

Andrea Opel

Besteuerung von Non Profit- Organisationen

Unter Einbezug der Besteuerung
von Gönnern und Begünstigten

Andrea Opel

Besteuerung von Non Profit-Organisationen



Andrea Opel

Besteuerung von Non Profit- Organisationen

Unter Einbezug der Besteuerung
von Gönnern und Begünstigten

Die Druckvorstufe dieser Publikation wurde vom Schweizerischen Nationalfonds
zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung unterstützt.

DOI: https://doi.org/10.46455/HELBING_LICHTENHAHN/978-3-7190-4854-9



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung - Nicht kommerziell
- Keine Bearbeitungen 4.0 International Lizenz.

ISBN 978-3-7190-4854-9 (gedruckte Ausgabe)

2024 Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel
www.helbing.ch

Vorwort

Das vorliegende Werk versteht sich als Leitfaden durch das Gemeinnützigkeitssteuerrecht. Dabei richtet es sich an ein breites Publikum: Stiftungsräte und Vereinsvorstände, ob juristisch vorgebildet oder nicht, Treuhänder, Rechtsanwälte, Steuer- und Justizbehörden, Philanthropen, Mäzene etc. sollen sich angesprochen fühlen. Das Buch ist bewusst so gegliedert, dass es als Nachschlagewerk dienen kann. Die zentralen Fragestellungen werden ausführlich diskutiert und mit Praxisbeispielen sowie aktuellen Gerichtsurteilen untermalt. Damit soll ein rascher Zugang zur Materie gelingen.

Das Vorhaben hätte ohne Unterstützung nicht gelingen können. An erster Stelle möchte ich meiner wissenschaftlichen Mitarbeiterin, Frau Dr. iur. RA Marianne von Orelli, die das Vorhaben von Anfang an mit einem enormen Engagement begleitet und mitgetragen hat, meinen herzlichen Dank aussprechen. Sie war mir nicht nur inhaltlich, sondern auch mental eine enorme Stütze. Gedankt sei weiter Herrn Willi Leutenegger, dipl. Steuerexperte, der die mehrwertsteuerlichen Ausführungen einem Kontrollblick unterzogen hat, sowie Herrn MLaw Niccolò Della Corte für den formellen Feinschliff. Ein grosser Dank gebührt schliesslich dem Schweizerischen Nationalfonds für das Vertrauen und die grosszügige finanzielle Unterstützung des Projekts sowie dem Helbing und Lichtenhahn Verlag für die professionelle Begleitung bei der open access-Publikation.

Sissach, im Februar 2024

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XXV
Rechtsquellen und Materialien	XXXV
A. Einleitung	1
B. Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht der NPO	7
C. Befreiung der NPO von Gewinn- und Kapitalsteuern im Besonderen	33
D. Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht der NPO	119
E. Grundsteuerpflicht der NPO (Steuern auf Immobilien)	133
F. Mehrwertsteuerpflicht der NPO	139
G. Weitere Steuerpflichten von NPO	171
H. Steuerliche Behandlung der Gönner	175
I. Steuerliche Behandlung der Begünstigten	191
Sachregister	201

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Literaturverzeichnis	XXV
Rechtsquellen und Materialien	XXXV
A. Einleitung	1
1. Zielsetzung	1
2. Zum Begriff der Non Profit-Organisation	2
3. Fokus auf Vereine und Stiftungen	3
4. Überblick über das Schweizer Steuersystem mit Blick auf NPO	4
4.1. Besteuerung der NPO	4
4.2. Besteuerung der Gönner	5
4.3. Besteuerung der Begünstigten	6
B. Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht der NPO	7
1. Einleitung	7
2. Rechtsgrundlagen	7
3. Gewinnsteuer	8
3.1. Steuerrechtliche Zugehörigkeit	8
3.1.1. Persönliche Zugehörigkeit	8
3.1.2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit	10
3.2. Beginn und Ende der Steuerpflicht	10
3.3. Steuerobjekt (Reingewinn)	11
3.3.1. Grundsätzliches	11
3.3.2. Nicht buchführungspflichtige Vereine und Stiftungen	12

3.3.3.	Steuerbare Vermögenszugänge	14
3.3.4.	Steuerneutrale Vermögenszugänge	14
3.3.5.	Vermögensabgänge	17
3.3.6.	Beteiligungsermässigung («Beteiligungsabzug»)	21
3.3.7.	Verlustverrechnung	22
3.3.8.	Steuertarif	23
3.3.9.	Freigrenze	23
3.4.	Steuerfreigrenze bei ideeller Zwecksetzung im Besonderen	24
4.	Kapitalsteuer	28
4.1.	Einleitung	28
4.2.	Steuerobjekt (Reinvermögen)	28
4.3.	Steuertarif und Freigrenze	31

C. Befreiung der NPO von Gewinn- und Kapitalsteuern

im Besonderen	33
1. Einleitung	33
1.1. Steuerbefreiung als Ausnahme	33
1.2. Hintergrund der Steuerbefreiung	33
1.3. Gesetzliche Regelung	34
1.4. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK... ..	35
2. Allgemeine Voraussetzungen	36
2.1. Juristische Person mit spezifischer Zwecksetzung	36
2.2. Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung	37
2.3. Unwiderruflichkeit der Zweckbindung	38
2.4. Tatsächliche Zweckverwirklichung	40
2.5. Wahrung der Wettbewerbsneutralität	41
3. Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund	43
3.1. Allgemeininteresse	43
3.1.1. Praxis, Lehre und Rechtsprechung	43
3.1.2. Eigene Einschätzung	47
3.2. Uneigennützigkeit	48

3.2.1.	Praxis, Lehre und Rechtsprechung	48
3.2.2.	Eigene Einschätzung	50
3.3.	Erfordernis der ehrenamtlichen Tätigkeit der Leitungsorgane im Besonderen	50
3.3.1.	Praxis in den Kantonen	51
3.3.2.	Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK	52
3.3.3.	Rechtsprechung des Bundesgerichts	53
3.3.4.	Lehrmeinungen	54
3.3.5.	Weitere Stellungnahmen	55
3.3.6.	Eigene Einschätzung	56
3.4.	Unterscheidung zwischen Erwerbszweck und Erwerbstätigkeit im Besonderen	58
3.5.	Halten von Beteiligungen im Besonderen	59
3.5.1.	Gesetzliche Regelung	59
3.5.2.	Sondererfordernis der Unterordnung	60
3.5.3.	Sondererfordernis der Nichtausübung geschäftsführender Tätigkeiten	63
3.5.4.	Wahrung der Wettbewerbsneutralität	66
3.6.	Ausländische Aktivitäten im Besonderen	67
3.6.1.	Gesetzliche Regelung	67
3.6.2.	Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK	68
3.6.3.	Rechtsprechung und Praxis	69
3.6.4.	Lehrmeinungen und Stellungnahme der OECD ..	70
3.6.5.	Eigene Einschätzung	72
3.7.	Steuerbefreiung ausländischer juristischer Personen mit Schweizer Betriebsstätte im Besonderen ..	74
3.8.	Unternehmerische Förderformen im Besonderen	75
3.8.1.	Hintergrund, Arten und Einsatzbereich	75
3.8.2.	Social Impact Bonds und Development Impact Bonds als Sonderformen	77
3.8.3.	Abgrenzung von der Anlagetätigkeit	78
3.8.4.	Abgrenzung von der Erwerbstätigkeit	79

3.8.5.	Praxis der Steuerbehörden	80
3.8.6.	Lehrmeinungen	81
3.8.7.	Eigene Einschätzung	81
4.	Öffentlicher Zweck als Steuerbefreiungsgrund	82
4.1.	Hintergrund	82
4.2.	Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	83
4.2.1.	Öffentlicher Zweck	83
4.2.2.	Weitere Voraussetzungen	85
4.3.	Beispiele (Privatschulen, Heime, Kitas, Messen, Jugendorganisationen, kulturelle Organisationen)	85
4.4.	Privatisierungen im Besonderen	91
4.5.	Sportverbände im Besonderen	96
4.6.	Wohnbaugenossenschaften im Besonderen	100
4.7.	Politische Organisationen im Besonderen	100
5.	Kultuszweck als Steuerbefreiungsgrund	103
5.1.	Gesetzliche Regelung	103
5.2.	Voraussetzungen der Steuerbefreiung	103
5.2.1.	Kultuszweck	103
5.2.2.	Weitere Voraussetzungen	106
5.3.	Landeskirchen	107
6.	Rechtsnatur des Steuerbefreiungsentscheids	108
6.1.	Rechtsnatur	108
6.2.	Geltungsdauer der Steuerbefreiung	109
6.3.	Entzug der Steuerbefreiung	109
7.	Verfahren der Steuerbefreiung	111
7.1.	Gesuch	111
7.2.	Zuständigkeit des Sitzkantons	111
7.3.	Vorbescheid vor Gründung	112
7.4.	Dauer des Verfahrens	112
7.5.	Entscheid und Rechtsmittel	113
7.6.	Auflagen und Bedingungen	113
7.7.	Kosten	114
8.	Teilweise Steuerbefreiung bei gemischter Zwecksetzung	114

9.	Statuswechsel	115
9.1.	Grundsatz	115
9.2.	Erlangung der Steuerbefreiung (Austritt aus der Steuerpflicht)	115
9.2.1.	Gewinnsteuer auf den stillen Reserven	115
9.2.2.	Kantonale Grundsteuern	116
9.3.	Verlust der Steuerbefreiung (Eintritt in die Steuerpflicht)	117
9.3.1.	Gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven	117
9.3.2.	Kantonale Grundsteuern	117
D.	Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht der NPO	119
1.	Einleitung	119
2.	Rechtsgrundlagen	119
3.	Kantonale Kompetenz	119
4.	Steuerhoheit	120
5.	Steuersubjekt	122
6.	Steuerobjekt	123
6.1.	Erbschaftssteuer	123
6.2.	Schenkungssteuer	123
7.	Steuerbemessung	124
8.	Tarif	124
9.	Befreiung der NPO von Erbschafts- und Schenkungssteuern	125
10.	Anerkennung der Steuerbefreiung im grenzüberschreitenden Verhältnis	126
10.1.	Interkantonaies Verhältnis	127
10.2.	Internationales Verhältnis	128
10.2.1.	Zuwendung aus der Schweiz an eine ausländische NPO (outbound)	130
10.2.2.	Zuwendungen aus dem Ausland an eine inländische NPO (inbound)	130
11.	Meldepflicht der Begünstigten	131

E. Grundsteuerpflicht der NPO (Steuern auf Immobilien)	133
1. Einleitung	133
2. Rechtsgrundlagen	133
3. Grundsteuern im Überblick	133
4. Kantonale Steuerhoheit	134
5. Grundstücksgewinnsteuer	135
6. Handänderungssteuer	136
7. Liegenschaftssteuer	137
F. Mehrwertsteuerpflicht der NPO	139
1. Einleitung	139
2. Rechtsgrundlagen und weitere Erkenntnisquellen	139
3. Steuerpflicht	140
3.1. Betreiben eines Unternehmens	141
3.2. Keine Befreiung von der Steuerpflicht (Umsatz > CHF 250 000)	143
4. Verzicht auf die Steuerbefreiung	144
5. Exkurs: Steuerpflicht aufgrund Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland	145
6. Beginn und Ende der Steuerpflicht	147
7. Steuerobjekt	148
7.1. Leistungsverhältnis («Umsatz»)	148
7.1.1. Leistung	148
7.1.2. Entgelt und Nicht-Entgelt	149
7.2. Von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen	149
7.3. Spenden im Besonderen	152
7.3.1. Gesetzliche Regelung	152
7.3.2. Abgrenzung zum Sponsoring	153
7.4. Mitgliederbeiträge im Besonderen	157
7.5. Subventionen im Besonderen	160
7.6. Mehrheit von Leistungen	162
8. Vorsteuerabzug	164

