichnung des Mittelflusses war nach der Rechtsprechung bis Ende 2024 unerheblich. Die Subvention sei im Einzelfall und unabhängig von ihrer Benennung zu prüfen; dass die kantonalen Grundlagen von «subventions» sprachen, änderte in 2C_313/2017 nichts **2C_313/2017**. Ebenso hielt das Bundesverwaltungsgericht bei Thurgauer Revierbeiträgen fest, die Bezeichnung durch kantonales Recht oder Verwaltung sei nicht massgeblich **a-5345-2023**. Diese Linie ist seit 2025 durch Abs. 3 eingeschränkt (unten).

Konkretisierung in Art. 29 MWSTV

Art. 29 Abs. 1 MWSTV nennt als Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge «unter Vorbehalt von Artikel 18 Absatz 3 MWSTG» namentlich Finanzhilfen nach Art. 3 Abs. 1 SuG, Abgeltungen nach Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG, «sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt», Forschungsbeiträge, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Forschungsresultate zusteht, sowie vergleichbare Mittelflüsse gestützt auf kantonales und kommunales Recht **Art. 29 MWSTV**. Auch diese Aufzählung ist nicht abschliessend **2C_356/2020**. Der Vorbehalt bei den Abgeltungen bestätigt, dass die subventionsrechtliche Kategorie die mehrwertsteuerliche Prüfung des Leistungsverhältnisses nicht ersetzt. Beim Referenzlabor war das fehlende Exklusivrecht des Bundes an den Forschungsresultaten «bedeutungslos», weil bereits ein Leistungsaustausch bestand **2C_196/2012**.

Umgekehrt ist nicht jeder Mittelfluss aus einem Fonds ein Kostenausgleich; zur Abgrenzung zwischen lit. a und lit. g siehe unten.

Dreiecksverhältnisse: der «wahre Begünstigte»

Fliessen öffentliche Mittel an eine Stelle, die Arbeiten für Dritte ausführt, ist zu fragen, wer Begünstigter der Subvention ist. In 2C_323/2019 waren dies die Burgergemeinden als Eigentümer der Walliser Schutzwälder, nicht das Forstrevier, das die Arbeiten ausführte. Dass die Aufgabe gesetzlich an einen Dritten delegiert war, sei «pas pertinent». Ausschlaggebend war, dass die Burgergemeinden die Differenz zu tragen hatten, wenn die staatlichen Beiträge nicht ausreichten; daraus ergab sich ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leistungen des Forstreviers und den Zahlungen **2C_323/2019**. Die Zahlungen waren Entgelt, nicht Subvention. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Sichtweise für Thurgauer Revierbeiträge übernommen: Gegenüber dem Waldeigentümer war das Forstrevier insoweit Leistungserbringer **a-5345-2023**.

Den Gegenpol bildet die blosse Weiterleitung. Die Zürcher Filmstiftung leitete städtische und kantonale Mittel an Filmschaffende weiter; die Weiterleitung führte zu keiner Konversion in eine Spende, und beim Endempfänger blieb es bei der Subvention mit Vorsteuerkürzung **9C_149/2024**. Ebenso änderte die Zwischenstation über eine Mehrheitsaktionärin nichts daran, dass ein Beitrag des kantonalen Lotteriefonds ein öffentlich-rechtlicher Beitrag war; der Lotteriefonds war dem Kanton gleichzustellen **9C_609/2022**. Zur verordnungsrechtlichen Regel über die Weiterleitung siehe unten (Vorsteuerkürzung).

Abgrenzung zu Einlagen und internen Umbuchungen

Zwischen lit. a und lit. e entscheidet die Beteiligung. Bei einem Mittelfluss eines Gemeinwesens an eine mehrwertsteuerpflichtige öffentlich-rechtliche Anstalt ist von einer Einlage auszugehen, wenn das Gemeinwesen für die Zuwendung eine Beteiligung erhält; bildet der Mittelfluss beim Empfänger eine Einnahme und beim Gemeinwesen eine Ausgabe, liegt eher eine Subvention vor **2C_356/2020**. Beim Kongresshaus Zürich war das Dotationskapital daher eine Einlage ohne Vorsteuerkürzung, der vergünstigte Baurechtszins dagegen eine Subvention, weil er nicht in der Beteiligung der Stadt begründet lag **2C_356/2020**. Das Bundesverwaltungsgericht hatte noch beide Mittelflüsse als Subvention eingestuft **a-460-2019**; das Bundesgericht hob dies nur hinsichtlich des Dotationskapitals auf, und das anschliessende Verfahren betraf nur die Neuverlegung der Kosten **a-6105-2020**.

Dieselbe Logik gilt für Forderungsverzichte, obwohl lit. e sie ausdrücklich nennt. Ein Forderungsverzicht kann als öffentlich-rechtlicher Beitrag nach lit. a zu würdigen sein, «sofern die öffentlich-rechtliche Komponente überwiegt» **2C_368/2022**. Im entschiedenen Fall wurden Bund, Kanton und Gemeinde für ihren Verzicht in einem Nachlassverfahren nicht mit einer Beteiligung abgefunden und verfolgten regionalpolitische und strukturpolitische Ziele; die Folge war eine Vorsteuerkürzung **2C_368/2022**.

