

# ABGRENZUNG ZWISCHEN BEKANN- MACHUNGSLEISTUNGEN UND SPONSORING

## Neue ESTV-Praxis: kritische steuersystematische Auslegung

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat, basierend auf der gesetzlichen Regelung gültig seit dem 1.1.2010, ihre Praxisänderung zu der MWST-rechtlichen Behandlung von Bekanntmachungsleistungen mit Wirkung ab dem 1.1.2015 publiziert. Der Autor geht einerseits auf die gesetzliche Regelung im Zusammenhang mit der Spende und der Bekanntmachungsleistung und andererseits auf die neue Praxis zur Bekanntmachungsleistung ein.

### 1. EINLEITUNG

Die Abgrenzung zwischen Spenden, Bekanntmachungsleistungen und steuerbarem Sponsoring hat eine lange Vorgeschichte. Gemeinhin sind sportliche, kulturelle oder gemeinnützige Veranstaltungen und Organisationen in ihrer Tätigkeit von Geldern Dritter abhängig. Die ESTV hat die MWST-rechtliche Folge in Zusammenhang mit der namentlichen Nennung des Gönners früh erkannt und in der Nennung des Gönners einen steuerrelevanten Leistungsaustausch erblickt. Nebst der ESTV befasste sich auch das Bundesgericht mit der MWST-rechtlichen Behandlung von Spenden, Schenkungen und Sponsoring. Und schliesslich schaltete sich auch der Gesetzgeber ein.

In der Praxisänderung vom 27.11.2014 erläutert die ESTV die Abgrenzung zwischen von der Steuer ausgenommenen Bekanntmachungsleistungen und steuerbaren Werbeleistungen. Diese Praxisänderung trat am 1.1.2015 in Kraft. Sie beinhaltet eine terminologische Unschärfe in der Abgrenzung der von der Steuer ausgenommenen Bekanntmachung zur steuerbaren Werbeleistung. Angesprochen als steuerbare Werbeleistung ist insbesondere das Sponsoring. Die publizierte Abgrenzung lässt sich grundsätzlich nur vor dem Hintergrund der bisherigen MWST-rechtlichen Behandlung der Spende und der Sponsoringleistung verstehen.

Vorab sei kurz die rechtshistorische Entwicklung des Sponsoringbegriffs dargestellt.



PETER FRÖHLICH,  
LIC. IUR., FÜRSPRECHER,  
DIPL. STEUEREXPERTE,  
ACT AUDIT & TAX AG,  
ZÜRICH

### 2. GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG

Das Bundesgericht befasste sich mit der MWST-rechtlichen Behandlung von Sponsoringleistungen erstmals im Entscheid vom 13.2.2002 [1]. Kurz darauf bestätigte das Bundesgericht diese Rechtsprechung im landesweit bekannt gewordenen Zürcher-Opernhaus-Entscheid [2].

Nach dem Bundesgericht fallen unter den Begriff des Sponsorings die Gewährung von Geldleistungen, geldwerten Vorteilen oder anderen Zuwendungen durch Unternehmen, die damit Organisationen in gemeinnützigen oder in karitativen Aktivitäten fördern wollen und gleichzeitig eigene, unternehmensbezogene Marketing- und Kommunikationsziele anstreben [3]. Aus der Optik der Mehrwertsteuer (MWST) enthält das Sponsoring demnach zwei Aspekte:

→ einerseits die freiwillige Förderung der unterstützungswürdigen Tätigkeit und → andererseits die Bekanntmachung des Sponsors und seiner Produkte bzw. Dienstleistungen [4].

Mit Bezug auf die MWST-rechtliche Behandlung des Sponsorings ist zu prüfen, ob und in welchem Umfang ein steuerrelevanter Leistungsaustausch stattfindet oder nicht [5].

Das Bundesgericht hat mehrmals festgestellt, dass die freiwillige Förderung einer unterstützungswürdigen Tätigkeit, erfolge diese Förderung nun in Form einer Schenkung, Spende oder Subvention [6], ohne dass eine konkrete Gegenleistung erbracht wird, keinen MWST-rechtlich relevanten Leistungsaustausch darstellt. Weil es an einer (Gegen-)Leistung für die finanzielle Unterstützung fehlt, qualifiziert Letztere nicht als Entgelt für eine bestimmte Leistung. Damit fehlt es an der Bemessungsgrundlage für die MWST [7]. Demgegenüber sind Werbe- und Bekanntmachungsleistungen als steuerbare Dienstleistungen zu verstehen [8]. Da das Sponsoring grundsätzlich die Bekanntmachung des Sponsors gegen Leistung eines Entgelts beinhaltet, stellt sich die Frage, ob und in welchem Umfang ein MWST-rechtlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt.

Das Bundesgericht bejaht einen Leistungsaustausch, weil das Sponsoring aus der Optik der MWST aus zwei kausal aufeinander folgenden Leistungen besteht: Auf die eine Leistung, nämlich die finanzielle Förderung durch den Sponsor, folgt kausal die Leistung des Bedachten, die öffentlichkeitswirksame Nennung des Sponsors [9]. Oder nach den Worten des Bundesgerichts:

«Es genügt, wenn das steuerpflichtige Unternehmen (also der Sponsor) tätig wird und seine Leistung die Gegenleistung auslöst».[10]

Ob der gesamte Betrag des Sponsors der MWST unterliegt, macht das Bundesgericht von der Person des Förderers abhängig. Mit der namentlichen Nennung eines *kommerziell tätigen Unternehmens* als Sponsor wird eine entgeltliche (steuerbare) Leistung erbracht, von der erwartet werden darf,