9.	Steuersätze und Abrechnungsmethoden	167
9.1.	Steuersätze	167
9.2.	Methoden und Arten der Abrechnung	167
10.	Verfahren	168
11.	Auskunftsrecht (Steuerrulings)	169
G.	Weitere Steuerpflichten von NPO	171
1.	Stempelabgaben	171
2.	Zoll	172
3.	Besondere Verbrauchssteuern	173
H.	Steuerliche Behandlung der Gönner	175
1.	Einleitung	175
2.	Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einer Privatperson als Gönnerin	175
2.1.	Anforderungen an die Leistung	175
2.2.	Anforderungen an die Empfängerin	177
2.3.	Umfang des Spendenabzugs	179
2.4.	Beweislast	180
2.5.	Grenzüberschreitende Zuwendungen	180
2.5.1.	Interkantonaies Verhältnis	180
2.5.2.	Internationales Verhältnis	182
3.	Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einem Geschäftsinhaber als Gönner	184
4.	Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einer juristischen Person als Gönnerin	185
4.1.	Gewinnstrebige juristische Person als Gönnerin	185
4.1.1.	Qualifikation als «Spende»	185
4.1.2.	Qualifikation als «Sponsoring» (geschäftsmässig begründeter Aufwand)	186
4.1.3.	Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung	186
4.2.	Gemeinnützige Organisation als Gönnerin	187

5.	Steuerfolgen für Gönner	187
5.1.	Privatperson als Gönnerin	187
5.2.	Geschäftsinhaber als Gönner	188
5.3.	Juristische Person als Gönnerin	189
I.	Steuerliche Behandlung der Begünstigten	191
1.	Einleitung	191
2.	Natürliche Person als Begünstigte	191
2.1.	Qualifikation der Leistung als steuerbares Einkommen	192
2.2.	Qualifikation der Leistung als einkommenssteuerfreie Schenkung?	193
2.2.1.	Allgemeines	193
2.2.2.	Leistungen von Stiftungen im Besonderen	193
2.2.3.	Leistungen von Körperschaften im Besonderen	196
2.3.	Qualifikation der Leistung als einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistung	196
2.4.	Schenkungssteuer auf kantonaler Ebene	198
3.	Juristische Person als Begünstigte	198
3.1.	Steuerbefreite juristische Person als Begünstigte	199
3.2.	Steuerpflichtige juristische Person als Begünstigte	199
4.	Hinweis: Meldepflicht von Stiftungen	199
	Sachregister	201

Abkürzungsverzeichnis

a	alte(s)
A. Rh.	Ausserrhoden
a.A.	andere Auffassung
AB	Amtliches Bulletin
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
AI	Appenzell Innerrhoden
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesrechts
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Zeitschrift)
Aufl.	Auflage
BBl	Bundesblatt
BdBS	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940
BE	Bern
betr.	betreffend
BG	Bundesgesetz
BGE	Bundesgerichtsentscheid (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts)
BGer	Bundesgericht
BGS	Solothurnische Bereinigte Gesetzessammlung/Systematische Sammlung des Kantons Bern/Systematische Sammlung des Kantons Zug
BK	Berner Kommentar
BR	Bündner Rechtsbuch
BSK	Basler Kommentar
Bst.	Buchstabe
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999

BVGE	Bundesverwaltungsgerichtsentscheide
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
BVR	Bernische Verwaltungsrechtsprechung (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
CDAP	Cour de Droit Administratif et Public
CEPS	Center for Philanthropy Studies
CHF	Schweizer Franken
Comm.	Commentaire
d.h.	das heisst
DBG (= LIFD)	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990
ders.	derselbe
DIB	Development Impact Bonds
dies.	dieselbe
Diss.	Dissertation
Dr.	Doktor
E	Entwurf
E.	Erwägungen
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EF	Expert Focus
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
ELG	Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung vom 6. Oktober 2006
Erl.	Erläuterung
ESchG/BE	Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Bern vom 23. November 1999
ESchG/ZH	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich vom 28. September 1986
ESchStR	Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
etc.	et cetera
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

EW	Elektrizitäts- und Wasserwerk
EWD	Elektrizitätswerk Davos AG
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f./ff.	folgende(r)
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
FIFG	Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012
FMG	Fernmeldegesetz vom 30. April 1997
Fn.	Fussnote
FR	Freiburg
FS	Festschrift
FStR	IFF Forum für Steuerrecht (Zeitschrift)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GasVG	Gasversorgungsgesetz
GAV	Allgemeinverbindlicher Gesamtarbeitsvertrag
GE	Genf
GebV-ESTV	Verordnung über Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Mai 2014
GL	Glarus
gl.M.	gleicher Meinung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GR	Graubünden
Handkomm.	Handkommentar
Hrsg.	Herausgeberschaft
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
inkl.	inklusive
IOC	Internationales Olympisches Komitee
JU	Jura
Kap.	Kapitel
KBFHG	Bundesgesetz über Finanzhilfen für familienergänzende Kinderbetreuung vom 4. Oktober 2002
KGer	Kantonsgericht

KMU	Kleinere und mittlere Unternehmen
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
KStA	Kantonales Steueramt
KuKo	Kurzkommentar
LCdir/JU	Loi d'impôt des Kantons Jura vom 26. Mai 1988
LCdir/NE	Loi sur les contributions directes des Kantons Neuenburg vom 21. März 2000
LDS/GE	Loi sur les droits de succession des Kantons Genf vom 26. November 1960
LI/VD	Loi sur les impôts directs cantonaux des Kantons Waadt vom 4. Juli 2000
LIFD (=DBG)	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct vom 14. Dezember 1990
lit.	litera
LS	Loseblattsammlung des Kantons Zürich
LT/TI	Legge tributaria des Kantons Tessin vom 21. Juni 1994
m.E.	meines Erachtens
m.V.a.	mit Verweis auf
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
max.	maximal
Mio.	Million
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009
N	Note, Randnote
NE	Neuenburg
NG	Nidwaldner Gesetzessammlung
NPO	Non Profit-Organisation
npoR	Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen
Nr.	Nummer
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911
pa.Iv.	Parlamentarische Initiative
Pra	Die Praxis (Entscheidungssammlung)
RB	Rechtssammlung des Kantons Thurgau
RDAF	Revue de droit Administratif et de droit Fiscal (Zeitschrift)
resp.	respektive
RL	Raccolta delle leggi
RS	Rundschreiben
Rspr.	Rechtssprechung
Rz.	Randziffer
SAR	Systematische Sammlung des Aargauischen Rechts
SBV	Verordnung über Bau und Betrieb von Schiffen und Anlagen öffentlicher Schifffahrtsunternehmen vom 14. März 1994
SchlT	Schlusstitel
SG	St. Gallen
SG	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Basel-Stadt
SGS	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Basel-Landschaft
sGS	Systematische Gesetzessammlung des Kantons St. Gallen
SH	Schaffhausen
SIB	Social Impact Bonds
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung (Zeitschrift)
SO	Solothurn
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRL	Systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern
SRSZ	Systematische Gesetzessammlung des Kantons Schwyz
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Der Schweizer Treuhänder (seit 2015 Expert Focus, EF) (Zeitschrift)
StB	Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid (Entscheidungssammlung)
StG	Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973

StG/AG	Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998
StG/BL	Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974
StG/BS	Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000
StG/GR	Steuergesetz des Kantons Graubünden vom 8. Juni 1986
StG/LU	Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. November 1999
StG/NW	Steuergesetz des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000
StG/SG	Steuergesetz des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998
StG/SO	Steuergesetz des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985
StG/SZ	Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000
StG/TG	Steuergesetz des Kantons Thurgau vom 14. September 1992
StG/ZG	Steuergesetz des Kantons Zug vom 25. Mai 2000
StG/ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997
StGer	Steuergericht
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990
StR	Steuer Revue (Zeitschrift)
StRG	Steuerrekursgericht
StRK	Steuerrekurskommission
StromVG	Bundesgesetz über die Stromversorgung vom 23. März 2007
SuG	Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990
SVPS	Schweizerischer Verband für Pferdesport
SZ	Schwyz
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
TG	Thurgau
TGE	Transnational Giving Europe
TI	Tessin
TSchG	Tierschutzgesetz vom 9. März 1978
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UEFA	Union of European Football Associations
UNICEF	United Nations Children's Fund

USA	United States of America
USR	Unternehmenssteuerreform
VD	Waadt
VGE	Verwaltungsgerichtsentscheid
VGer	Verwaltungsgericht
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkung
VRevSt	Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005
VS	Wallis
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965
WAK-S	Kommission für Wirtschaft und Abgaben Ständerat
WEF	World Economic Forum
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins
ZG	Zollgesetz vom 18. März 2005
ZG	Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907
ZH	Zürich
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
zsis	Zentrum für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
ZStB	Zürcher Steuerbuch
ZStP	Zürcher Steuer Praxis (Zeitschrift)
ZUG	Bundesgesetz über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger vom 24. Juni 1977
ZV	Zollverordnung vom 1. November 2006

Literaturverzeichnis

- AMONN TONI, Urteil des Verwaltungsgerichts (Verwaltungsrechtliche Abteilung) vom 5. Februar 2016 i.S. ewb gegen Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission (VGE 100.2014.115), BVR 2017, 166 ff.
- BAUMANN LORANT ROMAN, Das Rechnungslegungsrecht aus der Sicht von Stiftungen, ST 2014, 883 ff.
- BAUMANN LORANT ROMAN, Der Stiftungsrat: Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Diss. Zürich 2009
- BAUMANN LORANT ROMAN, Honorierung von Stiftungsräten, Jusletter vom 9. August 2010
- BAUMANN LORANT ROMAN, Stiftungen fördern Künstler – Steuern auf Preisen, Werkbeiträgen und ähnlichen Leistungen, StR 2014, 252 ff.
- BLUM BÉATRICE/CAMINADA PETRA, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri/Bern 2023
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023
- BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Basel/Stuttgart 1975
- BRAUN FRANK, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Diss. Basel 2000
- CRETTI SIBILLA GISELDA, Successions internationales, Aspects de droit fiscal, Basel 2014
- DEGEN CHRISTOPH, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext, in: Jakob Dominique (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, 107 ff. (zit. DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht)
- DUTTWEILER URS, Die Besteuerung von Vereinen, StR 2002, 702 ff.
- EHRENZELLER BERNHARD/EGLI PATRICIA/HETTICH PETER/HONGLER PETER/SCHINDLER BENJAMIN/SCHMID STEFAN G./SCHWEIZER RAINER J. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023 (zit. Autorennamen, in: St. Galler Komm. BV, Art. ... N ...)

- FREI WALTER, Die Steuerbefreiung in der Zürcher Steuerpraxis, ZStP 1993, 1 ff.
- FREI WALTER, Die Unternehmensstiftung im Steuerrecht, ZStP 2008, 191 ff.
- GEIGER FELIX/SCHLUCKEBIER REGINE, MWSTG Kommentar, Schweizerisches Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Aufl., Zürich 2019 (zit. GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. ... N ...)
- GEISER THOMAS/FOUNTOULAKIS CHRISTIANA (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 7. Aufl., Basel 2022 (zit. Autorennamen, in: Komm. ZGB, Art. ... N ...)
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (1^{ère} partie), FStR 2005, 251 ff.
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (2^{ème} partie), FStR 2006, 3 ff.
- GRAF DAMIAN K., Unternehmensspenden – ein Fall für den Staatsanwalt?, SJZ 2021, 327 ff.
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Zürich 2000
- GRETER MARCO/DIETSCHI MARC, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/2022), 339 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2017, 125 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich – Neue Stiftungen, Literatur, Entscheide, successio 2022, 124 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Die Unternehmensstiftung in der Schweiz, Diss. Basel 1984
- GRÜNINGER HAROLD, Die Unternehmensstiftung in der Schweiz, WuR 37 (1985), 15 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Innovative Vermögensbewirtschaftung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht: Venture Philanthropy, Social Business, Mission Based Investments zwischen Vision und Haftung, in: Jakob Dominique (Hrsg.), Stiften und Gestalten: Anforderungen an ein zeitgemässes rechtliches Umfeld, Basel 2013, 35 ff. (zit. GRÜNINGER, Stiften und Gestalten)