Die Linie hat eine altrechtliche Vorgeschichte, die die Rolle des Gemeinwesens als Aktionär betrifft. Nach dem Bundesgericht handelt ein Gemeinwesen auch dann grundsätzlich im öffentlichen Interesse und nicht wie ein Investor, wenn es an der begünstigten Gesellschaft beteiligt ist; die Rentabilität der Gesellschaft ist dabei nur ein Indiz. Das zinslose Darlehen und der spätere Forderungsverzicht einer Aktionärsgemeinde waren deshalb Subventionen **2C_647/2007**. Das Bundesverwaltungsgericht leitete daraus für eine Bergbahngesellschaft eine Vermutung ab: Ein Gemeinwesen als Gesellschafter wendet im Zweifel eine Subvention und keine Einlage zu («Il y aura dès lors présomption qu'il s'agit d'une subvention et non d'un apport.») **a-3044-2009**. Weil die Gemeinde die regionale Wirtschaft und den Tourismus erhalten wollte, galten ihre zinslosen Vorschüsse, Zinsverzichte und der Forderungsverzicht von Fr. 500'000 als Subventionen mit Vorsteuerkürzung. Dieselben Arten von Zuwendungen des privaten Hauptaktionärs (Defizitdeckungen, Zinsverzichte, Forderungsverzicht) waren dagegen Einlagen und keine Spenden, wie die ESTV angenommen hatte **a-3044-2009**. Der Entscheid zeigt, dass dieselbe Zuwendung je nach Geldgeber unterschiedlich einzuordnen ist. Er erging allerdings zur MWSTV 1994 und zum MWSTG 1999. Nach dem Bundesgericht gilt die altrechtliche Rechtsprechung unter dem MWSTG 2009 nicht mehr uneingeschränkt, weil Einlagen nun ausdrücklich kein Entgelt sind und Art. 33 Abs. 1 MWSTG bei Einlagen und Spenden eine Kürzung bewusst ausschliesst **2C_356/2020**. Unter geltendem Recht stellt das Bundesgericht nicht auf eine solche Vermutung ab, sondern auf das Kriterium der Beteiligung und eine Gesamtwürdigung; fehlende Beteiligungsrechte sprechen danach gegen eine Einlage **2C_368/2022**.

Mittel, die ein Gemeinwesen lediglich von einer Dienststelle auf eine andere umbucht, sind keine Subvention: Das Gemeinwesen richtet nach gewöhnlichem Sprachgebrauch keine Subvention aus, solange es die Mittel nicht ausgibt **2C_2/2022**. Das Bundesgericht stützte sich dabei auf die Verneinung von lit. a; die Vorinstanz hatte den Vorgang noch als Einlage nach lit. e eingeordnet **a-2566-2020**. Bei einer Spezialfinanzierung verlangte das Bundesgericht, dass die Mittel den Kreislauf des leistenden Gemeinwesens verlassen, und liess offen, ob es sich um eine Einlage oder ein Darlehen handelte **9C_736/2022**. Leistungsverhältnisse zwischen Dienststellen desselben Gemeinwesens bleiben grundsätzlich möglich **2C_2/2022**.

Fiktion der ausdrücklichen Bezeichnung (Abs. 3)

Seit dem 1. Januar 2025 gilt: Bezeichnet ein Gemeinwesen von ihm ausgerichtete Mittel gegenüber dem Empfänger ausdrücklich als Subvention oder als anderen öffentlich-rechtlichen Beitrag, so gelten sie als solche im Sinne von Abs. 2 lit. a **Art. 18 MWSTG**. Die Bestimmung setzt die Motion 16.3431 um und soll die Rechtssicherheit «signifikant» erhöhen **BBl 2021 2363**. In der Vernehmlassung war eine blosse gesetzliche Vermutung vorgeschlagen worden; sie wurde verbreitet als nicht rechtssichernd abgelehnt, weshalb die Fiktion gewählt wurde **BBl 2021 2363**. Im Nationalrat unterlag ein Antrag auf Streichung von Abs. 3 mit 53 zu 131 Stimmen **AB 2022 N 715**.

Die Tatbestandsmerkmale ergeben sich aus dem Wortlaut: ein Gemeinwesen als bezeichnende Stelle, von ihm ausgerichtete Mittel, eine Bezeichnung gegenüber dem Empfänger und deren Ausdrücklichkeit **Art. 18 MWSTG**. Art. 29 Abs. 2 MWSTV regelt den Zeitpunkt: Die Bezeichnung kann bis zum Ablauf der Frist von Art. 72 Abs. 1 MWSTG für die Steuerperiode der Auszahlung erfolgen **Art. 29 MWSTV**.

Die Fiktion hat klare Grenzen:

- Nur zugunsten der Subvention: Deklarieren Gemeinwesen und Empfänger eine echte Subvention als Entgelt, kommt die Fiktion nicht zum Zug; es gelten die allgemeinen Beweisregeln **BBl 2021 2363**.
- Keine steuerfreie Beschaffung: Von der Subvention abzugrenzen bleibt die steuerbare Beschaffung von Gütern und Dienstleistungen für den Eigenbedarf des Gemeinwesens; ein Gemeinwesen kann «weder Computer noch Bauleistungen steuerfrei beziehen» **BBl 2021 2363**.
- Gegenleistung durch Rechtserwerb: Im Ständerat wurde festgehalten, dass keine Subvention vorliegt, wenn für die als Subvention bezeichneten Mittel ein Forschungsrecht erworben wird **AB 2023 S 22**. Dies entspricht der Abgrenzung nach Art. 29 Abs. 1 lit. c MWSTV **Art. 29 MWSTV**.
- Kein Verzicht auf die Vorsteuerkürzung: Der Empfänger muss die Mittel nicht mehr versteuern, dafür aber den Vorsteuerabzug kürzen; ein Verzicht auf die Kürzung wurde ausdrücklich nicht umgesetzt **BBl 2021 2363**.