*«Eine Aufteilung des Entgelts in einen Sponsoringbetrag und eine Spende ist grundsätzlich ausgeschlossen.»*

dass sie auch entsprechende Public-Relations-Wirkungen zur Folge hat. Diese Leistung dient dem leistenden Unternehmen in erster Linie (wenn nicht ausschliesslich) geschäftlichen Zwecken [11]. Der gesamte Sponsoringbetrag ist damit als Entgelt zu verstehen und bildet die Bemessungsgrundlage für die MWST [12]. Eine Aufteilung des Entgelts in einen Sponsoringbetrag und eine Spende ist damit grundsätzlich ausgeschlossen [13]. Demgegenüber sieht das Bundesgericht in der blossen namentlichen Nennung einer Privatperson ohne Hinweis auf deren Beruf oder deren Tätigkeit keine steuerbare Leistung [14]. Gleiches gilt für gemeinnützige Vereinigungen, deren Ziel darin besteht, Kulturveranstaltungen zu unterstützen. In beiden Fällen zielt das Engagement in erster Linie nicht auf die imagefördernde Nennung des Sponsors ab und auf den daraus fliessenden wirtschaftlichen Nutzen, weshalb der Zuwendung der Austauschcharakter fehlt [15].

### 3. LEGISLATORISCHE ENTWICKLUNG

**3.1 Gesetzliche Regelungen bis 31.12.2009.** Die ESTV hat die Entwicklung in Zusammenhang mit Sponsoringleistungen aufgenommen. In der Wegleitung 2008 [16] sowie in verschiedenen Branchenbroschüren [17] hielt die ESTV fest, dass das Sponsoring in bestimmten Fällen keine steuerbare Leistung darstellt. Die Praxis der ESTV stiess auf Kritik. Da das Schweizer Stiftungswesen vor allem von Zuwendungen Dritter und vor allem der Industrie und Privatwirtschaft abhängt und diese an einer imagefördernden Erwähnung ihrer finanziellen Förderung interessiert waren, trat letztlich die Politik auf den Plan, um eine umfassende gesetzliche Grundlage zu schaffen.

Im Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. 9. 1999 (aMWSTG 1999) [18] nahm sich der Gesetzgeber, basierend auf einer parlamentarischen Initiative von Ständerat *Fritz Schiesser* vom 20. 12. 2000 und nach der Stellungnahme des

Bundesrats vom 5. 12. 2003 [19], der Sache an. Die öffentliche Nennung des Beitragszahlers – wenn auch ohne weitere Hinweise – führte unabhängig vom Ort der Nennung und vom gewählten Publikationsorgan gemäss dieser Regelung nicht zu einem steuerbaren Umsatz. Nach der seit 1. 1. 2006 geltenden gesetzlichen Regelung galt dies indessen nur dann, wenn eine gemeinnützige Organisation involviert war. Unterschieden wurde zwischen dem Fall, dass eine gemeinnützige Organisation Empfängerin von Zuwendungen war, und dem Fall, dass eine solche Organisation Zuwendungen ausrichtete.

In der Auslegung des Gesetzes nahm die ESTV eine wichtige, für die Zukunft massgebende Abgrenzung mit Blick auf die Nennung des Beitragszahlers in Kombination mit seiner Tätigkeit und seinen Produkten vor. Wurde nebst dem Namen des Beitragszahlers auch auf die berufliche oder die gewerbliche Tätigkeit des Beitragszahlers hingewiesen, lag nach dem Verständnis der ESTV (noch) eine Spende vor [20]. Die Erwähnung der Produkte in der Nennung des Beitragszahlers war hingegen schädlich. In diesem Fall lag eine Werbeleistung vor [21]. Die Nennung der Tätigkeit «Bank» war folglich unschädlich, während der Hinweis auf die Produkte «Ihr Partner in Vermögensfragen» zu einer steuerbaren Werbeleistung führte [22].

Schliesslich definierte Art. 33a Abs. 4 des alten Mehrwertsteuergesetzes (aMWSTG) 1999 (in Kraft ab 1. 1. 2006) erstmals auf Gesetzesebene, was unter einer gemeinnützigen Organisation zu verstehen war. Die Erfüllung der folgenden vier Voraussetzungen qualifizierten zur gemeinnützigen Organisation im Sinn der gesetzlichen Regelung [23]:

→ Es handelte sich um eine juristische Person, welche auf die Verteilung des Reingewinns verzichtete; war die juristische Person eine Erwerbsgesellschaft, musste dieser Verzicht in den Statuten ausdrücklich festgehalten sein; → ihre Mittel waren unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken gewidmet; → sie übte eine Tätigkeit aus, die im Interesse der Allgemeinheit lag; → sie übte diese Tätigkeit uneigennützig aus.

Die vier Voraussetzungen entsprachen inhaltlich den Bedingungen zur Befreiung einer juristischen Person von der direkten Bundessteuer aufgrund von Art. 56 des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)*, insbesondere von Art. 56 Bst. g DBG. Sie entsprachen ferner der bisherigen Praxis der ESTV [24]. Ein geeigneter Nachweis, dass die vier Voraussetzungen erfüllt waren, ergab sich aus der Steuerbefreiungsverfügung von der direkten Bundessteuer [25]. Mit Bezug auf die gesetzliche Regelung ab dem 1. 1. 2010 ist allerdings ersichtlich, dass Art. 33a Abs. 4 aMWSTG (1999) eine weitaus grosszügigere Definition der gemeinnützigen Organisation kannte.

Die gesetzliche Regelung nimmt die bisherige Praxis der ESTV und des Bundesgerichts auf und weitet sie aus. In der Steuerfolge hat der Beitragszahler und -empfänger immer zwei mögliche Szenarien zu vergegenwärtigen: Entweder liegt eine Spende vor, die beim Beitragsempfänger zu einer Vorsteuerkürzung führt, oder der Beitragsempfänger erbringt eine steuerbare Werbeleistung. Im letzten Fall schuldet der Beitragsempfänger die Steuer auf dem erhaltenen Entgelt.