- GRÜNINGER HAROLD, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, in:
Die Stiftung, 21. Tagung der DACH – Europäische Anwaltsvereinigung,
Köln 2000, 101 ff. (zit. GRÜNINGER, DACH 2000)
- GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere
im Jahr 1999), SZW 2000, 25 ff.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwal-
tungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020
- HAINAUT JEAN-MARIE/EBENER JEAN, Philanthropie et enterprises: Le jeu
trouble de la fiscalité: Le jeu trouble de la fiscalité, EF 2022, 50 ff.
- HEPBERGER RAINER/MAUTE WOLFGANG, Die Besteuerung der liechten-
steinischen Familienstiftung aus Sicht der Schweiz, StR 2004, 586 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I, Grundlagen –
Grundbegriffe – Steuerarten, 10. Aufl., Bern 2013
- IMTHURN DANIEL, Die Praxis der Steuerbefreiung bei privatrechtlich orga-
nisierten juristischen Personen mit öffentlichen Zwecken - Wie hilf-
reich sind die «Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz
vom 18. Januar 2008» in der Rechtsanwendung?, StR 2008, 760 ff.
- JAKOB DOMINIQUE, in: Böhler Andrea/Jakob Dominique (Hrsg.), Kurz-
kommentar ZGB, 2. Aufl., Basel 2018 (zit. JAKOB, in: KuKo ZGB, Art. ...
N ...)
- JAKOB DOMINIQUE/BRUGGER LUKAS/HUMBEL CLAUDE, Recht der Non-
Profit-Organisationen, in a nutshell, Zürich 2023
- JAKOB DOMINIQUE/PICHT PETER G., Sustainable Investments by Founda-
tions from a Legal Perspective, successio 2013, 82 ff.
- JAUCH OLIVER, Die Besteuerung der privaten Stiftungen im Kanton
Zug, in: Private Stiftungen, Zuger Steuer Praxis, Nr. 30 (2005), 33 ff.
(zit. JAUCH, Private Stiftungen)
- JUNG PETER, Anwendbarkeit des Wettbewerbsrechts auf gemeinnützige
Organisationen, recht 2019, 127 ff.
- JUTZI THOMAS, Unternehmensspenden: Zuständigkeit, Grenzen und
Handlungsoptionen gemäss schweizerischem Aktienrecht, recht 2017,
251 ff.
- KOCHER MARTIN, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen,
Bern 2018

- KOLLER THOMAS, Bundesgericht, II. öffentlich-rechtliche Abteilung, BGE 147 II 287, Urteil 2C_166/2020 vom 10. Mai 2021, Administration cantonale des impôts de l'État de Vaud gegen A., Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, AJP 2022, 47 ff.
- KOLLER THOMAS, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz Rainer W./von Auer Ludwig/von Hippel Thomas (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, 441 ff. (zit. KOLLER, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht)
- KOLLER THOMAS, Stiftungen und Steuern, in: Riemer Hans Michael (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, 39 ff. (zit. KOLLER, Stiftungen und Steuern)
- KOLLER THOMAS/DIAS RAOUL, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Holdingstiftungen und die Wettbewerbsneutralität, in: Breitschmid Peter/Portmann Wolfgang/Rey Heinz/Zobl Dieter (Hrsg.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Bern 2007, 151 ff.
- KUSTER RETO, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Diss. Zürich 1998
- LANDOLF URS, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen/Bern 1987
- LANDOLF URS, Steuerbefreiung von Personalfürsorgestiftungen, ST 1989, 171 ff.
- LIDEIKYTE HUBER GIEDRE/PETER HENRY, The OECD report on taxation and philanthropy, EF 2021, 108 ff.
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil: Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019 (zit. LOCHER, Komm. DBG, Art. ... N ...)
- LOCHER PETER/GIGER ERNST/PEDROLI ANDREA, Kommentar zum DBG, II. Teil: Art. 49-101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022 (zit. LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. ... N ...)
- MAISSEN SANDRA, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen, Heft 3, 1992, Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen, Basel 1992
- MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2015, ZBJV 2017, 151 ff.
- MARGRAF OLIVIER, Gemeinnützige Stiftungen – Brisantes aus dem Steuerrecht, zsis) 1/2022, A2

- MARKOWITSCH SANDRA-JANE/BAUMANN LORANT ROMAN, Die gemeinnützige GmbH, Auslegeordnung einer kaum genutzten Alternative zur Stiftung, EF 2016, 163 ff.
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, StR 1996, 115 ff.
- MERKER MICHAEL, Gasmarktliberalisierung Schweiz, Jusletter vom 23. April 2012
- MERKT BENOÎT, Droit des fondations d'utilité publique, Diss. Bern 2021
- METTRAU GEORGES, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, Diss. Lausanne 1992
- MÜLLER KASPAR/ZÖBELI DANIEL, Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen - Eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage, CEPS Forschung und Praxis, Band 5, Basel 2012
- NOËL YVES/AUBRY GIRARDIN FLORENCE (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire Romand LIFD, 2. Aufl., Basel 2018 (zit. Autorennamen[n], in: Comm. LIFD, Art. ... N ...)
- OBERSON XAVIER, Philanthropie und MWST, EF 2019, 232 ff.
- OESTERHELT STEFAN, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 2), FStR 2022, 86 ff.
- OPEL ANDREA, Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung – ein alter Zopf?, StR 2019, 84 ff.
- OPEL ANDREA, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahr 2020 – ein Resümee, successio 2021, 213 ff.
- OPEL ANDREA, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahr 2022 – ein Resümee, successio 2023, 241 ff.
- OPEL ANDREA, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahre 2014 – ein Resümee, successio 2015, 207 ff.
- OPEL ANDREA, Rechtsgutachten zu den steuerlichen Rahmenbedingungen für ein wirkungsvolles Stiftungswesen im Kanton Zürich, erstattet an die Volkswirtschaftsdirektion des Kantons Zürich, September 2023
- OPEL ANDREA, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen nach Schweizer Recht, npoR 2022, 1 ff.
- OPEL ANDREA, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen, FStR 2021, 341 ff.

- OPEL ANDREA, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen: unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts, Diss. Basel 2009
- OPEL ANDREA, Stiftungen schenken nicht, ASA 88 (2019/2020), 171 ff.
- OPEL ANDREA, Zeit für Veränderungen im schweizerischen Gemeinnützigkeitssteuerrecht, npoR 2017, 240 ff.
- OPEL ANDREA/SPRECHER THOMAS, Steuerbefreiung von Erbstiftungen, StR 2021, 752 ff.
- PETER HENRY/MERKT BENOÎT, Utilité publique et activité économique: possibilités et limites de l'exonération fiscale, EF 2019, 209 ff.
- PETER NATALIE, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, FStR 2003, 163 ff.
- PEZZOLI PIETRO, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für natürliche Personen bei der Einkommenssteuer (DBG und StHG), StR 2012, 780 ff.
- PRIMI VITTORIO, Le imposte di successione e donazione nei rapporti con l'estero con particolare riferimento alle convenzioni in materia di imposte di successione stipulate dalla Svizzera con altri Stati, 2. Aufl., Pregassona 2017
- RECHSTEINER CHRISTOPH/PEYER CAROLA/BECK-ULMER KERSTIN, Steuerbefreiung von Förderstiftungen, EF 2016, 246 ff.
- REICH MARKUS, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58 (1989/1990), 465 ff.
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 1969
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996 (zit. RICHNER/FREI, Komm. ESchG ZH, § ... N ...)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023 (zit. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. ... N ...)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021 (zit. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § ... N ...)

- RIEMER HANS MICHAEL, Die juristischen Personen, Die Stiftungen:
Art. 80–89c ZGB, Berner Kommentar, 2. Aufl., Bern 2020 (zit. RIEMER,
BK, ST N ...)
- RIEMER HANS MICHAEL, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60-89^{bis} ZGB),
Handkommentar, Bern 2012 (zit. RIEMER, Handkomm. ZGB, Art. ...
N ...)
- RIEMER HANS MICHAEL/RIEMER-KAFKA GABRIELA/BLOCH-RIEMER RUTH,
Die Entschädigung des Stiftungsrats im Privat-, Sozialversicherungs-
und Steuerrecht, in: Emmenegger Susan/Hrubesch-Millauer Stepha-
nie/ Krauskopf Frédéric/Wolf Stephan(Hrsg.), Brücken bauen,
Festschrift für Thomas Koller, Bern 2018, 795 ff. (zit. RIEMER/RIEMER-
KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller)
- SCHEIWILLER BEAT, Die Besteuerung der Vereine und Stiftungen für ihr
Einkommen und Vermögen, Diss. Zürich 1982
- SCHERRER URS/GRETER MARCO, Der Verein in der Praxis - Organisation
und Steuern, 2. Aufl., Zürich 2019
- SCHÖNENBERG DANIELA, Venture Philanthropie – Zulässigkeit und haf-
tungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren
Organe, Diss. Basel 2011
- SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR
2002, 3 ff.
- SIMONEK MADELEINE, National Report Switzerland, in: Vanistendael Frans
(Hrsg.), Taxation of Charities, EATLP Annual Congress Rotterdam,
Amsterdam 2015, 563 ff. (zit. SIMONEK, Taxation of Charities)
- SIMONEK MADELEINE, Steuerbefreiung und Privatisierung: Ein Diskus-
sionsbeitrag zur Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher
Zwecke, ST 2000, 230 ff.
- SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das
Studium und die Praxis, Zürich 2019
- SINNIGER ALPHONS, Die Besteuerung der Stiftungen in der Schweiz,
Diss. Zürich 1951
- SPRECHER THOMAS, Altes und Neues zur Entschädigung des Stiftungsrats,
Jusletter vom 30. Mai 2022
- SPRECHER THOMAS, Stiftungsrecht, in a nutshell, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen
2023
- SPRECHER THOMAS, Verantwortliche Vermögensbewirtschaftung durch
Stiftungen, SJZ 2015, 221 ff.

- SPRECHER THOMAS, Zur steuerlichen Behandlung von neuen Förder- und Finanzierungsmodellen, in: Eckhardt Beate/Jakob Dominique/von Schnurbein Georg (Hrsg.), Der Schweizer Stiftungsreport 2013, Zürich 2013, 19 ff. (zit. SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013)
- SPRECHER THOMAS, Zweckbezogene und nachhaltige Vermögensbewirtschaftung durch Stiftungen, SJZ 2015, 249 ff.
- SPRECHER THOMAS/EGGER PHILIPP/VON SCHNURBEIN GEORG, Swiss Foundation Code 2021, Bern 2021
- SPRECHER THOMAS/VON SALIS-LÜTOLF ULYSSES, Die schweizerische Stiftung: Ein Leitfaden, Zürich 1999
- TRÜMPY BALTHASAR, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1987
- UHLMANN FELIX, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015 (zit. UHLMANN, in: Komm. BV, Art. ... N ...)
- VON ORELLI LUKAS, Zur Auslegung des Stifterwillens, Basel 2019
- VON SCHNURBEIN GEORG/FRITZ TIZIAN/MANI STEVE, Social Impact Bonds, Basel 2015
- WALDBURGER ROBERT, Holding- und Domizilprivileg im Steuerharmonisierungsgesetz, Zürich 1996
- WIPFLI HANS, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, nach den Bundesgesetzen (DBG und StHG) und den kantonalen Steuerordnungen, Diss. Basel 2001
- YERSIN DANIELLE, Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, ASA 58 (1989/1990), 97 ff.
- ZÖBELI DANIEL/DEGEN CHRISTOPH/BAUMANN LORANT ROMAN, Steuerlicher Abzug von Naturalspenden, ST 2011, 1060 ff.
- ZÜGER MARINA, Steuersystematische Realisierung stiller Reserven bei Statusänderungen, in: Uttinger Laurence Andrée/Rentzsch Daniel/Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 125 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984

- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. DBG, Art. ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. StHG, Art. ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/BAUER-BALMELLI MAJA (Hrsg.), Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2019 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. StG, § ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/GLAUSER PIERRE-MARIE/ROBINSON PHILIP (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)/Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), Basel 2015 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. MWSTG, Art. ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Basel 2020 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. ESchStR, § ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/MATTEOTTI RENÉ (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. Internationales Steuerrecht, Art. ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/OESTERHELT STEFAN (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuer, Basel 2021 (zit. Autorennamen[n], in: Komm. Immobiliensteuern, § ... N ...)
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA/MARGRAF OLIVIER/OESTERHELT STEFAN, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021 (zit. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § ... N ...)