Abs. 3 verdrängt damit die bisherige Linie, wonach die Bezeichnung unerheblich war (oben), aber nur für den von ihm erfassten Fall der ausdrücklichen Bezeichnung durch das zahlende Gemeinwesen. Wo eine solche Bezeichnung fehlt, bleibt es bei der wirtschaftlichen Einzelfallprüfung. Die oben dargestellte Rechtsprechung zur Bezeichnung betraf Steuerperioden vor 2025 (zur zeitlichen Anwendung oben, Entstehung und zeitliche Fassungen). Klärungsbedürftig ist namentlich, wie die Fiktion in Dreiecksverhältnissen wirkt, in denen das Gemeinwesen Mittel als Subvention bezeichnet, die wirtschaftlich das Entgelt für Leistungen an Dritte darstellen (vgl. 2C_323/2019 oben). Die Botschaft rechnet selbst damit, dass mit der Fiktion vermehrt Gelder von Gemeinwesen als Subventionen qualifiziert werden **BBl 2021 2363**.

Tourismusabgaben und kantonale Fonds (lit. b und c)

Lit. b erfasst Gelder, die Kur- und Verkehrsvereine ausschliesslich aus öffentlich-rechtlichen Tourismusabgaben erhalten und im Auftrag von Gemeinwesen zugunsten der Allgemeinheit einsetzen; lit. c Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke **Art. 18 MWSTG**. Nach der Botschaft handelt es sich um Spezialfälle von Subventionen **BBl 2008 6885**. Konsequent unterwirft Art. 33 Abs. 2 MWSTG beide Buchstaben der Vorsteuerkürzung **Art. 33 MWSTG**.

Die Entscheide zum alten Recht zeigen die Grenze, die im Wortlaut von lit. b angelegt ist. Im Fall Davos waren die Erträge aus der Kurtaxe Subventionen, weil mit ihnen keine spezifischen Leistungen gegenüber der Gemeinde verknüpft waren; ausgenommen blieben Beträge, die die Gegenleistung für Leistungen bildeten, die der Verein direkt an die Gemeinde erbrachte, wie Strassenunterhalt und Schneeräumung **2A.233/1997**. Im Fall Crans war der den Gemeinden zustehende und dem Träger überlassene Anteil der Kurtaxe ebenfalls eine Form der Subventionierung, während Zahlungen eines Golfclubs für Zugangsrechte seiner Mitglieder Entgelte waren **2A.410/2006**.

Für lit. c zeigt ein Fall zu Entsorgungsbeiträgen, dass die Herkunft der Mittel genau zu bestimmen ist: Beiträge des Bundesamts für Landwirtschaft an die Entsorgungskosten tierischer Nebenprodukte waren weitergeleitete Subventionen nach lit. a, nicht Fondsbeiträge **a-5049-2020**. Die Rechtsfolge (Kürzung) ist bei lit. a und lit. c dieselbe.

Spenden (lit. d)

Begriff

Spende ist nach Art. 3 lit. i MWSTG eine freiwillige Zuwendung in der Absicht, den Empfänger zu bereichern, ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn **Art. 3 MWSTG**. Das Bundesgericht zerlegt den Begriff in drei Elemente: Freiwilligkeit (keine gesetzliche oder vertragliche Pflicht zur Begünstigung), Begünstigungsabsicht und Freiheit von der Erwartung einer rechtserheblichen Gegenleistung **9C_570/2025**. Entscheidend ist die Sicht der spendenden Person: Wendet sie einen Vermögenswert nicht auf, um eine Leistung zu erhalten, sondern um den Empfänger in Stand zu setzen, seinen Zweck zu verwirklichen, liegt eine Spende vor **9C_570/2025**. Vorteile, die der Empfänger den Spendern gewährt, schaden nicht, solange sie den Rahmen des sozial Üblichen nicht überschreiten **9C_570/2025**.

Die Bezeichnung entscheidet nicht. Die Gönnerbeiträge an die REGA waren nach altem Recht Entgelt, weil die Gönner in Erwartung einer Gegenleistung zahlten, nämlich der Kostenübernahme im Einsatzfall, auch wenn es nie zu einem Einsatz kam **2C_202/2011**. Unter geltendem Recht stellt Art. 3 lit. i Ziff. 2 MWSTG Gönnerbeiträge an gemeinnützige Organisationen den Spenden gleich, auch wenn freiwillig Vorteile gewährt werden, sofern die Organisation mitteilt, dass kein Anspruch auf die Vorteile besteht **a-358-2024**. Fehlt diese Voraussetzung, ist eine gemischte Zahlung aufzuteilen: Bei Gönnerbeiträgen mit einem Kostenübernahmeversprechen für einen Gesundheitscheck galt der Betrag von Fr. 60 als Entgelt für eine steuerbare Leistung, nur der darüber hinausgehende Betrag als Spende **a-358-2024**.