**3.2 Gesetzliche Regelung seit dem 1.1.2010.** Das heute geltende MWSTG trat am 1. 1. 2010 in Kraft. Im Gegensatz zur ausführlichen Regelung in Art. 33a aMWSTG (1999) beschränkt sich das geltende Recht auf zwei Bestimmungen: Das Gesetz definiert zum einen in Art. 3 Bst. i MWSTG (erstmalig) den Begriff der Spende und nimmt zum anderen in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG bestimmte Leistungen im Bereich des Sponsorings von der Steuer aus.

#### 4. DIE SPENDE IM MWSTG

Gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG gilt die Spende als eine freiwillige Zuwendung, die in der Absicht erfolgt, den Empfänger zu bereichern, ohne eine Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn zu erwarten. Kennzeichnende Merkmale der Spende sind die Freiwilligkeit der Leistung bzw. der Spende und die Absicht, den Empfänger zu bereichern, ohne hierfür eine Gegenleistung zu erwarten [26]. Der Tatbestand, wie er in Art. 3 Bst. i MWSTG umschrieben ist, weicht im Grundsatz nicht von der Regelung ab, wie sie vor dem 31. 12. 2009 galt [27]. Im Gegensatz zur früheren Regelung führt die Spende nicht zu einer Vorsteuerkürzung (Art. 18 Abs. 2 Bst. d i. V. m. Art. 33 Abs. 1 MWSTG) [28].

Unklar ist, wie die Freiwilligkeit der Spende zu verstehen ist. Verlangt diese eine altruistische Motivation des Spenders, oder ist mit der Freiwilligkeit gemeint, dass der Spender nicht verpflichtet ist, die Spende zu leisten? Eine gesetzliche Grundlage dafür, dass ein altruistischer Beweggrund bzw. ein Schenkungswille vorausgesetzt ist, fehlt. Auch aus der bisherigen Rechtsprechung ist zu schliessen, dass ein Schenkungswille keine Voraussetzung für die Spende ist. Die Freiwilligkeit ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass der Spender keine rechtliche oder sonstige faktische Verpflichtung eingegangen ist, die Spende zu erbringen. Dies wäre gerade bei synallagmatischen Verträgen (wie z. B. dem Sponsoringvertrag) der Fall, wenn die andere Vertragspartei ihre Leistung erbracht hat und nun auf die Erbringung der Gegenleistung pocht. In diesem Sinn sind die Freiwilligkeit und das Ausbleiben der Gegenleistung als eng verwandte Voraussetzungen im Tatbestand von Art. 3 Bst. i MWSTG zu verstehen. Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich zur einseitigen Verpflichtung des Spenders. Einem Schenkungsversprechen (Art. 243 Obligationenrecht, OR) gleich, kann sich der Spender verpflichten, die Spende zu erbringen. In diesem Fall liegt nach der hier vertretenen Meinung immer noch eine Spende vor [29].

Nebst der Freiwilligkeit setzt das Gesetz das Ausbleiben der Gegenleistung voraus. Das Gesetz verwendet im Zusammenhang mit der Spende den Begriff der Leistung bzw. Gegenleistung nicht einheitlich. Art. 3 Bst. i MWSTG definiert die Spende als eine freiwillige Zuwendung ohne Erwartung einer Gegenleistung. Folglich entspricht die Spende der Leistung, die der Spender erbringt, ohne (für seine Leistung, nämlich die Spende) die Gegenleistung zu erwarten. Demgegenüber ergibt sich aus Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG, dass die Spende nicht als Entgelt qualifiziert, weil ihr keine Leistung zugrunde liegt [30]. Damit entsteht begrifflich eine Konfusion: Das Gesetz stellt die Spende einerseits der Leistung gleich (Art. 3 Bst. i MWSTG) und spricht ihr anderer-

seits den Charakter des Entgelts (und damit der Gegenleistung) ab (Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG). Letztlich hat diese begriffliche Konfusion keine praktischen Auswirkungen. Der Gesetzgeber sieht in der Spende eine freiwillige Zuwen-

---

*«Unklar ist, wie die  
Freiwilligkeit der Spende  
zu verstehen ist.»*

dung, ohne dass ihr eine MWST-rechtlich relevante (Gegen-) Leistung zugrunde liegt. Es fehlt somit an einem Leistungsaustausch.

**4.1 Der erweiterte Spendenbegriff im MWSTG.** Das Gesetz weitet den Begriff der Spende im zweiten Satz von Art. 3 Bst. i MWSTG mit Blick auf das Sponsoring entscheidend aus. Die Zuwendung gilt auch dann als eine Spende, wenn sie in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird. Mit dieser Regelung schliesst das Gesetz einen MWST-relevanten Leistungsaustausch aus, auch wenn der Empfänger die Zuwendung des Spenders öffentlich verdankt.

Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass eine steuerbare Sponsoringleistung anzunehmen ist, wenn zwei Leistungen kausal aufeinander folgen [31]. Der Tatbestand von Art. 3 Bst. i MWSTG verlangt, dass die Zuwendung, also die Spende, «... ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne...» erfolgt. Unklar ist, ob die Erfüllung dieser Erwartung, nämlich die einmalige oder mehrmalige Publikation in neutraler Form, die Zuwendung als Spende im Sinn von Art. 3 Bst. i MWSTG ausschliesst. Angesprochen ist hier das Verhältnis des zweiten Teilsatzes von Art. 3 Bst. i MWSTG zum ersten Satz.

Die Zuwendung hat in der Absicht zu erfolgen, den Empfänger zu bereichern, ohne eine Gegenleistung zu erwarten. In diesem Fall fehlt es an einer Leistung im MWST-rechtli-

chen Sinn (Art. 3 Bst. c MWST). Sichert der Begünstigte dem Spender eine Gegenleistung zu, schliesst dies grundsätzlich die Absicht des Spenders, den Empfänger zu bereichern, aus. Was als Gegenleistung im MWST-rechtlichen Sinn gelten soll, ergibt sich aus Art. 3 Bst. f MWSTG. Ungeachtet dessen bestimmt der Gesetzgeber in Art. 3 Bst. i MWSTG, dass die (Gegen-)Leistung in Form einer öffentlichen Verdankung in neutraler Form, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird, nicht als Entgelt gilt [32]. Obwohl die öffentliche Verdankung als eine Gegenleistung qualifiziert werden kann (vgl. Art. 3 Bst. f MWSTG), ändert sich an der rechtlichen Folge mit Bezug auf die Zuwendung nichts. Diese gilt weiterhin als Spende im Sinn von Art. 3 Bst. i MWSTG.