Rechtsquellen und Materialien

- Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23. Oktober 2003, Parlamentarische Initiative, Revision des Stiftungsrechtes, BBl 2003 8153 ff. (zit. Bericht WAK-S Stiftungsrechtsrevision)
- Bericht der Staatspolitischen Kommission des Ständerates vom 17. Juni 2008, Parlamentarische Initiative, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien, BBl 2008 7463 ff.
- Bericht des Bundesrates vom Juni 2012, Risikokapital in der Schweiz (zit. Bericht Risikokapital)
- Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff. (zit. Botschaft StHG/DBG)
- Botschaft zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 6. Juni 2014, BBl 2014 5369 ff. (zit. Botschaft StHG/DBG)
- Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5069 ff. (zit. Botschaft USR III)
- Botschaft zur Änderung des Mehrwertsteuergesetzes vom 24. September 2021, BBl 2021 2363 ff. (zit. Botschaft MWSTG)
- Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Handelsregisterrecht) vom 15. April 2015, BBl 2015 3617 ff. (zit. Botschaft OR)
- Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBl 2008 6885 ff. (zit. Botschaft Vereinfachung MWSTG)
- Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220)
- Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11)
- Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012 (FIFG; SR 420.1)
- Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14)

- Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973
(StG; SR 641.10)
- Bundesgesetz über die Stromversorgung vom 23. März 2007
(StromVG; SR 734.7)
- Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965
(VStG; SR 642.21)
- Bundesgesetz über die Zuständigkeit für die Unterstützung Bedürftiger
vom 24. Juni 1977 (ZUG; SR 851.1)
- Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen-
und Invalidenversicherung vom 6. Oktober 2006 (ELG; SR 831.30)
- Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990
(SuG; SR 616.1)
- Bundesgesetz vom 4. Oktober 2002 über Finanzhilfen für familien-
ergänzende Kinderbetreuung (KBFHG; SR 861)
- Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer
(BdBSt; AS 56 1947)
- Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
vom 18. April 1999 (BV; SR 101)
- Directives en matière d'indemnisation des membres d'organes d'enti-
tés exonérées d'impôts en raison de leur but de pure utilité publique
(PUP), Administration Cantonale des Impôts Canton Vaud, 29. Januar
2024 (zit. Directives « Entités PUP »)
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Besteuerung der Grundstückgewinne,
in: Schweizerische Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Steuerinformationen
Bern 2020 (Stand: März 2020)
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Besteuerung der juristischen
Personen, in: Schweizerische Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Steuer-
informationen Bern 2022 (Stand: April 2022)
- Eidgenössische Steuerverwaltung, Geltende Steuern, in: Schweizerische
Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Steuerinformationen Bern 2023 (Stand:
Mai 2023)
- Eidgenössisches Finanzdepartement, Erläuternder Bericht zum Bundes-
gesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ide-
ellen Zwecken, 10. April 2013 (zit. EFD Erläuternder Bericht 2013)
- Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich
vom 28. September 1986 (ESchG/ZH; LS 632.1)

- Fernmeldegesetz vom 30. April 1997 (FMG; SR 784.10)
- Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer des Kantons Bern vom 23. November 1999 (ESchG/BE; BSG 662.1)
- Interpellation 08.3511, Gemeinnützige Uefa?, Schelbert Louis, 24. September 2008
- Interpellation 12.3441, Welche Sportverbände sind von der direkten Bundessteuer befreit?, Wermuth Cédric, 6. Juni 2012
- Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt Statutenbestimmungen für steuerbefreite juristische Personen, Juli 2018
- Kantonales Steueramt Zürich, Praxishinweis: Besteuerung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen für kulturelle, wissenschaftliche oder sportliche Tätigkeiten, 8.7.2021 = Zürcher Steuerbuch (ZStB), Nr. 24.1 (zit. KStA ZH, Praxishinweis vom 8.7.2021)
- Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994, Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG)
- Kreisschreiben Nr. 43 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Februar 2018, Steuerliche Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich
- Legge tributaria des Kantons Tessin vom 21. Juni 1994 (LT/TI; RL 640.100)
- Loi d'impôt des Kantons Jura vom 26. Mai 1988 (LI/JU; RSJU 641.11)
- Loi sur les contributions directes des Kantons Neuenburg vom 21. März 2000 (LCdir/NE; RSN 631.0)
- Loi sur les droits de succession des Kantons Genf vom 26. November 1960 (LDS/GE; rs/GE D 3 25)
- Loi sur les impôts directs cantonaux des Kantons Waadt vom 4. Juli 2000 (LI/VD; RSV 642.11)
- Luzerner Steuerbuch, online unter: <https://steuerbuch.lu.ch/> (zit. Luzerner Steuerbuch)
- Mehrwertsteuergesetz vom 12. Juni 2009 (MWSTG; SR 641.20)

- Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201)
- Motion 09.3343, Steuerbefreiung von Vereinen, Kuprecht Alex, 20. März 2009
- OECD, Understanding Social Impact Bonds, 2016
- OECD-Report, Taxation and Philanthropy, 2020
- Parlamentarische Initiative 14.470, Schweizer Stiftungsstandort, Stärkung, Luginbühl Werner, 9. Dezember 2014
- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen und Zweckänderungsvorbehalt im Zusammenhang mit dem revidierten Stiftungsrecht, März 2008
- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen / Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, 18. Januar 2008
- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, Organisationen mit kultureller Zweckverfolgung, September 2008
- Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210)
- Steuerbuch des Kantons St. Gallen, online unter: http://www.steuern.sg.ch/home/sachthemen/knowledge_center/steuerbuch.html (zit. St. Galler Steuerbuch)
- Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100)
- Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (StG/BL; SGS 331)
- Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 (StG/BS; SG 640.100)
- Steuergesetz des Kantons Graubünden vom 8. Juni 1986 (StG/GR; BR 720.00)
- Steuergesetz des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL 620)
- Steuergesetz des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 (StG/NW; NG 521.1)

- Steuergesetz des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000
(StG/SZ; SRSZ 172.200)
- Steuergesetz des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985
(StG/SO; BGS 614.11)
- Steuergesetz des Kantons St. Gallen vom 9. April 1998
(StG/SG; sGS 811.1)
- Steuergesetz des Kantons Thurgau vom 14. September 1992
(StG/TG; RB 640.1)
- Steuergesetz des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1)
- Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1)
- Steuermäppchen, Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag
(Stand: 2022)
- Steuermäppchen, Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag
(Stand: 2022)
- Swiss GAAP FER 21, Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen, 1. Januar 2009
- Verordnung über Bau und Betrieb von Schiffen und Anlagen öffentlicher Schifffahrtsunternehmen vom 14. März 1994 (SBV; SR 747.201.7)
- Verordnung über Finanzhilfen für familienergänzende Kinderbetreuung vom 25. April 2018 (KBFHV; SR 861.1)
- Verordnung über Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Mai 2014 (GebV-ESTV; SR 641.31)
- Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG; SR 631.0)
- Zollverordnung vom 1. November 2006 (ZV; SR 631.01)
- Zürcher Steuerbuch, online unter: <https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch.html> (zit. Zürcher Steuerbuch)

A. Einleitung

1. Zielsetzung

Der Schweizer Non Profit-Sektor floriert. Dennoch fehlt es an einer umfassenden und aktuellen Aufarbeitung des Gemeinnützigkeitssteuerrechts.¹ Diese Lücke soll mit dem vorliegenden Werk geschlossen werden.

Im Zentrum des Gemeinnützigkeitssteuerrechts steht die Frage nach der Befreiung von den direkten Steuern. Bei der Besteuerung von Non Profit-Organisationen geht es aber um weit mehr als die Steuerbefreiung. Denn je nach Steuerart ist eine solche gar nicht vorgesehen, so beispielsweise bei der Grundstückgewinnsteuer, oder aus Sicht der Non Profit-Organisation nicht gleichermassen erstrebenswert, wie etwa bei der Mehrwertsteuer. Im Sinne einer gesamtheitlichen Betrachtung wird zudem nicht bei der Besteuerung der Non Profit-Organisation selbst Halt gemacht, sondern auch auf die steuerrechtliche Situation von Gönnern und Begünstigten eingegangen.

Grundlage des Gemeinnützigkeitssteuerrechts bildet das Gesetz. Da die Rechtsgrundlagen aber gerade betreffend die zentrale Frage der Steuerbefreiung in hohem Masse unbestimmt sind, kommt der Behördenpraxis eine erhebliche Bedeutung zu. Augenfällig ist, dass die zentralen behördlichen Wegleitungen seit Jahrzehnten nicht mehr aktualisiert worden sind. Das führt dazu, dass die Steuerbehörden mitunter einem Bild von Gemeinnützigkeit nachhängen, das es so nicht mehr gibt. Neuere Tendenzen wie die zunehmende Internationalisierung, der Einzug unternehmerischen Gedankenguts sowie das Anschwellen der Regulierungsdichte – mit der eine wachsende Verantwortung der leitenden Organe einhergeht – haben einen tiefgreifenden Wandel im Sektor angestossen, der in der Praxis der Steuerbehörden nicht immer ausreichend reflektiert wird.

Vor diesem Hintergrund will die vorliegende Abhandlung nicht einfach beim geltenden Recht und dem derzeitigen Behördenverständnis verharren, sondern die neuen Entwicklungen einbinden. Ziel ist es aufzuzeigen, welchen Anforderungen ein zeitgemässes Gemeinnützigkeitssteuerrecht genügen müsste. Damit soll ein Beitrag an die Fortentwicklung von Recht und Praxis geleistet werden.

1 Vgl. immerhin die Monografie von BENOÎT MERKT, *Droit des fondations d'utilité publique*, Bern 2021, der sich eingehend mit der Besteuerung von gemeinnützigen Stiftungen befasst.

2. Zum Begriff der Non Profit-Organisation

Bei Non Profit-Organisationen (NPO) handelt es sich – wie der Begriff schon sagt – um *nicht gewinnstrebige* Organisationen. Oftmals werden NPO mit gemeinnützigen Organisationen gleichgesetzt. Das ist vertretbar, da der Begriff der Gemeinnützigkeit im allgemeinen Sprachgebrauch nicht klar besetzt ist, kann aber auch zu Missverständnissen führen.

Von Gemeinnützigkeit ist nämlich häufig in einem steuerlichen Kontext die Rede. Mit gemeinnützigen Organisationen sind regelmässig steuerbefreite Organisationen gemeint. Eine Steuerbefreiung im direktsteuerlichen Bereich setzt voraus, dass ein von den Steuerbehörden anerkannter gemeinnütziger Zweck verfolgt wird. Beim Begriff der Gemeinnützigkeit handelt es sich somit (auch) um einen steuerrechtlichen terminus technicus. Nicht jede NPO ist aber steuerbefreit. Lokale Sportvereine, politische Parteien und Wirtschaftsverbände etwa erlangen die Steuerbefreiung gemeinhin nicht, auch wenn sie nicht gewinnstrebig sind.

Das Gesagte mag den Eindruck erwecken, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit zumindest steuerrechtlich klar besetzt sei. Dem ist aber nicht wirklich so, was auf die Offenheit des Begriffs zurückzuführen ist. Mit der Beurteilung, was gemeinnützig ist, sind in erster Linie die kantonalen Steuerbehörden im Sitzkanton der betreffenden Organisation befasst. Das führt dazu, dass in der Schweiz bis zu 26 verschiedene Auffassungen von Gemeinnützigkeit existieren, die mitunter deutlich auseinanderklaffen. Der Gemeinnützigkeitsbegriff ist mithin föderalistisch zersplittert. Die Unschärfe des Begriffs ermöglicht zwar einerseits eine gebührende Beurteilung des Einzelfalls, schafft andererseits aber Rechtsunsicherheit und lässt Raum für individuelle (moralische) Anschauungen der konkret damit befassten Steuerbehörden. In der Praxis zeigt sich ein äusserst heterogenes Bild.

Hinzu kommt, dass Rechtsprechung nur sporadisch vorhanden ist. Wird einer Organisation die Steuerbefreiung in einem Kanton verweigert, so kann sie entweder den (beschwerlichen) Gerichtsweg beschreiten oder aber einfach ihren Sitz in einen anderen Kanton mit einer liberaleren Haltung verlegen. In der Praxis überwiegt Letzteres. Gemeinnützigkeit «lässt sich – überspitzt formuliert – also aussuchen».²

² Vgl. OPEL, Die Sache mit der Gemeinnützigkeit, Schweizer Monat, 1.7.2019.

Vor diesem Hintergrund erscheint es kaum zielführend, die Begriffe «Non Profit-Organisation» und «gemeinnützige Organisation» im Folgenden strikt auseinanderzuhalten.

3. Fokus auf Vereine und Stiftungen

NPO treten typischerweise in der Rechtsform von Vereinen³ oder Stiftungen⁴ in Erscheinung. Es ist aber auch denkbar, dass nicht gewinnstrebige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung)⁵ oder Genossenschaften⁶ als NPO auftreten.⁷ Gleichwohl wird vorliegend auf Vereine und Stiftungen als gebräuchliche Rechtsformen fokussiert.