Ein öffentlich-rechtlicher Beitrag wird nicht dadurch zur Spende, dass er über eine private Zwischenstation fliesst (oben zu lit. a) **9C_609/2022**. Die Unterscheidung ist wichtig, weil Spenden anders als öffentlich-rechtliche Beiträge vorsteuerneutral ausgestaltet sind **9C_609/2022**.

Spende, Sponsoring und Bekanntmachungsleistung

Nach Art. 3 lit. i Ziff. 1 MWSTG bleibt eine Zuwendung eine Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form ein- oder mehrmals erwähnt wird, selbst unter Verwendung von Firma oder Logo des Spenders **2C_466/2020**. Geht die Bekanntmachung darüber hinaus, liegt eine Bekanntmachungsleistung vor **2C_466/2020**. Neutral ist eine Nennung nach dem Bundesverwaltungsgericht nur, wenn sie nicht mit Werbeslogans versehen ist, nicht auf Produkte hinweist und keine zusätzlichen Bemerkungen zur Geschäftstätigkeit enthält **a-1426-2024**.

In 2C_466/2020 waren Zahlungen an eine Stiftung für CO2-Kompensation keine Spenden. Die Stiftung stellte ihren Vertragspartnerinnen ein Label zur Verfügung, das eine klimaneutrale Geschäftstätigkeit vermittelt, und verpflichtete sich zu Referenzen auf ihrer Website und in weiteren Kanälen; damit standen den Zahlungen hinreichend konnexe Leistungen gegenüber **2C_466/2020**. Das Argument, die Zahlungen stünden in einem eindeutigen Missverhältnis zur Leistung, genügte nicht **2C_466/2020**. Schon nach

altem Recht war für den Leistungsaustausch unerheblich, ob die Gegenleistung wertmässig übereinstimmt; eine Sponsoringzahlung konnte nicht in eine Werbe- und eine Spendenleistung aufgeteilt werden **2A.43/2002**.

Die Folge einer Bekanntmachungsleistung ist nicht zwingend die Steuerbarkeit. Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter erbringen, sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG ausgenommen **Art. 21 MWSTG**. Das Bundesgericht bestätigte in 9C_570/2025, dass Logos und Links von Partnerorganisationen auf der Website einer Stiftung als ausgenommene Bekanntmachungsleistungen zu qualifizieren waren, während die Zahlungen der Mitglieder und Einzelspender Nicht-Entgelte blieben **9C_570/2025**. Der praktische Unterschied liegt im Vorsteuerabzug: Die Spende ist vorsteuerneutral, die ausgenommene Leistung schliesst den Vorsteuerabzug für die zurechenbaren Aufwendungen aus.

Einlagen, Dividenden und Gewinnanteile (lit. e und f)

Einlagen in Unternehmen

Der Begriff der Einlagen ist nach der Botschaft weit zu verstehen **2C_891/2020**. Emissionserlöse aus der Gründung oder Kapitalerhöhung sind Kapitaleinlagen; wirtschaftlich unterscheidet sich die Veräusserung eigener Aktien davon nicht nennenswert, weshalb auch deren Erlös unter lit. e fällt **2C_891/2020**.

Zwei Schranken begrenzen den weiten Begriff:

- Beteiligung: Auch bei einem Forderungsverzicht oder Sanierungsbeitrag ist vorauszusetzen, dass der Zuwendende (spätestens im Zuge der Zuwendung) eine Beteiligung am Unternehmen erhält. Ohne sie wäre eine Einlage nicht von einer Spende oder einer Subvention zu unterscheiden **a-2704-2020**. Das Bundesgericht hat dieses Urteil bestätigt und den Verzicht öffentlicher Gläubiger als Beitrag nach lit. a gewürdigt **2C_368/2022**. Bei privaten Gesellschaftern stand die Einlagequalifikation von Forderungs- und Zinsverzichten schon nach altem Recht fest; sie verdrängte die Annahme einer Spende **a-3044-2009**. Zum Gemeinwesen als Gesellschafter siehe oben (lit. a, Abgrenzung zu Einlagen).
- Nur Geldflüsse: Lit. e erfasst nach dem Bundesverwaltungsgericht ausschliesslich Geldmittel, nicht aber Sacheinlagen in Form von Arbeit. Die Personalgestellung an eine einfache Gesellschaft war deshalb eine steuerbare Leistung, zu bewerten nach dem Drittpreis, weil die Gesellschaft eng verbunden war **2025iii-4**.

Ein zinsloses Darlehen eines Aktionärs führt in der Regel nicht zu einer Vorsteuerkürzung. Das Bundesgericht verwarf den Einwand der ESTV, ein Aktionärsdarlehen sei simuliert oder rückblickend als Spende zu qualifizieren, mangels Anhaltspunkten **2C_451/2013**.