**4.2 Einige ausgewählte Abweichungen im Vergleich zur früheren Praxis.** Mit Bezug auf die bis zum 31.12.2009 geltende Regelung und Praxis ergeben sich für die folgenden ausgewählten Tatbestände die beschriebenen Abweichungen. Im Einzelnen:

*a) Qualifikation der steuerbaren Leistung infolge der Person des Sponsors:* Das Bundesgericht ging in seiner Rechtsprechung davon aus, dass bei gewinnorientierten Unternehmen die Zuwendung in direktem Zusammenhang mit ihrer geschäftlichen Aktivität stand und mit der namentlichen Nennung des Spenders ein Leistungsaustausch vorlag [33]. Der Tatbestand von Art. 3 Bst. i MWSTG nimmt mit Blick auf die Tätigkeit des Spenders keine Rücksicht. Die Regelung gilt gleichermaßen für gewinnorientierte Unternehmen wie für Privatpersonen.

*b) Nennung des Sponsors in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit oder seinen Produkten:* Die ESTV hat unter der Herrschaft von Art. 33a aMWSTG (1999) die Praxis verfolgt, dass eine Nennung des Beitragszahlers in Verbindung mit den von ihm angebotenen Produkten oder mit weiterem Hinweis auf seine Geschäftstätigkeit nicht als Spende im gesetzlichen Sinn zu verstehen war. Diese Regelung übernimmt die ESTV auch unter dem neuen Recht und legt fest, dass die Nennung des Spenders weder Werbung noch zusätzliche Bemerkungen zu seiner Geschäftstätigkeit enthalten noch auf die Produkte des Spenders verweisen darf [34]. Die Erwähnung der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit ist hingegen weiterhin unschädlich [35].

Nach der hier vertretenen Meinung unterstützt der Wortlaut von Art. 3 Bst. i MWSTG eine solche Praxis nicht. Trotzdem ist der ESTV insofern zuzustimmen, als der Begriff der Nennung einzuschränken ist. Schliesslich gilt es, die Nennung von der Werbung abzugrenzen [36]. Weshalb aber die komplizierte Abgrenzung zwischen der (erlaubten) Nennung der Tätigkeit (XY AG, Bank) und zusätzlichen Bemerkungen zur Geschäftstätigkeit beibehalten wird (XY AG, Ihr Partner in allen Vermögensfragen), ist unklar [37].

*c) Publikationsmittel:* Die Praxis der ESTV vor Inkrafttreten von Art. 33a aMWSTG (1999) schränkte die Wahl des Publi-

kationsmittels ein. Art. 33a Abs. 1 aMWSTG (1999) erweiterte die Möglichkeiten, wo die Nennung des Spenders stattfinden kann, stark aus. Im Anschluss an diese Regelung erfasst die

«Weshalb die komplizierte Abgrenzung zwischen der Nennung der Tätigkeit und zusätzlichen Bemerkungen zur Geschäftstätigkeit beibehalten wird, ist unklar.»

ESTV den Begriff der Publikation unter dem neuen Recht immer noch sehr weit [38]. Die Verlinkung zur Homepage des Sponsors gilt als eine Werbeleistung [39].

Von dieser breit gefassten Regelung sind die vier folgenden Publikationsträger ausgenommen: Kleider, Bandenwerbung, Werbetafeln, Beschriftung auf Fahrzeugen [40]. Nach dem Wortlaut der zitierten MWST-Info ist diese Aufzählung abschliessend.

*d) Aufteilung der Zuwendung in eine Spende und ein Werbeentgelt:* Das Bundesgericht hat unter der Herrschaft des alten Rechts ein Splitting der Leistungen ausgeschlossen [41]. Aufgrund der klaren gesetzlichen Abgrenzung zwischen einer Spende und einer steuerbaren Sponsoringleistung ist unter dem neuen Recht davon auszugehen, dass die Vertragsparteien ein «Splitting» der Zahlungen vereinbaren können. Eine solche Aufteilung müsste auf separaten Vereinbarungen beruhen [42]. Eine Vermischung beider Zahlungen in einem Vertrag dürfte eine einheitliche Qualifikation der Leistung nach sich ziehen [43]. In der Praxis wird sich ein Splitting aber kaum bewerkstelligen lassen. Im Einzelfall müsste mitunter die Zuwendung, auf die eine neutrale Nennung des Spenders folgt, von einer eigentlichen Werbeleistung mit den entsprechenden publizitäts- und öffentlichkeitswirksamen Massnahmen unterschieden werden [44].

Mit dem erweiterten Spendenbegriff ergibt sich eine Diskrepanz zwischen dem MWSTG und den direkten Steuern bei gewinnorientierten juristischen Personen und Personengesellschaften sowie bei selbstständig erwerbenden Einzelunternehmern. Während die Nennung des Beitragszahlers bei der MWST nicht als (Gegen-)Leistung zu verstehen ist, kennt das DBG und das *Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)* keinen gleichartigen Spendenbegriff. Gemäss Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. c StHG gehören Spenden an gemeinnützige Organisationen mit Sitz in der Schweiz bis zu einer bestimmten Höhe zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Darüber hinaus gilt der Beitrag eines Unternehmens an eine Veranstaltung, welche die finanzielle Leistung öffentlich und in neutraler Form verdankt, als eine Werbeleistung im Sinn der direkten Steuern. Die Leistung des Spenders im MWST-rechtlichen Sinn führt in diesem Fall zu einem geschäftsmässig begründeten Werbeaufwand bei den direkten Steuern [45].