Obschon sich Vereine und Stiftungen beide als Rechtsgefässe für die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke eignen, unterscheiden sie sich in ihrer Rechtsnatur grundlegend: Während es sich beim Verein um eine Körperschaft handelt, d.h. um eine Personenverbindung mit eigener Rechtspersönlichkeit,⁸ stellt die Stiftung eine Anstalt dar und damit ein personifiziertes Zweckvermögen.⁹ Vereine verfügen mit der Vereinsversammlung über ein eigenes Willensbildungsorgan, wohingegen Stiftungen ein solches fehlt: Der Stiftungsrat versteht sich als Vollzugsorgan, das den stifterischen Willen, so wie er in den Statuten Ausdruck findet, umzusetzen hat.¹⁰ Weiter unterscheiden sich die Einsatzbereiche von Verein und Stiftung, jedenfalls so wie sie vom Gesetzgeber angedacht worden sind: Vereine sind von Gesetzes wegen an sich gehalten, einen ideellen (nicht-wirtschaftlichen) Zweck zu verfolgen,¹¹ auch wenn diese Vorgabe in der Rechtsprechung

3 Vgl. Art. 60 ff. ZGB.

4 Vgl. Art. 80 ff. ZGB.

5 Vgl. Art. 620 ff. OR. Kapitalgesellschaften muss diesfalls aber die Gewinnstrebigkeit entzogen werden, vgl. zur Aktiengesellschaft Art. 706 Abs. 2 Ziff. 4 OR.

6 Vgl. Art. 828 ff. OR.

7 Personengesellschaften (d.h. einfache Gesellschaft, Kollektiv- und Kommanditgesellschaft) sind demgegenüber keine juristischen Personen. Sie werden im direktsteuerlichen Bereich transparent behandelt.

8 SCHERRER/BRÄGGER, in: Komm. ZGB, Vor Art. 60-79 N 1.

9 RIEMER, BK, ST N 22.

10 Vgl. JAKOB, in: KuKo ZGB, Art. 83 N 3; RIEMER, BK, ST N 30. A.A. SPRECHER, 4 f. Ausführlich hierzu sowie zu den Relativierungstendenzen in der neueren Literatur VON ORELLI, 46 ff.

11 Vgl. Art. 60 Abs. 1 ZGB.

aufgeweicht worden ist.¹² Stiftungen hingegen sind nicht auf die Verfolgung ideeller Zwecke beschränkt; die Zwecksetzung liegt grundsätzlich im Ermessen des Stifters. Das Gesetz unterscheidet zwischen klassischen Stiftungen, Familien-, kirchlichen und Personalfürsorgestiftungen. In der Praxis ist zudem die Unternehmensstiftung anerkannt, die wiederum als Unternehmensträgerstiftung, die selbst ein Unternehmen betreibt, oder als Holdingstiftung, welche mitgliedschaftlich oder u.U. vertraglich mit einem Unternehmen verbunden ist, in Erscheinung treten kann.¹³ Auf weitere Unterschiede und Gemeinsamkeiten der beiden Rechtsträger wird im Laufe der Untersuchung zurückzukommen sein.

4. Überblick über das Schweizer Steuersystem mit Blick auf NPO

Das schweizerische Steuerrecht zeichnet sich durch eine ausgesprochene föderalistische Vielfalt aus. Diese rührt aus der Dreigliederung des Bundesstaates (Bund, 26 Kantone und über 2000 Gemeinden).¹⁴ Die Steuerhoheit wird je nach Steuerart unterschiedlichen Gebietskörperschaften zugewiesen.

4.1. Besteuerung der NPO

Was die Besteuerung der NPO selbst angeht, so sind folgende Steuerpflichten anzuschauen:

- Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht (Kap. B sowie zur Steuerbefreiung Kap. C)
- Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht (Kap. D)
- Grundsteuerpflichten bei Liegenschaftsbesitz, -erwerb oder -veräusserung (Kap. E)
- Mehrwertsteuerpflicht (Kap. F)
- Weitere Steuerpflichten (Kap. G)

12 Das Bundesgericht lässt Vereinigungen mit wirtschaftlichem Zweck zu, sofern sie sich für ihre Tätigkeit nicht eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes bedienen: BGE 90 II 333; bestätigt in BGE 131 III 97 E. 3.1; BGE 126 III 239 E. 1d; BGer, 6.7.2012, 2C_494/2011 und 2C_495/2011, E. 3.3.1.

13 Vgl. hierzu GRÜNINGER, in: Komm. ZGB, Vor Art. 80-89a N 15.

14 Weiter haben regelmässig auch die offiziell anerkannten Kirchen oder ihre Kirchgemeinden steuerhoheitliche Befugnisse. Massgebend ist das kantonale Recht.

Der Fokus liegt im Wesentlichen auf folgenden Steuerarten:

<p>Grundsätzliche Steuerpflichten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewinn- und Kapitalsteuer (Kap. B/C) Steuerhoheit: Bund, Kanton, Gemeinde (Kapital: nur Kanton, Gemeinde) Steuersubjekt: Juristische Personen (u.a. Stiftungen und Vereine) Steuerobjekt: Gewinn und Kapital • Erbschafts-/Schenkungssteuer (Kap. D) Steuerhoheit: Kanton (fakultativ) Steuersubjekt: Begünstigter Steuerobjekt: Zuwendung • Mehrwertsteuer (Kap. F) Steuerhoheit: Bund Steuersubjekt: «Unternehmer» Steuerdestinatär: Endverbraucher Steuerobjekt: mehrwertsteuerpflichtiger «Umsatz» 	<p>Steuerpflichten bei Liegenschaftsbesitz (Kap. E)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grundstückgewinnsteuer Steuerhoheit: Kanton (obligatorisch) Steuersubjekt: Veräusserer Steuerobjekt: Gewinn bei Veräusserung • Liegenschaftssteuer Steuerhoheit: Kanton (fakultativ) Steuersubjekt: Eigentümer/Nutznieser Steuerobjekt: Eigentum/Nutzniesung • Handänderungssteuer Steuerhoheit: Kanton (fakultativ) Steuersubjekt: i.d.R. Erwerber, u.U. auch Veräusserer Steuerobjekt: Rechtsübergang
	<p>Weitere Steuerpflichten (Kap. G)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stempelabgaben • Zoll • Besondere Verbrauchssteuern

Im Zentrum steht regelmässig die Frage der Steuerbefreiung. Diese ist jedoch für jede Steuerart gesondert anzuschauen. Wird der NPO die Steuerbefreiung für die Gewinn- und Kapitalsteuern zugestanden, heisst das nicht automatisch, dass sich diese auch auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern, die Mehrwertsteuer und die verschiedenen Grundsteuerarten erstrecken würde.

4.2. Besteuerung der Gönner

Aus Sicht der Gönner stellt sich primär die Frage nach der Abzugsfähigkeit ihrer Zuwendungen («Spenden») vom steuerbaren Einkommen resp. Gewinn (Kap. H). Unterschiede können sich ergeben je nachdem, ob eine natürliche Person oder eine juristische Person als Gönnerin auftritt. Ausnahmsweise kann eine Zuwendung Steuerfolgen auch für den Gönner haben.

4.3. Besteuerung der Begünstigten

Aus der Warte der Begünstigten stellt sich die Frage nach der Steuerbarkeit der Zuwendungen (vgl. Kap. I). Steuerrechtlich kommen drei mögliche Qualifikationen in Frage: Die Erfassung der Zuwendung als Einkommen, als Schenkung oder als Unterstützungsleistung. Auch hier ist mit Blick auf die Steuerfolgen entscheidend, ob eine natürliche oder eine juristische Person begünstigt wird.

B. Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht der NPO

1. Einleitung

NPO unterstehen als juristische Personen grundsätzlich der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht. Wie einleitend gesagt, wird nachfolgend auf die Besteuerung von Vereinen und Stiftungen fokussiert.

Vereine und
Stiftungen

Unter der Herrschaft des alten Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer Wehrsteuer (BdBSt) wurden Vereine und Stiftungen dem für natürliche Personen geltenden Steuerregime unterstellt. Auf Bundesebene waren Stiftungen somit einkommens- und vermögenssteuerpflichtig. Auch in rund der Hälfte der Kantone erfolgte die Besteuerung nach den für natürliche Personen geltenden Grundsätzen.

Frühere
Rechtslage

Seit Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung (DBG und StHG; dazu sogleich) am 1. Januar 1995 bzw. am 1. Januar 1993 werden Vereine und Stiftungen nunmehr wie Kapitalgesellschaften resp. Genossenschaften besteuert (Art. 49 DBG/Art. 20 i.V.m. Art. 72 StHG).¹⁵ Sie sind somit auf Bundesebene gewinnsteuerpflichtig¹⁶ sowie auf kantonaler/kommunaler Ebene gewinn- und kapitalsteuerpflichtig.¹⁷ Vereine und Stiftungen werden somit nach demselben Regime wie Kapitalgesellschaften besteuert; Sonderbestimmungen bleiben vorbehalten.

Heutige
Rechtslage

2. Rechtsgrundlagen

Die Gewinnsteuer wird auf allen drei Ebenen des Bundesstaates (Bund, Kanton, Gemeinden) erhoben. Geregelt ist sie auf Bundesebene im Wesentlichen im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), auf kantonaler und kommunaler Ebene in den kantonalen und kommunalen Steuergesetzen. Zusätzlich gibt das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen verbindlich vor, wie sie ihre Steuergesetze auszugestalten haben. DBG und StHG sind

Gewinnsteuer

¹⁵ Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 1 ff., 52, 80 f.

¹⁶ Vgl. Art. 49 ff. DBG.

¹⁷ Vgl. Art. 20 ff. StHG.

aufeinander abgestimmt und bewirken eine (formelle)¹⁸ Harmonisierung der Steuergesetze in vertikaler Hinsicht (zwischen Bund und Kantonen) sowie in horizontaler Hinsicht (Kantone untereinander).

Kapitalsteuer Die Kapitalsteuer wird nur auf kantonaler und kommunaler Ebene erhoben, seit 1998 aber nicht mehr auf Bundesebene. Die Rechtsgrundlagen finden sich folglich in den Steuergesetzen der Kantone und Gemeinden. Auch in Bezug auf die Kapitalsteuer setzt das StHG den Kantonen einen verbindlichen Rahmen.

3. Gewinnsteuer

3.1. Steuerrechtliche Zugehörigkeit

3.1.1. Persönliche Zugehörigkeit

Grundsatz Juristische Personen – wozu auch Vereine und Stiftungen zählen – können in einem Kanton resp. in der Schweiz aufgrund persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sein.¹⁹

Persönliche Zugehörigkeit Von persönlicher Zugehörigkeit ist auszugehen, wenn die juristische Person entweder ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im Kanton hat. Mit Sitz ist der statutarische Sitz gemeint.²⁰ Der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet sich dort, wo die wesentlichen Unternehmungsentscheide fallen resp. wo das Alltagsmanagement stattfindet.²¹ Diese Tätigkeit ist abzugrenzen einerseits «gegen oben» vom Aufgabenbereich der obersten Organe, jedenfalls soweit diese auf Überwachung und Grundsatzentscheide strategischer Art beschränkt sind, und andererseits «gegen unten» von rein administrativen Tätigkeiten.

Ort der Verwaltung bei Stiftungen Lehre und Rechtsprechung haben sich schon relativ eingehend mit der Frage befasst, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung von Stiftungen befindet. Entscheidend ist demnach, an welchem Ort über Stiftungs-

¹⁸ Die Steuerharmonisierung erstreckt sich mithin nicht auf die Steuertarife.

¹⁹ Vgl. Art. 50 ff. DBG/Art. 20 ff. StHG.

²⁰ Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, in: Komm. DBG, Art. 50 N 4. Die juristischen Personen des OR sind von Gesetzes wegen verpflichtet, in ihren Statuten einen Sitz zu bestimmen, der in das Handelsregister einzutragen ist. Demgegenüber verlangt dies das ZGB für Vereine und Stiftungen nicht. Fehlt eine Angabe in den Statuten, so befindet sich der Sitz am Ort der Verwaltung (Art. 56 ZGB).

²¹ Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, in: Komm. DBG, Art. 50 N 7.

geschäfte entschieden wird bzw. wo sich die Verwaltung und Verwendung des Stiftungsvermögens bestimmende Tätigkeit konzentriert.²² Die tatsächliche Verwaltung erfolgt in der Schweiz resp. in einem Kanton, wenn der Stiftungsrat die Anlageentscheide dort trifft und zum Stiftungszweck gehörende Funktionen ausübt, insb. über die Ausschüttungen befindet.²³ Daran ändert sich nichts, wenn die Stiftungsgeschäfte am statutarischen Sitz durch einen abhängigen «Verwalter» ausgeführt werden.²⁴ Demgegenüber liegt der Ort der Verwaltung nicht bereits dann in der Schweiz resp. in einem bestimmten Kanton, wenn der Stifter die Stiftung von dort aus errichtet hat oder Leistungen an dort wohnhafte Destinatäre ausgerichtet werden.²⁵ Ebenso wenig kann es genügen, dass das Stiftungsvermögen bei einer bestimmten Schweizer Bank verwaltet wird; entscheidend ist vielmehr, wo die Anlageentscheide getroffen werden.