Dividenden und andere Gewinnanteile

Dividenden und andere Gewinnanteile sind Nicht-Entgelte, aber nur «mangels Leistung». Erbringt ein Gesellschafter der Gesellschaft eine Leistung und wird er dafür über eine Gewinnbeteiligung entschädigt, liegt Entgelt vor; dass die Gegenleistung an den Gewinn gekoppelt ist, schliesst das Leistungsverhältnis nicht aus **2025iii-4**. Ebenso waren Gewinnanteile aus Spielertransfers keine Gewinnanteile im Sinne eines reinen Finanzgeschäfts, sondern Teil eines tauschähnlichen Leistungsaustauschs **a-607-2012**. Für Holdinggesellschaften stellt die Botschaft klar, dass Vorsteuern im Zusammenhang mit Dividenden im Rahmen der übrigen Voraussetzungen abziehbar sind **BBl 2008 6885** .

Kostenausgleich und Pfandgelder (lit. g und h)

Lit. g erfasst vertraglich oder gesetzlich geregelte Kostenausgleichszahlungen, die eine Organisationseinheit, namentlich ein Fonds, an Akteure innerhalb einer Branche leistet **Art. 18 MWSTG**. Nach der Botschaft spielen diese Zahlungen besonders in der Landwirtschaft und der Elektrizitätswirtschaft eine Rolle; sie sollen inländischen Anbietern einen besseren Marktzugang ermöglichen oder ein bestimmtes Verhalten fördern oder belohnen **BBl 2008 6885**. Das Bundesverwaltungsgericht leitet aus der Entstehungsgeschichte einen engen Anwendungsbereich ab: Wesentlich sei, dass bestimmte Kosten einer Branche gepoolt und nach einem festgelegten Schlüssel auf die Akteure überwälzt werden **a-1450-2025**. Die Herkunft der Gelder aus einem Fonds genügt für sich allein nicht **a-1450-2025**.

Die Abgrenzung zu lit. a ist wegen Art. 33 Abs. 2 MWSTG folgenreich, denn lit. g ist vorsteuerneutral. Bei Geothermie-Erkundungsbeiträgen bestätigte das Bundesgericht die Qualifikation als Subvention: Das frühe Projektstadium spreche klarerweise für die Förderung von Explorationsarbeiten und nicht für eine Kostenausgleichszahlung für den Fall, dass am Standort tatsächlich Strom produziert werde **9C_596/2025**. Das Bundesverwaltungsgericht hielt zudem fest, dass der Gesetzgeber zwar wusste, dass auch in lit. d bis l Subventionen enthalten sein können, der klare Wortlaut von Art. 33 Abs. 2 MWSTG aber auf lit. a bis c abstellt **a-1450-2025**.

Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden, gelten nach lit. h nicht als Entgelt **Art. 18 MWSTG**. Nach dem alten Recht war das gegen Rückgabe erstattete Depot das wesentliche Begriffsmerkmal des Mehrweggebindes; selbst nach einmaligem Gebrauch rezyklierte PET-Flaschen fielen darunter, während das umschlossene Getränk steuerbar blieb **2A.127/2002**.

Schadenersatz (lit. i)

Echter und unechter Schadenersatz

Nach lit. i sind Zahlungen für Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen mangels Leistung kein Entgelt **Art. 18 MWSTG**. Die Rechtsprechung unterscheidet:

- Echter Schadenersatz: Nach einem schädigenden Ereignis wird eine Entschädigung zur Wiedergutmachung des erlittenen Schadens ohne entsprechende Gegenleistung bezahlt **a-617-2022**. Der Schädiger stellt bloss den wirtschaftlichen Zustand vor dem schädigenden Ereignis wieder her **a-1558-2006**.
- Unechter Schadenersatz: Die Entschädigung ist Teil eines echten Leistungsaustauschs, etwa wenn sie gezahlt wird, damit der Empfänger einen Zustand duldet oder sich verpflichtet, eine Handlung zu unterlassen **a-617-2022**. Dulden und Unterlassen sind nach Art. 3 lit. e Ziff. 2 MWSTG Dienstleistungen **Art. 3 MWSTG**.

Entscheidend ist nicht die zivilrechtliche Qualifikation, sondern die Einbettung der Zahlung in ein Austauschverhältnis **a-617-2022**. Der zivilrechtlichen Betrachtung kommt Indizwirkung zu; unerheblich ist, ob der Schadenersatz gerichtlich zugesprochen oder aussergerichtlich vereinbart wird **a-2397-2022**.

Fallgruppen

- Reugeld: Ein Betrag von Fr. 600'000, der der Verkäuferin verblieb, weil sich die Käufer einseitig das Recht vorbehalten hatten, die Liegenschaften nicht zu erwerben, war echter Schadenersatz; die Verkäuferin hatte keine Leistung erbracht und kein Recht auf Vertragsabschluss. Die Verwaltungspraxis zum Reugeld ist nach dem Gericht nur ein Anwendungsfall der allgemeinen Grundsätze, keine Ausnahme **a-617-2022**.
- Vergleichszahlungen: Eine Zahlung von Fr. 5 Mio. zur Abgeltung und Liquidation einer Vereinbarung, mit der die Empfängerin eine Konkurrenztätigkeit geduldet und auf ein Gerichtsverfahren verzichtet hatte, war nach altem Recht unechter Schadenersatz und steuerbar **a-201-2012**. Das Gericht hielt ausdrücklich fest, dass keine Konventionalstrafe vereinbart war; deren Behandlung

entschied es nicht **a-201-2012**.