## 5. BEKANNTMACHUNGSLEISTUNG GEMÄSS MWSTG

**5.1 Gesetzliche Regelung.** In Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG enthält das Gesetz die folgende Bestimmung:

«Von der Steuer ausgenommen sind: Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen.»

Der Leistungserbringer schuldet auf der Leistung keine Steuer (Art. 21 Abs. 1 MWSTG). Gleichzeitig ist ihm der Vor-

*«Während die Nennung des Beitragszahlers bei der MWST nicht als (Gegen-) Leistung zu verstehen ist, kennt das DBG und das StHG keinen gleichartigen Spendenbegriff.»*

steuerabzug in Zusammenhang mit dieser Leistung versteht (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Nach dem Tatbestand der Bestimmung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG sind der Begriff der Bekanntmachungsleistung und der Begriff der gemeinnützigen Organisation relevant. Im Einzelnen:

→ Das Gesetz definiert die gemeinnützige Organisation in Art. 3 Bst. j MWSTG. Als solche gelten Organisationen, welche die Voraussetzungen nach Art. 56 Bst. g DBG erfüllen. Nicht verlangt ist, dass solche Organisationen im Genuss einer Steuerbefreiungsverfügung des kantonalen Steueramts sein müssen. Es genügt, wenn sie den Kriterien von Art. 56 Bst. g DBG nachkommen. → Den Begriff der Bekanntmachungsleistung führt das Gesetz nicht weiter aus. Nach dem Wortlaut ist darunter jede Leistung zu verstehen, die geeignet ist, mit der Nennung des Sponsors dessen Bekanntheitsgrad und/oder dessen Ansehen in der Öffentlichkeit positiv zu beeinflussen [46]. Diese Leistungen sind auch als Werbeleistungen zu verstehen. Aus der Optik der MWST werden Bekanntmachungsleistungen gegen Entgelt erbracht und grenzen sich mit diesem Kriterium von Zuschüssen, Gönner- und Donatorenbeiträgen und ähnlichen Zuwendungen ohne (Gegen-)Leistung ab [47]. In diesem Sinn erfassen Bekanntmachungsleistungen alle Werbemassnahmen, die nicht vom Tatbestand von Art. 3 Bst. i MWSTG erfasst werden. Denn die unter die letztgenannte Bestimmung fallenden Nennungen des Spenders führen gerade nicht zu dem MWST-relevanten Leistungsaustausch, welchen das Gesetz der Bekanntmachungsleistung zuschreibt [48].

Aufgrund der gesetzlichen Regelung sind damit alle jene Bekanntmachungs- oder Werbeleistungen, die nicht unter den Tatbestand von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG oder die Nennung des Spenders gemäss Art. 3 Bst. i MWSTG fallen, steuerbar [49]. Als steuerbare Leistungen berechnen sie zum Vorsteuerabzug (Art. 28 MWSTG).

**5.2 Praxis der ESTV zur gemeinnützigen Organisation.** Das Gesetz legt in Art. 3 Bst. j MWSTG fest, dass als gemeinnützige Organisationen jene gelten, welche die Voraussetzungen gemäss Art. 56 Bst. g DBG erfüllen. Die ESTV übernimmt die gesetzliche Umschreibung [50]. Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit sind:

→ Die Organisation ist als eine juristische Person organisiert;  
→ sie verfolgt öffentliche oder gemeinnützige Zwecke; → ein allfälliger Gewinn ist ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet.

Als generelle Anleitung zur Frage, was als gemeinnützig im Sinn von Art. 56 Bst. g DBG gelten mag, sei auf die Praxis hinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz verwiesen [51].

Kann eine gemeinnützige Organisation nachweisen, dass sie die Voraussetzungen von Art. 58 Bst. g DBG einhält, gilt sie als gemeinnützige Organisation im Sinn von Art. 3 Bst. j MWSTG. Die ESTV stützt sich zwar auf die Steuerbefreiungsverfügung der kantonalen Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer [52]. Der Wortlaut von Art. 3 Bst. j MWSTG verlangt indessen alleine, dass die Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Steuerbefreiungsverfügung zur direkten Bundessteuer setzt das Gesetz nicht voraus. Für den Nachweis der in Art. 58 Bst. g DBG aufgezählten Kriterien gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG).

Ein Teil der Lehre [53] erweitert den Begriff der Gemeinnützigkeit auf den Bund, seine Anstalten, die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone sowie ihre Anstalten (Art. 56 Bst. a und c DBG). Diese Interpretation geht auf die Auslegung von Art. 33a Abs. 4 a MWSTG (1999) zurück. Bereits unter der Herrschaft des alten Rechts stellte sich ein Teil der Lehre [54] auf den Standpunkt, dass als gemeinnützig im Sinn der zitierten Bestimmung auch die öffentlich-rechtlichen Anstalten zu betrachten seien.

**5.3 Praxis der ESTV zur Bekanntmachungsleistung.** Die ESTV hat ihre Praxis zu Bekanntmachungsleistung und Sponsoring in ihren Publikationen per 1. 1. 2015 bekannt gegeben. Die ESTV nimmt eine Bekanntmachungsleistung an, wenn eine Zuwendung in einer Form publikumswirksam bekannt gemacht wird, die über die neutrale Nennung in einer Publikation hinausgeht [55]. An dieser Stelle sei erwähnt, dass der Bundesrat im Rahmen der Teilrevision des MWSTG empfahl, Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG ersatzlos zu streichen. In seiner Botschaft vom 25. 2. 2015 [56] kommt er allerdings wieder davon ab.