Folge der persönlichen Zugehörigkeit ist die unbeschränkte Steuerpflicht.²⁶ Das bedeutet, dass grundsätzlich der weltweit erzielte Gewinn in der Schweiz resp. im betreffenden Kanton steuerbar ist. Vorbehalten bleiben unilaterale Freistellungen, wie sie für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland resp. in einem anderen Kanton vorgesehen sind.²⁷

Unbeschränkte
Steuerpflicht

Wenn Sitz und Ort der Verwaltung auseinanderfallen, kann es zu Doppelbesteuerungen im internationalen bzw. interkantonalen Verhältnis kommen. Im internationalen Verhältnis werden diese nur dann vermieden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden ist. Sämtliche Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz weisen das Recht zur unbeschränkten Besteuerung jeweils dem Staat zu, in dem sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet. Im interkantonalen Verhältnis sind Doppelbesteuerungen verfassungsrechtlich untersagt (Art. 127 Abs. 3

Internationale/
interkantonale
Abgrenzung

22 Vgl. BGE 54 I 301 E. 2; BGE 55 I 84 E. 2, beide zum interkantonalen Verhältnis.

23 Vgl. GRÜNINGER, DACH 2000, 101 ff., 110; HEPBERGER/MAUTE, StR 2004, 586 ff., 598; MÄUSLI-AlLENSPACH, StR 1996, 115 ff., 123. Siehe auch St. Galler Steuerbuch, StB 70 Nr. 1 Ziff. 3.

24 Vgl. insb. BGE 54 I 301 E. 2. Siehe auch BGE 55 I 84 E. 2.

25 In diesem Sinne auch GRÜNINGER, DACH 2000, 101 ff., 110. Kritisch jedoch HEPBERGER/MAUTE, StR 2004, 586 ff., 598.

26 Vgl. Art. 52 Abs. 1 Teilsatz 1 DBG.

27 Vgl. Art. 52 Abs. 1 Teilsatz 2 DBG. In den kantonalen Steuergesetzen finden sich regelmässig entsprechende Regelungen. Die Pflicht zur Freistellung von ausländischen resp. ausserkantonalen Liegenschaften ergibt sich ferner aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

BV), wobei das Bundesgericht die anwendbaren Kollisionsregeln in seiner Rechtsprechung herausgebildet hat.²⁸ In einem Leitentscheid aus dem Jahr 2019 ist es zum Schluss gekommen, dass auch im interkantonalen Verhältnis die unbeschränkte Steuerpflicht in dem Kanton besteht, wo sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung befindet.²⁹

3.1.2. Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Grundsatz Von einer Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit ist auszugehen, wenn eine juristische Person weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz/in einem Kanton hat, jedoch sonstige wirtschaftliche Bezüge aufweist. Das trifft etwa zu bei Betriebsstätten oder Liegenschaftsbesitz in der Schweiz/in einem anderen Kanton.³⁰

Beschränkte Steuerpflicht Folge der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ist die beschränkte Steuerpflicht für die in der Schweiz/im betreffenden Kanton steuerbaren Werte.³¹ Auch hier richtet sich die Abgrenzung im internationalen Verhältnis nach den Doppelbesteuerungsabkommen resp. im interkantonalen Verhältnis nach den vom Bundesgericht etablierten Kollisionsnormen.

Beispiel

Beispiel: Eine als Verein konstituierte Wandergruppe mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Kanton Basel-Stadt besitzt eine Berghütte im Kanton Wallis. Der Verein ist im Kanton Basel-Stadt unbeschränkt und im Kanton Wallis beschränkt steuerpflichtig. Im Kanton Basel-Stadt ist die Liegenschaft von der Besteuerung ausgenommen,³² womit es grundsätzlich zu keiner Doppelbesteuerung kommt.

3.2. Beginn und Ende der Steuerpflicht

Beginn Die unbeschränkte Gewinnsteuerpflicht beginnt in der Schweiz/in einem Kanton, wenn die juristische Person neu entsteht oder wenn sie ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in die Schweiz/in den betreffenden Kan-

²⁸ Zudem finden sich Zuteilungsnormen im StHG.

²⁹ BGer, 1.2.2019, 2C_627/2017. Das Bundesgericht hat damit seine frühere Praxis aufgegeben, wonach im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich auf den statutarischen Sitz abzustellen war (vorbehaltlich von reinen «Briefkastendomizilen»).

³⁰ Vgl. Art. 51 DBG/Art. 21 StHG.

³¹ Vgl. Art. 52 Abs. 2 DBG.

³² Vgl. § 61 Abs. 1 Teilsatz 2 StG/BS. Die meisten Kantone haben Art. 52 Abs. 1 DBG entsprechende Regelungen in ihre Steuergesetze aufgenommen, obschon im StHG eine solche Bestimmung fehlt (vgl. Art. 20 Abs. 1 StHG).

ton verlegt.³³ Bei der Neugründung ist massgebend, in welchem Zeitpunkt die juristische Person die Rechtspersönlichkeit erwirbt.³⁴ Die beschränkte Steuerpflicht beginnt an jenem Tag, an dem der Anknüpfungssachverhalt erfüllt ist.³⁵

Die unbeschränkte Gewinnsteuerpflicht endet in der Schweiz und/oder in einem Kanton, wenn eine juristische Person aufgelöst wird mit (materiellem) Abschluss des Liquidationsverfahrens (und nicht mit der Löschung im Handelsregister),³⁶ mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland/in einen anderen Kanton.³⁷ Die beschränkte Steuerpflicht endet mit dem Wegfall der steuerbaren Werte.³⁸

Ende

3.3. Steuerobjekt (Reingewinn)

Vereine und Stiftungen unterstehen grundsätzlich denselben Gewinnermittlungsvorschriften, wie sie für juristische Personen gemeinhin gelten. Vorbehalten bleiben ergänzende Sonderbestimmungen in Art. 66 DBG/Art. 26 StHG.

3.3.1. Grundsätzliches

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn.³⁹ Dabei handelt es sich um den sogenannten Vermögensstandsgewinn, d.h. um die Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und am Ende des Geschäftsjahres.⁴⁰

Massgeblichkeitsgrundsatz

33 Vgl. Art. 54 Abs. 1 DBG.

34 Während Kapitalgesellschaften erst mit der (konstitutiven) Eintragung im Handelsregister entstehen (Art. 52 Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 643 OR, Art. 764 Abs. 2 OR, Art. 779 OR oder Art. 838 OR), erlangen Vereine die Rechtspersönlichkeit bereits mit der schriftlichen Abfassung ihrer Statuten (Art. 52 Abs. 2 i.V.m. Art. 60 ZGB), selbst wenn sie wirtschaftliche Zwecke verfolgen (der nach Art. 61 Abs. 2 ZGB erforderliche Handelsregistereintrag dient lediglich der Publizität). Bei Stiftungen ist die Eintragung im Handelsregister demgegenüber wiederum konstitutiv (Art. 52 Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 81 Abs. 2 ZGB). Seit dem 1. Januar 2016 gilt dies auch für kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen (vgl. Art. 6b Abs. 2^{bis} SchlT ZGB).

35 Art. 54 Abs. 1 DBG.

36 Vgl. zu den Einzelheiten OESTERHELT/SCHREIBER, in: Komm. DBG, Art. 54 N 25 f.

37 Art. 54 Abs. 2 DBG.

38 Art. 54 Abs. 2 DBG.

39 Art. 57 DBG/Art. 24 Abs. 1 StHG.

40 BLUMENSTEIN/LOCHER, 252; SIMONEK, 8. Aus der Rspr.: BGer, 4.3.2002, 2A.457/2001, E. 3.4 = ASA 72 (2003/2004), 295 ff. = StR 2002, 567 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19 (betreffend eine Familienstiftung).

Für die sachliche Bemessung wird grundsätzlich am Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres angeknüpft.⁴¹ Die Erfolgsrechnung bildet Ausgangspunkt und Grundlage zur Ermittlung des Reingewinns von juristischen Personen (sog. Massgeblichkeitsgrundsatz).⁴² Vorausgesetzt ist, dass sich die Erfolgsrechnung als handelsrechtskonform erweist. Entdecken die Steuerbehörden handelsrechtswidrige Vorgänge, nehmen sie eine sog. Bilanzberichtigung vor.⁴³

Steuerrechtliche
Korrekturen

Der Grundsatz der Massgeblichkeit gilt nicht uneingeschränkt; vorbehalten bleiben steuerrechtliche Korrekturvorschriften.⁴⁴ Hintergrund ist, dass das geltende Rechnungslegungsrecht vom Vorsichtsprinzip (Gläubigerschutz) beherrscht ist. Dieses ermöglicht es, den Gewinn nahezu beliebig «zu tief» auszuweisen (z.B. zu hohe Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen). Das Steuerrecht strebt demgegenüber die Erfassung des periodenkonformen Gewinns nach Massgabe der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person an.⁴⁵ Aus diesem Grund enthält das Steuergesetz verschiedene Vorbehalte, um den u.U. «willkürlich»⁴⁶ ausgewiesenen handelsrechtlichen Gewinn zu korrigieren. Steuerlich massgebend ist damit die nötigenfalls berichtigte und/oder korrigierte handelsrechtliche Erfolgsrechnung.

3.3.2. Nicht buchführungspflichtige Vereine und Stiftungen

Buchführungspflicht

Juristische Personen sind gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR buchführungspflichtig, wobei der Umsatz im Prinzip keine Rolle spielt.⁴⁷ Diese Vor-

41 Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG.

42 Vgl. ausführlich zum Massgeblichkeitsgrundsatz SIMONEK, 93 ff. Das Massgeblichkeitsprinzip gilt laut Bundesgericht auch auf kantonaler Ebene, obschon im StHG nicht explizit verankert: BGer, 14.11.2019, 2C_119/2018, E. 3.3.

43 Vgl. hierzu LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 58 N 11 ff., 15 ff.; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Komm. DBG, Art. 57 N 106 ff., Art. 58 N 9.

44 Vgl. Art. 58 DBG/Art. 24 StHG. Die Korrekturvorschriften sind grösstenteils deklaratorischer Natur, da eine korrekte Ermittlung des Vermögensstandsgewinns an sich bereits Teil der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung ist. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 253, 361 ff.; SIMONEK, 108 ff.

45 Vgl. Art. 127 Abs. 2 BV.

46 BGer, 4.3.2002, 2A.457/2001, E. 3.4 = ASA 72 (2003/2004), 295 ff. = StR 2002, 567 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19. Siehe auch BLUMENSTEIN/LOCHER, 253.

47 Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind nur buchführungspflichtig, wenn sie einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500 000 im letzten Geschäftsjahr erzielt haben (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR).

schrift gilt grundsätzlich auch für Vereine und Stiftungen. Das Obligationenrecht⁴⁸ sieht jedoch Ausnahmen vor für

- Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen (diese Ausnahme gilt inzwischen nur noch für Vereine),⁴⁹ sowie für
- Stiftungen, die von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind.⁵⁰

Angesprochen sind damit vor allem kleinere Vereine und Stiftungen sowie Vereine, die keine wirtschaftlichen Zwecke verfolgen.

Nicht buchführungspflichtige Vereine und Stiftungen müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (sog. Milchbüchleinrechnung).⁵¹ Es ist mithin eine sog. Einnahmenüberschussrechnung mit Vermögensnachweis zu führen. Die Grundsätze ordnungsgemässer Buchhaltung gelten dabei aber immerhin «sinn-gemäss»⁵². Sofern nicht auf freiwilliger Basis kaufmännische Bücher geführt werden, geschieht die Ermittlung des steuerbaren Gewinns aufgrund des Einnahmeüberschusses nach Abzug der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen einschliesslich Abschreibungen (sog. Vermögensstandsgewinn). Entsprechende Aufstellungen inkl. Übersicht über die Vermögenslage sind vom Verein oder von der Stiftung für jede Steuerperiode einzureichen.⁵³

Milchbüchlein-
rechnung

48 Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR.