- Vorzeitige Vertragsauflösung und Rechtsverzicht: Entschädigungen für den Verzicht auf den Rückbau einer Mietsache und für die Zustimmung zum vorzeitigen Ausstieg aus einem befristeten Mietvertrag waren nach altem Recht Entgelt für Dienstleistungen **a-1558-2006**.
- Rückerstattung wegen Schlechterfüllung: Die Rückzahlung von Anwaltshonoraren wegen mangelhafter Mandatsführung war kein Schadenersatz, sondern ein Preisnachlass, der eine Entgeltsminderung darstellen kann **a-2397-2022**. Die Abgrenzung wirkt hier zugunsten der leistenden Person: Echter Schadenersatz würde die geschuldete Steuer nicht mindern.

Die altrechtlichen Entscheide beruhen auf demselben Kriterium der inneren wirtschaftlichen Verknüpfung, das das Bundesverwaltungsgericht für lit. i weiterhin anwendet **a-2397-2022**; ihre Übertragung auf das geltende Recht ist daher folgerichtig.

Echter Schadenersatz hat beim steuerpflichtigen Empfänger keine Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug **a-2397-2022**. Nach altem Recht konnte der Geschädigte allerdings die Vorsteuer auf Anwaltskosten, die direkt der Erlangung des Schadenersatzes dienten, nicht abziehen; das Gericht stützte sich dabei auf eine altrechtliche Bestimmung über Nichtumsätze **a-5805-2011**. Ob diese Zuordnung unter Art. 33 Abs. 1 MWSTG fortgilt, hat der Entscheid als altrechtlicher nicht beantwortet.

Unselbständig ausgeübte Tätigkeiten (lit. j)

Lit. j nennt als Beispiele Verwaltungsrats- und Stiftungsratshonorare, Behördenentschädigungen und Sold **Art. 18 MWSTG**. Die Qualifikation der Verwaltungsratstätigkeit als unselbständig geht auf die Rechtsprechung zurück: Der Verwaltungsrat ist Mitglied eines Organs, wird von der Generalversammlung gewählt und abberufen, handelt im Namen der Gesellschaft und trägt nicht das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit **2A.468/1999**.

Die Ausnahme ist an die Person gebunden, die die Funktion ausübt. Fliesst das Honorar nicht dem Verwaltungsrat persönlich, sondern seiner Arbeitgebergesellschaft zu, ist es nach altem Recht Entgelt für einen steuerbaren Personalverleih dieser Gesellschaft; die ESTV durfte sich an die von den Parteien gewählte Gestaltung halten **a-1137-2012**. In gleicher Weise wurden Geschäftsführungshonorare, die auf eine Anwalts-Kollektivgesellschaft lauteten und an sie bezahlt wurden, dieser als Leistungserbringerin zugerechnet; der Rechnung kommt dabei zentrale Bedeutung zu **a-3931-2013**. Beide Entscheide betreffen das alte Recht, knüpfen aber an Zahlungsfluss und Aussenauftritt an, also an Kriterien, die vom Wortlaut von lit. j nicht berührt werden.

Exportbeihilfen (lit. k)

Lit. k nimmt Erstattungen, Beiträge und Beihilfen bei Lieferungen ins Ausland, die nach Art. 23 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG von der Steuer befreit sind, vom Entgelt aus **Art. 18 MWSTG**. Da Art. 33 Abs. 2 MWSTG nur lit. a bis c nennt, führen sie zu keiner Vorsteuerkürzung **Art. 33 MWSTG**. Darin liegt die eigentliche Bedeutung der Bestimmung. Unter der Mehrwertsteuerverordnung von 1994 waren Ausfuhrbeiträge nach dem «Schoggigesetz» noch Subventionen mit Vorsteuerkürzung; das Bundesgericht hielt bereits damals fest, dass Beiträge an steuerbefreite Exportlieferungen nach neuem Recht nicht mehr zu einer Kürzung führen **2A.353/2001**.

Abzugrenzen sind Zahlungen Dritter, die Teil des Entgelts für die Lieferung bilden. Preiszuschläge eines privaten Verbands an Käseaffineure waren nach altem Recht Drittentgelt; ob sie bei Exportlieferungen befreit gewesen wären, liess das Gericht offen **a-162-2010**.

Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten (lit. l)

Begriff der hoheitlichen Tätigkeit

Lit. l nimmt Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten vom Entgelt aus **Art. 18 MWSTG**. Hoheitlich ist nach Art. 3 lit. g MWSTG die Tätigkeit eines Gemeinwesens oder einer von ihm eingesetzten Person oder Organisation, die nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit privaten Anbietern steht, selbst wenn Gebühren erhoben werden **Art. 3 MWSTG**. Die hoheitliche Tätigkeit liegt nach der Botschaft ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer; auf den dafür anfallenden Aufwendungen ist kein Vorsteuerabzug möglich **BBl 2008 6885**.