Die ESTV sieht den Sinn und Zweck der Regelung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG darin, dass der Name des Zuwenders mit einer Organisation oder einer Veranstaltung in Verbindung gebracht wird. Sie beschränkt die Bekanntmachungsleistung auf die publikumswirksame Nennung des Engagements des Unternehmens zugunsten der gemeinnützigen Organisation (bzw. auf die publikumswirksame Nennung des Engagements der gemeinnützigen Organisation) [57]. Auf das Engagement muss nicht ausdrücklich hingewiesen werden, sofern sich dieses aus den Umständen

ergibt. Die Bekanntmachungsleistung kann sich auch auf die Produkte des Zuwenders beziehen, sofern diese direkt mit der Zuwendung zusammenhängen, wie z. B. auf die unentgeltliche Abgabe von Produkten wie der Verpflegung der Teilnehmer anlässlich einer Veranstaltung. Ein allgemeiner Hinweis auf die Tätigkeit oder die Produkte des Zuwenders ist ebenfalls im Anwendungsbereich der Bekanntmachungsleistung. Zusammengefasst muss sich die Werbung inhaltlich auf die Zuwendung beziehen und kann dabei nebst der Nennung des Zuwenders auch seine Tätigkeit, seine Produkte und die zur Verfügung gestellte Naturalleistung erfassen [58].

Demgegenüber liegt nach der Ansicht der ESTV keine Bekanntmachungsleistung vor, wenn die Werbung ohne Bezug auf die Zuwendung oder Förderung auf die Bekanntmachung des Unternehmens oder der gemeinnützigen Organisation bzw. der ausgeübten Tätigkeit oder der angebotenen Produkte abzielt. Die Bekanntmachungsleistung bedingt nach diesem Verständnis eine Zuwendung, auf welche sie direkt oder aus den Begleitumständen erkenntlich Bezug nimmt. Fehlt dieser offensichtliche oder sich aus den Umständen ergebende Zusammenhang, liegt eine steuerbare Werbeleistung vor.

Ein treffendes, das Abgrenzungskriterium beschreibendes Beispiel gibt die ESTV in MWST-Info 04 betreffend die Firma Balsiger AG. Diese spendet der gemeinnützigen Stiftung «Für das Alter» einen Betrag von CHF 50 000 zur Beschaffung eines Kleinbusses. Die Parteien vereinbaren, dass das Fahrzeug mit der Firmenbezeichnung der Balsiger AG beschriftet wird. Darin erblickt die ESTV eine steuerbare Werbeleistung. Diese wandelt sich allerdings in eine von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung, sofern neben dem Logo der Firma Balsiger mit der Aufschrift «freundliche Unterstützung der ...» auf die Zuwendung hingewiesen wird.

**5.4 Kritik an der geänderten Praxis zur Bekanntmachungsleistung.** Nach der hier vertretenen Auffassung findet die einschränkende Auslegung der ESTV keine Grundlage im Wortlaut des Gesetzes. Im Einzelnen: Grundsätzlich ist durch Auslegung des Gesetzes zu ermitteln, wie der Begriff der Bekanntmachungsleistung zu verstehen ist. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss ein Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Systematik, Sinn und Zweck der Regelung verstanden werden. Das Bundesgericht befolgt bei der Gesetzesauslegung einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt eine Priorisierung der einzelnen Auslegungselemente ab [59].

Nach dem allgemeinen Sprachverständnis ist eine Bekanntmachung als eine Mitteilung an eine unbestimmte Anzahl von Personen zu verstehen. Synonyme der Bekanntmachung sind z. B. die Veröffentlichung oder die Verlautbarung. In Zusammenhang mit dem Sponsoring zielt die Bekanntmachung des Sponsors darauf ab, seinen Bekanntheitsgrad und sein Ansehen in der Öffentlichkeit zu steigern [60]. Systematisch ist die Bekanntmachung im Sinn von Art. 21 Abs. 2

Ziff. 27 MWSTG von Art. 3 Bst. i MWSTG abzugrenzen. Da die Bekanntmachung gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG einen Leistungsaustausch im MWST-rechtlichen Sinn bedingt und Art. 3 Bst. i MWSTG eben diesen Leistungsaustausch nicht voraussetzt, findet die Bekanntmachung nur auf all jene Sachverhalte Anwendung, die nicht von Art. 3 Bst. i MWSTG erfasst werden.

Nach dem allgemeinen Wortsinn und der systematischen Abgrenzung des Begriffs der Bekanntmachung in Art. 21

---

*«Die restriktive Auslegung der ESTV findet zumindest im Wortlaut und in der Systematik des Gesetzes keine Grundlage.»*

Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG ist ein Bezug in der Bekanntmachung auf eine Zuwendung oder eine Förderung nicht vorausgesetzt. Wohl bedingt die Bekanntmachungsleistung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG einen Leistungsaustausch im MWST-rechtlichen Sinn. Dass in der Bekanntmachung die Zuwendung (und damit ein Leistungsaustausch) direkt oder aus den Begleitumständen erkennbar sein muss, ergibt sich so nicht aus dem Gesetz [61].

Die historische Auslegung ist im vorliegenden Fall nicht dienlich. Zwar verfolgte Art. 33a aMWSTG (1999) ebenfalls das Ziel, die öffentliche Verdankung einer Zuwendung von der Steuer auszunehmen. Systematisch war diese Regelung dem Begriff der Spende zuzuordnen [62]. Die Botschaft des Bundesrats zur Vereinfachung der MWST stellt Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG in Zusammenhang mit Art. 33a aMWSTG (1999) [63] dar. Auffallend ist indessen, dass der Bundesrat in der erwähnten Botschaft den von der ESTV hergestellten Bezug auf die Zuwendung nicht voraussetzt.