49 Vereine sind nicht eintragungspflichtig, wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, wenn sie (aufgrund ihrer Grösse) nicht revisionspflichtig sind und wenn sie nicht hauptsächlich Vermögenswerte im Ausland direkt oder indirekt sammeln resp. verteilen, die für karitative, religiöse, kulturelle, erzieherische oder soziale Zwecke bestimmt sind (vgl. Art. 61 Abs. 2 ZGB in der Fassung vom 1.1.2023). Privatrechtliche Stiftungen sind seit dem 1. Januar 2016 demgegenüber stets eintragungspflichtig (siehe FN 34).

50 Vgl. Art. 83b Abs. 2 ZGB. Die Aufsichtsbehörde kann eine Stiftung von der Revisionspflicht befreien, wenn während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Summe der Stiftungsbilanz kleiner als CHF 200 000 ist, die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden aufruft und keine Revision zwecks zuverlässiger Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage notwendig ist (Art. 1 Abs. 1 VRevSt).

51 Vgl. Art. 957 Abs. 2 OR.

52 Art. 957 Abs. 3 OR.

53 Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG/Art. 42 Abs. 3 lit. b StHG.

3.3.3. Steuerbare Vermögenszugänge

Grundsatz Vereine und Stiftungen können – ebenso wie die übrigen juristischen Personen – auf verschiedene Art und Weise steuerbare Einkünfte erwirtschaften.⁵⁴ Zum steuerbaren Gewinn gehören sämtliche ordentlichen und ausserordentlichen Erträge, sowohl betriebliche wie betriebsfremde. Steuerbar ist insbesondere der Betriebsertrag aus der laufenden Leistungserbringung (Verkauf von Waren, Erbringung von Dienstleistungen), der Ertrag auf Vermögensanlagen (Zinsen auf Darlehen, Obligationen) sowie ein allfälliger Beteiligungsertrag.⁵⁵ Zum steuerbaren Gewinn gehören auch Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten (einschliesslich von Grundstücken).⁵⁶ Erfasst werden ferner Aufwertungs- und Liquidationsgewinne.⁵⁷ Vermögensertrag und Kapitalgewinne sind steuerbar, soweit sie Saldobestandteil der Erfolgsrechnung bilden (Nettoeinkünfte).

Subventionen im Besonderen Auch Subventionen und sonstige Zuschüsse der öffentlichen Hand sind grundsätzlich erfolgswirksame Vorgänge und unterliegen damit der Gewinnsteuer.⁵⁸

3.3.4. Steuerneutrale Vermögenszugänge

Grundsatz Besteuerungswürdig ist nur der vom Verein oder von der Stiftung selbst erwirtschaftete Gewinn.⁵⁹ Keinen steuerbaren Gewinn bilden daher sämtliche Kapitaleinlagen sowie Kapitalzuwächse aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung.⁶⁰ Das gilt ebenso für Mitgliederbeiträge an Vereine und Einlagen in das Vermögen von Stiftungen (Art. 66 Abs. 1 DBG/Art. 26

54 Vgl. die Beispiele zu steuerbaren Einkünften von Vereinen bei DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 719.

55 Auf Beteiligungsertrag kann u.U. die sog. Beteiligungsermässigung geltend gemacht werden. Siehe dazu Kap. B/3.3.6.

56 Auf kantonaler Ebene ist zu beachten, dass Grundstückgewinne in Kantonen mit dualistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung ebenfalls der Gewinnsteuer unterliegen, in Kantonen mit monistischem System jedoch mit der besonderen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (vorbehaltlich der wiedereingebrachten Abschreibungen). Siehe dazu Kap. E/5.

57 Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG/Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG.

58 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 719; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 60 N 51.

59 Das folgt aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV).

60 Art. 60 DBG/Art. 24 Abs. 2 StHG.

Abs. 1 StHG). Beiderseits handelt es sich um Kapitalzufuhren von «aus-sen».

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellen Mitgliederbeiträge an Vereine geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder dar, die der Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse der Mitglieder dienen.⁶¹ Regelmässig handelt es sich um statutarisch fixierte Mitgliederbeiträge; zwingend ist dies aber nicht.⁶² Es genügt, dass sie nach den statutarischen Mechanismen durch das zuständige Organ beschlossen worden sind.⁶³ Erfasst sind etwa auch Eintrittsgelder und Aufnahmebeiträge.⁶⁴

Mitglieder-
beiträge an
Vereine

Gemäss Praxis des Bundesgerichts können auch Leistungen der Mitglieder, welche über die üblichen Beiträge hinausgehen, als steuerneutrale Mitgliederbeiträge eingestuft werden, wenn sie kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen:⁶⁵

- Statutarische Verankerung dieser Leistungspflichten
- Leistungen werden hauptsächlich von Verbandsmitgliedern erbracht und von allen Verpflichteten gleichmässig erhoben
- Keine Gegenleistung oder Förderung persönlicher Interessen durch den Verein

Handelt es sich nicht um Mitgliederbeiträge, so kann immer noch eine Schenkung oder erbrechtliche Zuwendung vorliegen. Das gilt sowohl bei Zuwendungen von Mitgliedern als auch von Dritten. Solche Kapitalzuwächse sind ebenfalls gewinnsteuerneutral.⁶⁶ Zahlungen von Mitgliedern oder von Dritten, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen geleistet werden, führen

61 BGE 143 II 685 E. 3.2; BGer, 6.11.2019, 2C_650/2019, E. 5.1.2; BGer, 6.7.2012, 2C_494/2011 und 2C_495/2011, E. 3.1.1. Aus der Literatur: LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 6; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7.

62 Im Gesetzgebungsverfahren wurde hierauf bewusst verzichtet: LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 3 m.w.H. Siehe auch LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7.

63 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 718.

64 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 718; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 6; SCHERRER/GRETER, 49.

65 Vgl. BGE 143 II 685 E. 3.2; BGer, 6.11.2019, 2C_650/2019, E. 5.1.2; BGer, 6.7.2012, 2C_494/2011 und 2C_495/2011, E. 3.1.1; BGer, 13.6.2007, 2A.692/2005, E. 3.1.

66 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 6.

demgegenüber zu echtem (steuerbaren) Ertrag.⁶⁷ Zu erwähnen sind etwa Sponsorenbeiträge, die mit einer Werbeleistung verbunden sind.

**Einlagen in
Stiftungen**

Als steuerneutrale Einlagen in das Stiftungsvermögen gelten nach herrschender Lehre Zuwendungen seitens des Stifters, welche dieser anlässlich der Errichtung oder zu einem späteren Zeitpunkt mit der Auflage vornimmt, diese dem Stiftungszweck zuzuführen.⁶⁸ Zuwendungen von Dritten werden demgegenüber als Schenkungen bzw. erbrechtliche Zuwendungen eingestuft, die ebenso gewinnsteuerneutral sind.⁶⁹ Diese Differenzierung ist fraglich, da der Wortlaut von Art. 66 Abs. 1 DBG/ Art. 26 Abs. 1 StHG es erlauben würde, auch Zuwendungen von Dritten zu subsumieren.⁷⁰ Die Frage ist jedoch akademischer Natur, da die Rechtsfolgen übereinstimmen.

**Schenkungen
und
erbrechtliche
Zuwendungen**

Steuerneutrale Vorgänge stellen – wie bereits erwähnt – auch Schenkungen oder erbrechtliche Zuwendungen («Spenden») an Vereine und Stiftungen dar.⁷¹ Darunter kann auch der Verzicht auf eine (werthaltige) Forderung zugunsten eines Vereins oder zugunsten einer Stiftung fallen.⁷² Eine Qualifikation als Schenkung oder erbrechtliche Zuwendung setzt voraus, dass die Leistung unentgeltlich⁷³ erbracht wird. Wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenes Missverhältnis besteht, kann die Zuordnung im Einzelfall Mühe bereiten.⁷⁴

67 BGer, 6.7.2012, 2C_494/2011 und 2C_495/2011, E. 3.1.1 in fine; BGer, 13.6.2007, 2A.692/2005, E. 3.1. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 7 in fine.

68 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 48; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7; ROLLI, in: Comm. LIFD, Art. 66 N 13; WIPFLI, 262 f.

69 Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 60 lit. c DBG/Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG. So KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 48; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7; ROLLI, in: Comm. LIFD, Art. 66 N 13; WIPFLI, 263.

70 OPEL, 125 m.w.H. Ebenso LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 19.

71 Art. 49 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 60 lit. c DBG/Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG. Siehe etwa LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 6; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7; WIPFLI, 263.

72 Vgl. hierzu DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 719.

73 Unentgeltlichkeit liegt dann vor, wenn die Leistung freiwillig erbracht wird und keine Gegenleistung erfolgt.

74 Vgl. LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 7 in fine. Die Autoren plädieren für eine kohärente Behandlung beim Leistenden und bei der Stiftung resp. beim Verein.

3.3.5. Vermögensabgänge

Steuerbar ist nur der Reingewinn. Der abzugsfähige Aufwand richtet sich gestützt auf das Massgeblichkeitsprinzip primär nach den handelsrechtlichen Vorschriften. Das Handelsrecht lässt die Geltendmachung von Aufwand nahezu schrankenlos zu. Das Steuerrecht zeigt sich demgegenüber restriktiver und verlangt, dass es sich um *geschäftsmässig begründeten Aufwand* handelt.⁷⁵ Massgebend sind anerkanntermassen betriebswirtschaftliche Kriterien.⁷⁶ Voraussetzung ist, dass ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb besteht.⁷⁷ Die Auslagen müssen aber nicht als strikt notwendig erscheinen, da der effektive und nicht ein allenfalls möglicher Gewinn besteuert wird.⁷⁸ Zusätzlich zum so ermittelten Aufwand sind diejenigen Posten zum Abzug zuzulassen, für die es das Gesetz explizit vorsieht.⁷⁹

Geschäftsmässig begründeter Aufwand

Auslagen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens fallen generell nicht unter die abzugsfähigen Aufwendungen. Diese sind vielmehr zu aktivieren und auf mehrere Jahre verteilt abzuschreiben bzw. im Wert zu berichtigen.⁸⁰

Anlagekosten

Handelsrechtlich besteht die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen.⁸¹ Die Ursache für eine in Zukunft anfallende Ausgabe muss also im Geschäftsjahr bereits eingetreten sein. Handelsrechtlich notwendige Rückstellungen werden auch steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt.⁸² Darüberhinausgehende Rückstellungen sind handelsrechtlich möglich,⁸³ werden steuerlich aber regelmässig nicht anerkannt bzw. nur insoweit, als sie geschäftsmässig begründet sind. Auf-

Rückstellungen

75 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b, Art. 59 DBG/Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG.

76 Vgl. SIMONEK, 161 ff.; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Komm. DBG, Art. 58 N 20 ff.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 59 N 2.

77 SIMONEK, 162.

78 OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Komm. DBG, Art. 58 N 23.

79 Vgl. Art. 59 DBG/Art. 25 StHG.

80 Werden die steuerlich anerkannten Abschreibungssätze befolgt, anerkennen diese die Steuerbehörden auch ohne Nachweis des tatsächlichen Wertverlusts.

81 Art. 960e Abs. 2 OR.

82 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Siehe auch Art. 63 Abs. 1 DBG, wobei diese Gesetzesnorm nicht nur Rückstellungen umfasst. Vgl. hierzu ausführlich BGE 147 II 209 betr. Rückstellung für eine anstehende Grossreparatur.

83 Sog. Aufwandrückstellungen (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1-3 OR) und Rückstellungen zur «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR).

net etwa eine als Verein organisierte politische Partei eine Rückstellung für künftige Wahlkampfausgaben, so wird diese steuerlich nicht akzeptiert.⁸⁴ Führt ein Verein oder eine Stiftung keine kaufmännischen Bücher (siehe Kap. B/3.3.2), können grundsätzlich keine steuerwirksamen Rückstellungen gebildet werden.⁸⁵

Rücklagen Rückstellungen zur Abdeckung von Risiken in der Zukunft werden – wie gesagt – steuerlich nicht anerkannt. Eine Ausnahme betrifft Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte: Als solche können – kraft ausdrücklicher Regelung im Gesetz – bis zu 10% des steuerbaren Gewinns, insgesamt allerdings höchstens bis zu CHF 1 Mio. steuerlich in Abzug gebracht werden.⁸⁶

Spartenrechnung bei Vereinen Die Berücksichtigung von Aufwand bei Vereinen wird im Gesetz besonders geregelt (Art. 66 Abs. 2 DBG/Art. 26 Abs. 2 StHG). Demnach können die zur Erzielung der Erträge erforderlichen Aufwendungen in vollem Umfang abgezogen werden; andere Aufwendungen sind jedoch nur insoweit abzugsfähig, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen. Das heisst, diese Kosten müssen vorab mit den erfolgsneutralen Mitgliederbeiträgen verrechnet werden.⁸⁷ Vereine müssen demzufolge eine Spartenrechnung führen.⁸⁸ Zu unterscheiden ist zwischen Kosten, die direkt mit der Ertragszielung verknüpft sind (sog. Gewinnungskosten), und den «anderen» Kosten:

- Abziehbare Gewinnungskosten: Abzugsfähig sind Aufwendungen, die innerhalb eines Geschäftsbetriebs anfallen, sowie solche, die direkt ertragsbringenden Vereinsanlässen dienen. Unter diese Gewinnungskosten fallen nach h.L. auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, soweit sie mit den steuerbaren Ertragsüber-

84 Die Rückstellung wird vielmehr zum steuerbaren Gewinn dazugerechnet und als besteuerte stille Reserven mit der Kapitalsteuer erfasst. Vgl. SCHERRER/GRETER, 52. Die Autoren weisen zu Recht darauf hin, dass abweichende kantonale Usancen vor dem Bundesrecht nicht standhalten.