Massgebend ist die Natur der Tätigkeit, nicht die Handlungsform. Das Bundesgericht verneinte die Hoheitlichkeit weiterverrechneter Kosten der amtlichen Vermessung, obwohl sie mit anfechtbarer Verfügung in Rechnung gestellt wurden: Leistungen unternehmerischer Natur sind auch dann steuerbar, wenn das Gemeinwesen in diesem Bereich Verfügungen erlassen kann **2C_984/2014**. Der mehrwertsteuerliche Begriff ist zudem eigenständig und lässt sich nicht über andere Rechtsgebiete ausdehnen. Die amtliche Verteidigung ist trotz ihrer Einbettung in die Strafprozessordnung unternehmerischer Natur und steuerbar **6B_498/2014**. Das Kantonsgericht Waadt formulierte entsprechend, der Begriff sei enger als derjenige der öffentlich-rechtlichen Aufgabe **CCUR qd17-049752-204/2018**.

Beauftragte Private und Zurechnung

Private handeln nur hoheitlich, wenn ihnen auch die hoheitliche Gewalt übertragen wird, also das Recht, im Namen des Gemeinwesens anfechtbare Verfügungen zu erlassen **a-2484-2023**. Nach der langjährigen Praxis der ESTV, die die Botschaft 2015 wiedergibt, setzt die hoheitliche Delegation voraus, dass das delegierende Gemeinwesen die Tätigkeit selbst hoheitlich ausüben darf, die Delegation gesetzlich geregelt ist und die Beliehenen ermächtigt sind, mittels Verfügung im eigenen Namen auch das geschuldete Entgelt einzufordern **BBl 2015 2615**. Diese Praxis ist eine Verwaltungsauffassung, keine verbindliche Norm. Nach altem Recht verlangte das Bundesgericht für die Übertragung hoheitlicher Gewalt eine formelle gesetzliche Grundlage; ein Regierungsratsbeschluss genügte nicht, sodass die Gebühren für die Führung eines Berufsregisters Entgelt waren **2A.166/2005**.

Wer die Verfügungsmacht hat, bestimmt die Zurechnung. In einem Entscheid vom 30. Januar 2026 zog eine beauftragte Gesellschaft Gebühren für den Betrieb einer Datenbank ein, ohne selbst verfügen zu dürfen. Die hoheitliche Tätigkeit war dem Bundesamt zuzurechnen; die Zahlungen der Betroffenen waren Nicht-Entgelte nach lit. l. Zwischen Bundesamt und Gesellschaft bestand aber ein steuerbarer Leistungsaustausch, sodass die einbehaltenen Gebühren als Entgelt für den Datenbankbetrieb zum Normalsatz steuerbar waren **a-4374-2025**.

Die Abgrenzung zur ausgelagerten Staatsaufgabe mit Entgelt verläuft im Finanzierungsverhältnis. Eine allfällige Delegation hoheitlicher Aufgaben ordnet den Kanton dem Beauftragten nicht unter; die Hoheitlichkeit spielt nur im Verhältnis zu Dritten als Verfügungsadressaten eine Rolle **a-239-2016**. Die Triagestelle im ärztlichen Notfalldienst war weder hoheitlich noch subventioniert: Die Tätigkeit war marktfähig, es fehlte eine Verfügungskompetenz, und die Entschädigung richtete sich nach den erwarteten Anruferzahlen **a-2484-2023**. Ebenso trat ein Thurgauer Forstrevier gegenüber dem Kanton nicht hoheitlich auf **a-5345-2023**.

Abweichende kantonale Rechtsprechung zu Beistandschaften

Die kantonale Rechtsprechung behandelt die Entschädigung von Beiständen unterschiedlich. Das Tessiner Gericht qualifizierte die Tätigkeit eines von der KESB ernannten Vertretungsbeistands nach Art. 394 und 395 ZGB als hoheitlich; der Beistand habe gegenüber der verbeiständeten Person über hoheitliche Befugnisse verfügt, sodass seine Entschädigung ausserhalb der Mehrwertsteuer liege

9.2023.88. Das Kantonsgericht Waadt verneinte dagegen für eine Verfahrensbeistandschaft nach Art. 449a ZGB die Hoheitlichkeit, weil die Tätigkeit von Privaten erbracht werden kann und keine Delegation einer staatseigenen Aufgabe vorliegt; die Entschädigung musste die Mehrwertsteuer einschliessen, ungeachtet der kantonalen Regelung **CCUR qd17-049752-204/2018**. Die Fälle betreffen unterschiedliche Beistandschaftsformen, doch die Begründungen stehen in Spannung. Die Waadtländer Argumentation liegt näher bei der bundesgerichtlichen Linie zur amtlichen Verteidigung, die auf die Erbringbarkeit durch Private abstellt **6B_498/2014**. Angesichts dieser divergierenden kantonalen Entscheide ist in der Praxis die Form der Beistandschaft und der Umfang übertragener Verfügungsbefugnisse genau zu dokumentieren.

Rechtsfolgen: Vorsteuerkürzung und Weiterleitung

Kürzung nur bei lit. a bis c

Die steuerpflichtige Person hat ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn sie Gelder nach Art. 18 Abs. 2 lit. a bis c erhält **9C_280/2026**. Mit Ausnahme dieser Nicht-Entgelte führt die Qualifikation als Nicht-Entgelt nicht zu einer Kürzung **a-5711-2022**. Namentlich kann die Vorsteuer im unternehmerischen Bereich auch dann vollständig geltend gemacht werden, wenn die Tätigkeit teilweise durch Spenden finanziert wird; der altrechtliche Zustand, in dem Spenden zur Kürzung führten, darf nicht wiederhergestellt werden **a-5711-2022**. Die Botschaft 2008 hatte noch eine Kürzung für Spenden vorgesehen **BBl 2008 6885**; Gesetz wurde dies nicht, wie die Botschaft 2015 festhält **BBl 2015 2615**.