Die restriktive Auslegung der ESTV findet zumindest im Wortlaut und in der Systematik des Gesetzes keine Grundlage. Allerdings sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Ausnahmen von der Steuer grundsätzlich restriktiv auszulegen. Das Bundesgericht rechtfertigt diese Rechtsprechung damit, dass Ausnahmen von der allgemeinen Verbrauchssteuer, wie sie die MWST darstellt, grundsätzlich problematisch sind [64]. Zwar sind die Ausnahmenvorschriften nach den allgemeinen Regeln über die Auslegung zu interpretieren. Ergibt sich nach ausgeführter Auslegung ein Ermessensspielraum, kann sich die Frage nach einem restriktiven Verständnis der Gesetzesbestimmung stellen [65].

Ein Ermessensspielraum ist nach dem Wortlaut der Bestimmung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG nicht gegeben. Einerseits ist der Wortlaut der Bestimmung so gewählt, dass ein Bezug in der Bekanntmachungsleistung auf die Zuwendung (oder ein aus den Begleitumständen erkennbarer Bezug) nicht vorausgesetzt ist. Eine anderslautende Voraussetzung oder Bedingung ist aus dem Wortlaut ebenfalls nicht abzuleiten. Andererseits lässt sich gerade aus der historischen Auslegung ableiten, dass eine Einschränkung der

Bekanntmachungsleistung über ein zusätzliches Kriterium nicht vorausgesetzt ist. Art. 33a aMWSTG verlangte eine neutrale Nennung des Beitragszahlers und setzte damit im Gesetzeswortlaut eine Abgrenzung zu den steuerbaren Leistungen. Auf eine Abgrenzung – mit Ausnahme der gemeinnützigen Organisation – verzichtet hingegen das Gesetz in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG. Folglich ist davon auszugehen, dass die Bekanntmachungsleistung, sofern sie von einer gemeinnützigen Organisation erbracht oder gegenüber einer gemeinnützigen Organisation geleistet wird, nicht durch eine zusätzliche, im Wortlaut der Bestimmung nicht erwähnte Voraussetzung eingeschränkt sein soll.

Offensichtlich verfolgt das Gesetz mit der Regelung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG das Ziel, gemeinnützige Organisationen in Zusammenhang mit öffentlichkeitswirksamen Leistungen zugunsten eines Förderers steuerlich zu entlasten. Es ist nicht verständlich, weshalb eine gemeinnützige Organisation das Entgelt für die Bewerbung des Namens des Sponsors versteuern soll, wenn eben diese steuerliche Folge ausbleibt, sobald ausdrücklich auf die finanzielle Förderung der gemeinnützigen Organisation durch den Sponsor hingewiesen wird. In beiden Fällen macht die gemeinnützige Organisation den Namen des leistenden Unternehmens einem breiteren Publikum bekannt. Entsprechendes gilt, wenn die gemeinnützige Organisation ein Entgelt für eine Bekanntmachungsleistung eines Dritten entrichtet. Es kann nicht Sinn und Zweck des Gesetzes sein, die steuerliche Qualifikation einer Leistung vom Hin-

zufügen von ein paar Worten abhängig zu machen, wenn der Inhalt der Leistung, nämlich den Namen des beitragszahlenden Unternehmens bzw. der beitragszahlenden Organisation einer breiteren Öffentlichkeit zugänglich zu machen, immer derselbe bleibt.

## 6. FAZIT UND AUSBLICK

Die Praxis der ESTV zum Begriff der Bekanntmachungsleistung in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG ergibt sich so nicht aus dem Gesetzestext. Sie leitet ein Kriterium der Bekanntmachungsleistung her, das weder im Wortlaut des Gesetzes noch in der systematischen noch in der teleologischen Auslegung eine Stütze findet. Hier ist zu hoffen, dass die ESTV ihre Praxis nochmals überdenkt oder ein Gericht zu diesen Fragen abschliessend Stellung im hier vertretenen Sinne nimmt.

Im Rahmen der geplanten Teilrevision des MWSTG stellte sich die Frage, ob die Bestimmung von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG aufgehoben werden soll. Anlass für die geplante Aufhebung war die unklare Abgrenzung der Bekanntmachungsleistung zur Spende [66]. In der Botschaft vom 25. 2. 2015 kommt der Bundesrat mit Verweis auf die nun klare Abgrenzungspraxis der Bekanntmachungsleistung zur Spende auf diesen Vorschlag zurück [67]. Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerausnahme die Unterstützung von gemeinnützigen Organisationen fördert, ist zu hoffen, dass die Gesetzeslage sich im Zuge der parlamentarischen Beratung nicht ändern wird. ■

**Anmerkungen:** 1) BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001). 2) BGE vom 8. 1. 2003 (2A.43/2002). 3) BGE vom 8. 1. 2003 (2A.43/2002) E. 3. 1. 1; BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 5b. 4) BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 5b. 5) BGE vom 5. 2. 2010 (2C\_442/2009) E. 2. 3. 2 6) Eingehend zur Unterscheidung der drei Begriffe: BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 5b. 7) Grundsätzlich: BGE 126 II 443 E. 6d. Nach der damaligen Konzeption der Mehrwertsteuerordnung vom 22. 6. 1994 (aMWSTV 1994, AS 1994 1464, gültig gewesen vom 1. 1. 1995 bis 31. 12. 2000) und dem Mehrwertsteuergesetz vom 22. 9. 1999 (aMWSTG 1999, AS 2000 1300, gültig gewesen vom 1. 1. 2001 bis 31. 12. 2009) führten Subventionen, Spenden und ähnliche Leistungen ohne Gegenleistung zu einer Vorsteuerkürzung beim Bedachten. 8) Grundlegend BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 5b. 9) BGE vom 8. 1. 2003 (2A.43/2002) E. 3. 2. 10) BGE vom 23. 12. 2002 (2A.175/2002) E. 3. 2 (Klammerbemerkung eingefügt durch den Autor). 11) BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 6b. 12) Zum Ganzen BGE vom 8. 1. 2003 (2A.43/2002) E. 3. 3. 13) Siehe dazu BGE vom 23. 12. 2002 (2A.175/2002); bestätigt in BGE vom 5. 2. 2010 (2C\_442/2009) E. 2. 3. 2; für ein Splitting argumentiert hingegen Oliver Hügli, ST 2004/4 S. 351 ff. (353). 14) BGE vom 13. 2. 2003 (2A.150/2001) E. 6c. 15) BGE vom 13. 2. 2003 (2A.150/2001) E. 6c. 16) Wegleitung 2008 Z 412 ff. 17) Vgl. zum Ganzen Branchenbroschüre Bildung und Forschung 19, Nr. 2.10.2 (gültig bis 31. 12. 2009) und Branchenbroschüre Kultur 21, Nr. 11.2.2.3.2 (gültig bis 31. 12. 2009). 18) AS 2000 1300. 19) BBl 2003 8191. 20) Praxismitteilung vom 3. 3. 2006 «Sponsorgelder und Spenden Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer/MWSTG», S. 2. 21) Praxismitteilung vom 3. 3. 2006 «Sponsorgelder und Spenden Änderung des Bundesgesetzes über die Mehr-

wertsteuer/MWSTG», S. 2 f. 22) Praxismitteilung vom 3. 3. 2006 «Sponsorgelder und Spenden Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer/MWSTG», S. 2 f. 23) Praxismitteilung vom 3. 3. 2006 «Sponsorgelder und Spenden Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer/MWSTG», S. 4 f. 24) Vgl. Wegleitung 2008 (gültig bis zum 31. 12. 2009) Z 412 a ff. 25) Praxismitteilung vom 3. 3. 2006 «Sponsorgelder und Spenden Änderung des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer/MWSTG», S. 5. 26) Vgl. auch MWST-Info 05 Z 2. 1. 1; Pierre-Marie Glauser, Subventions, dons et sponsoring, ASA 79 S. 1 ff., S. 25 (fortan zitiert als Pierre-Marie Glauser, ASA). 27) Vgl. z. B. die Definition des Tatbestands der Spende in BGE vom 24. 10. 2011 (2C\_202/2011) E. 3. 2 oder in BGE 126 II 443 E. 8a. Ebenfalls Pierre-Marie Glauser, ASA, S. 6 f. 28) Vgl. MWST-Info 05 Z 2. 1. 2. 29) Pierre-Marie Glauser, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, N. 213 zu Art. 3 (fortan zitiert als Pierre-Marie Glauser, Kommentar). 30) Als Entgelt gilt alles, was der Empfänger der Leistung (oder ein Dritter an seiner Stelle) für den Erhalt der Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG). 31) Vgl. BGE vom 24. 10. 2011 (2C\_202/2011) E. 3. 2. 32) Pierre-Marie Glauser, ASA, S. 23. 33) BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 6b. 34) MWST-Info 05 Z. 2. 2. 1. 35) MWST-Info 05 Z. 2. 2. 1. 36) Pierre-Marie Glauser, ASA, S. 25 f. 37) Vgl. auch Arnaud Cywie, TVA et sponsoring, Genf/Zürich/Basel 2014, S. 43 f. 38) MWST-Info 05 Z. 2. 2. 2. 39) MWST-Info 05 Z. 2. 2. 2. 40) MWST-Info 05 Z. 2. 2. 2. 41) BGE vom 5. 2. 2010 (2C\_442/2009) E. 2. 3. 2. 42) Oliver Hügli, ST 2004/4, S. 353. 43) Ähnlich wie in BGE vom 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 6b. 44) Ähnlich Arnaud Cywie, S. 47 f. 45) Pierre-Marie Glauser, ASA, S. 25 f. 46) BGE vom 20. 12. 2013 (2C\_576/2013) E. 2. 2. 2.

47) BGE 13. 2. 2002 (2A.150/2001) E. 5b. 48) In diesem Sinn scheint auch die ESTV das Gesetz ausulegen (MWST-Info 04 Z. 7. 27. 4). 49) Pierre-Marie Glauser, Kommentar, N. 238 zu Art. 3 MWSTG. 50) MWST-Info 04 Z. 6. 27. 3. 51) Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz «Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen» vom 18. 1. 2008. 52) MWST-Info 05 Z. 2. 3. 2. 53) Zum Ganzen vgl. Arnaud Cywie, S. 57; Pierre-Marie Glauser, Kommentar, N. 255 zu Art. 3 MWSTG. 54) Pierre-Marie Glauser, Sponsoring et TVA, ST 2005/11, S. 894. 55) MWST-Info 04 Z. 6. 27. 3. 56) BBl 2015 2615 (2623). 57) MWST-Info 04 Z. 6. 27. 3: «Eine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn für das Publikum erkennbar ist, dass nicht Werbung für das Unternehmen oder eine Organisation beziehungsweise für deren Tätigkeit und Produkte betrieben wird, sondern auf das Engagement des Unternehmens gegenüber der bekanntmachenden Organisation (beziehungsweise das Engagement der Organisation) aufmerksam gemacht werden soll». 58) In diesem Sinn scheinen schon Baumgartner Ivo/Clavadetscher Diego/Kocher Martin, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Langenthal 2010, S. 160 f. das Gesetz zu interpretieren. 59) Vgl. BGE vom 19. 8. 2015 (2C\_202/2014) E. 3. 2. 2. 60) So BGE vom 20. 12. 2013 (2C\_576/2013) E. 2. 2. 2. 61) Ähnlich Pierre Marie Glauser, ASA, S. 26 f. 62) Vgl. BBl 2003 2502 S. 8177 ff, insbesondere S. 8177. 63) BBl 2008 6885, S. 6964. 64) Grundlegend BGE vom 18. 9. 2002 (2A.127/2002) E. 4. 6. 65) BGE vom 13. 4. 2012 (2C\_399/2011) E. 2. 3. 3; BGE vom 18. 9. 2002 (2A.127/2002) E. 4. 6. 66) Vernehmlassungsvorlage zur Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes Erläuternder Bericht vom 6. 6. 2014, S. 25. 67) BBl 2015 2615 (2623).