Der Wortlaut von Art. 33 Abs. 2 MWSTG ist klar. Das Bundesverwaltungsgericht lehnte es ab, ihn durch eine teleologische Reduktion einzuschränken **a-3765-2024**. Die ESTV hatte für Covid-19-Beiträge auf die Kürzung verzichtet. Das Bundesgericht verwarf den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, weil sich diese allenfalls rechtswidrige Praxis nur auf Covid-19-Beiträge und nicht auf alle Subventionen bezog **9C_280/2026**.

Methode der Kürzung

Die Kürzungsmethode richtet sich nach Art. 75 MWSTV. Das Bundesverwaltungsgericht unterscheidet drei Konstellationen: keine Kürzung, wenn die Mittel einem Bereich ohne Vorsteuern zuzuordnen sind; Kürzung nur der Vorsteuern eines bestimmten Tätigkeitsbereichs, soweit die Mittel diesem zugeordnet werden können; und bei Deckung eines Betriebsdefizits Kürzung im Verhältnis der Mittel zum Gesamtumsatz **a-5045-2021**. Presseförderungsmittel in Form verbilligter Zustellung waren objektbezogene Subventionen, sodass nur die Vorsteuer auf den Zustellkosten zu kürzen war; die steuerpflichtige Person konnte keine andere, ebenfalls vertretbare Methode verlangen **a-5045-2021**. Ausländische Subventionen, die das gesamte Defizit grenzüberschreitender Schifffahrtslinien deckten, führten dagegen zur globalen Kürzung; die behauptete Zweckbindung an das Auslandssegment verwarf das Bundesgericht **9C_433/2024**. Kann die steuerpflichtige Person die objektbezogene Verwendung nicht belegen, bleibt die Kürzung nach dem Gesamtumsatzschlüssel bestehen, auch ohne Betriebsdefizit **a-5049-2020**.

Weiterleitung von Nicht-Entgelten

Das Weiterleiten von Mittelflüssen, die nach Art. 18 Abs. 2 MWSTG nicht als Entgelte gelten, unterliegt nicht der Steuer; die Kürzung nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG erfolgt beim letzten Zahlungsempfänger **Art. 30 MWSTV**. Für die weiterleitende Stelle liegt ein reiner Durchlaufposten vor. Eine blosse Weiterleitung setzt aber voraus, dass dem End-Destinatär ein Rechtsanspruch auf die Mittel oder einen Teil davon zusteht **a-2765-2022**. Fehlt es daran, bleibt zu prüfen, ob die Zwischenstelle eigene Mittel vergibt. Nicht anwendbar ist die Regel, wenn die Mittel nicht bloss weitergeleitet werden; so verneinte das Bundesgericht eine Weiterleitung, wo die streitigen Zahlungen Entgelt für eigene Leistungen der Stiftung waren **2C_466/2020**. Zur Tragweite und Gesetzmässigkeit von Art. 30 Abs. 2 MWSTV hat sich das Bundesgericht ausdrücklich nicht geäussert, weil im entschiedenen Fall der Charakter des Beitrags unabhängig von der Zwischenstation feststand **9C_609/2022**.

Hinweise für die Praxis

- Gemeinwesen als Geldgeber: Ab Steuerperioden 2025 empfiehlt sich eine ausdrückliche Bezeichnung gegenüber dem Empfänger, wenn eine Subvention gewollt ist; sie ist innerhalb der Frist von Art. 29 Abs. 2 MWSTV möglich **Art. 29 MWSTV**. Die Bezeichnung ändert nichts an der Steuerbarkeit eigener Beschaffungen **BBl 2021 2363**.
- Leistungsvereinbarungen ohne Bezeichnung: Detaillierte Leistungskataloge, Vergütung nach Leistungsmengen und fehlender Gestaltungsspielraum sprechen für Entgelt **a-2484-2023**; programmatische Ziele, Mitfinanzierung und Aufsicht über die Mittelverwendung für eine Subvention **a-506-2024**.
- Wahl des Buchstabens: Weil lit. a bis c zur Vorsteuerkürzung führen, die übrigen Nicht-Entgelte nicht, sollten Beteiligungsrechte bei Einlagen **2C_356/2020**, die Branchenlogik bei Kostenausgleichszahlungen **a-1450-2025** und die Spendenabsicht bei Zuwendungen **9C_570/2025** nachweisbar dokumentiert werden.
- Spenden und Gegenleistungen: Nennungen von Spendern sind neutral zu halten; Gönnervorteile sind als anspruchslos zu kommunizieren **a-358-2024**.
- Schadenersatz: Vergleiche und Auflösungsvereinbarungen sind darauf zu prüfen, ob der Empfänger etwas duldet oder auf Rechte verzichtet; die Bezeichnung als Schadenersatz ist dann ohne Wirkung **a-201-2012**.
- Verwaltungsratshonorare: Ob das Honorar der Person oder einer Gesellschaft zufliesst, bestimmt die mehrwertsteuerliche Zurechnung **a-1137-2012**.