85 SCHERRER/GRETER, 51. Relativierend REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Komm. DBG, Art. 29 N 8.

86 Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG.

87 Das alte Recht (Art. 51 Abs. 2 BdBst) ging noch weiter: Aufwendungen waren generell nur insoweit abzugsfähig, als sie insgesamt die Mitgliederbeiträge überstiegen: LUTZ/SCHERRER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 8.

88 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 720; SCHERRER/GRETER, 54 ff.

schüssen zusammenhängen.⁸⁹ Auf die kantonale Kapitalsteuer trifft dies demgegenüber nicht zu.⁹⁰ Abschreibungen und Rückstellungen im Zusammenhang mit Geschäftsbetrieben oder ertragsbringenden Anlässen gelten ebenfalls als abzugsfähige Kosten.

- Allgemeine («andere») Aufwendungen: Hierunter fallen Aufwendungen, die nicht direkt mit der Gewinnerzielung zusammenhängen. Zu denken ist an Leistungen (Vergabungen) an Dritte, die in Erfüllung eines ideellen Vereinszwecks erfolgen.⁹¹ Weiter sind Kosten erfasst, welche durch den normalen Vereinsbetrieb entstehen für die Mitgliederverwaltung, den Beitragseinzug, die Buchhaltung, die Abhaltung von Mitgliederversammlungen und Vorstandssitzungen, den Unterhalt der allgemeinen Vereinsinfrastruktur etc.⁹² Dasselbe gilt für Abschreibungen auf der Vereinsinfrastruktur. Ferner wird zu den allgemeinen Aufwendungen die kantonale Kapitalsteuer gezählt.

Für Stiftungen fehlt eine vergleichbare Sonderregelung. Folglich wird auf die allgemeinen Grundsätze zurückgegriffen. Als Geschäftszweck gilt der Stiftungszweck. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer sind «sämtliche Aufwendungen, welche mit der normalen oder der kaufmännischen Tätigkeit der Stiftung als juristischer Person zusammenhängen, als geschäftsmässig begründet anzuerkennen».⁹³ Auch in der Lehre wird die Auffassung geteilt, wonach der gesamte Aufwand zum Abzug zuzulassen ist, der der Verfolgung des Stiftungszwecks dient.⁹⁴ Typischerweise sind dies Auslagen für die Verwaltung des Stiftungsvermögens inklusive allfälliger Entlohnung des Stiftungsrats.⁹⁵ Ferner wer-

Aufwand bei
Stiftungen

89 So DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 720. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 11; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 8; WIPFLI, 258.

90 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 721 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 11.

91 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 8. Vgl. zur Frage, ob solche Leistungen überhaupt abzugsfähig sind, die anschliessenden Ausführungen zur Abzugsfähigkeit von Stiftungsleistungen.

92 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 721.

93 BGer, 4.3.2002, 2A.457/2001, E. 3.3 = ASA 72 (2003/2004), 295 ff. = StR 2002, 567 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19.

94 BRAUN, 44; LANDOLF, 239; ROLLI, in: Comm. LIFD, Art. 66 N 14; SCHEIWILLER, 121; WIPFLI, 253; LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 15d; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 21.

95 Vgl. LANDOLF, 233; SCHEIWILLER, 121.

den geschäftsmässig begründete Abschreibungen auf dem gesamten Stiftungsvermögen akzeptiert.⁹⁶

Stiftungs-
leistungen

Nicht unumstritten ist indes die Handhabung von Stiftungsleistungen, d.h. Ausschüttungen an die Destinatäre. Tatsache ist, dass diese in direktem Zusammenhang mit der Zweckerreichung stehen. Von der herrschenden Lehre und vom Bundesgericht werden sie daher als geschäftsmässig begründete Aufwendungen eingestuft.⁹⁷ In Anwendung der allgemeinen Grundsätze muss dies unabhängig davon gelten, ob die Statuten die Ausschüttungen exakt festlegen (also insoweit für «notwendig» im engeren Sinne erklären) oder dem Ermessen der Stiftungsorgane anheimstellen, solange diese in redlicher Verfolgung des Stiftungszwecks handeln.^{98; 99} Nicht zum Abzug zuzulassen sind hingegen Stiftungsleistungen, die den statutarischen Rahmen sprengen.¹⁰⁰

Abweichend davon scheint es Kantone zu geben, die sich generell gegen die Abzugsfähigkeit von Stiftungsleistungen aussprechen.¹⁰¹ Eine solche Praxis dürfte indes als harmonisierungs- bzw. bundesrechtswidrig einzustufen sein.

96 BRAUN, 44; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 47; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 21 in fine; WIPFLI, 253. Unter altem Recht wurden Abschreibungen nicht auf dem gesamten Stiftungsvermögen zugelassen: LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66 N 20.

97 LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 15b; BRAUN, 44; LANDOLF, 239, 253; SCHEIWILLER, 122; WIPFLI, 266. Aus der Rspr.: BGer, 4.3.2001, 2A.457/2001, E. 3.3 = ASA 72 (2003/2004), 295 ff. = StR 2002, 567 ff. = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 19; VGer GL, 20.9.2001 = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 18.

98 Wozu die Organe gehalten sind. Vgl. dazu OPEL, 127 f. (auch zur Rechtslage in den Kantonen). Ebenso REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 51 aStG ZH N 21.

99 Nicht abzugsfähig sind laut Bundesgericht jedoch zivilrechtswidrige Ausschüttungen. Es handle sich diesfalls um Ertrags- bzw. Gewinnverwendung, die den steuerbaren Gewinn nicht zu schmälern vermag. Diese Frage stellt sich insbesondere bei Familienstiftungen, wenn die Stauten gegen Art. 335 ZGB verstossende Ausschüttungen zulassen (sog. Unterhaltsstiftungen). Vgl. dazu OPEL, 129 ff.

100 OPEL, 127. Vgl. auch VGer GL, 20.9.2001 = StE B 72.14.1 Nr. 18 betreffend Übernahme der Kosten für eine Familienchronik und eine Familienkreuzfahrt, welche durch den Zweck der Familienstiftung nicht gedeckt waren. Siehe auch BGer, 4.3.2002, 2A.457/2001, E. 3.2 in fine. Offen gelassen jedoch wiederum in BGer, 22.4.2005, 2A.668/2004, E. 2.4.

101 Vgl. LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 15d in fine; JAUCH, Private Stiftungen, 35. Der Kanton Zug hat seine frühere Praxis inzwischen angepasst (vgl. Erl. zu § 64, Ziff. 48.2.2 [Stand: Juni 2022]).

Klarzustellen ist, dass weder Vereine noch Stiftungen offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen erbringen können, da hierfür ein beteiligungsrechtliches Verhältnis erforderlich wäre, das dem Anteilsinhaber einen Gewinnanspruch verschafft. Solches ist jedoch weder im Vereins- noch im Stiftungsrecht vorgesehen.¹⁰² Vereine und Stiftungen tätigen Ausschüttungen vielmehr auf Basis ihrer Statuten, welche für die Frage der Abzugsfähigkeit grundsätzlich massgebend sind.

Gewinn-
ausschüttungen

3.3.6. Beteiligungsermässigung («Beteiligungsabzug»)

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die zu mehr als 10% an einer anderen Gesellschaft beteiligt sind, profitieren von der sog. Beteiligungsermässigung.¹⁰³ Es kommt diesfalls zu einer (indirekten) Freistellung des Beteiligungsertrages.¹⁰⁴ Zweck der ermässigten Besteuerung ist es, die wirtschaftliche Drei- und Mehrfachbelastung zu vermeiden, die in Konzernverhältnissen entsteht, wenn Gewinne bei der Erzielung und anschliessend erneut bei jeder Ausschüttung besteuert werden. Nicht aber soll bereits die (systemimmanente) Doppelbelastung (Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft und beim Anteilsinhaber) unterbunden werden.¹⁰⁵

Grundsatz

Fraglich ist, ob Vereine und Stiftungen, soweit sie Beteiligungen halten, ebenfalls von der Beteiligungsermässigung profitieren können, obschon das Gesetz nur von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften spricht.¹⁰⁶ Die wohl herrschende Lehre spricht sich – vor allem unter Berufung auf den Wortlaut der Regelung – dagegen aus.¹⁰⁷ Nach einer Mindermei-

Vereine und
Stiftungen

102 Bei der Stiftung folgt das aus dem anstaltlichen Charakter. Vereine sind zwar Körperschaften, dennoch ist die Ausrichtung von geldwerten Vorteilen an die eigenen Mitglieder – d.h. die Verfolgung wirtschaftlicher Zwecke – grundsätzlich ausgeschlossen. Vgl. zum Verein SCHERRER/GRETER, 53.

103 Art. 69 und Art. 70 DBG/Art. 28 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} StHG. Umgangssprachlich ist auch von «Beteiligungsabzug» die Rede.

104 Die Gewinnsteuer wird im Verhältnis des Nettobeteiligungsertrages zum Nettogewinn reduziert (sog. Reinertragssystem).

105 Soweit eine solche nach Einführung der Teilbesteuerung im Zuge der Unternehmenssteuerreform II überhaupt noch besteht. Vgl. LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 69 N 1.

106 Vgl. zum Ganzen in Bezug auf Stiftungen OPEL, 132 ff.

107 So DUSS/BUCHMANN, in: Komm. DBG, Art. 69 N 6; FELBER/DUSS, in: Komm. StHG, Art. 28 N 32; SCHERRER/GRETER, 49; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 69 N 4; BERDOZ, in: Comm. LIFD, Art. 69 N 35; GRETER, 37 f.; WIPFLI, 264. Nicht ausgeschlossen wird, dass ausländische Vereine oder Stiftungen einer inländi-

nung ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine wirtschaftliche Mehrfachbelastung über das Doppelte hinaus vorliegt oder nicht.¹⁰⁸ Im Sinne einer teleologischen Auslegung der gesetzlichen Regelung zur Beteiligungsermässigung ist m.E. der Mindermeinung grundsätzlich beizupflichten. Bei Ausschüttungen (Vergabungen) von Vereinen und Stiftungen kommt es aber regelmässig gar nicht zu einer Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns, da diese nach hier vertretener Ansicht grundsätzlich abzugsfähigen Aufwand darstellen.¹⁰⁹ Die Gewährung der Beteiligungsermässigung erscheint daher nicht sachgerecht.

Abschreibung Im Übrigen lassen sich Beteiligungserträge auch ganz oder teilweise «neutralisieren», indem auf den gehaltenen Beteiligungen Abschreibungen vorgenommen werden. Dies ist bei (buchführungspflichtigen) Vereinen und Stiftungen handelsrechtlich sogar geboten, sofern und soweit der innere Wert der Anteilsrechte infolge der Ausschüttung unter den Buchwert sinkt, was insbesondere bei Substanz ausschüttungen der Fall sein kann.

3.3.7. Verlustverrechnung

Grundsatz Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren lassen sich mit künftigen Gewinnen verrechnen;¹¹⁰ im Sanierungsfall ist die Verlustverrechnung sogar unbefristet möglich.¹¹¹ Verluste stellen damit eine Art «Steuer gutschrift» dar. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung steht Vereinen und Stiftungen gleichermassen wie Kapitalgesellschaften und Genossenschaften offen.¹¹²

schen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gleichgestellt werden (Art. 49 Abs. 3 DBG/Art. 20 Abs. 2 StHG) und so von der Beteiligungsermässigung profitieren. So auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 69 N 15.

108 In diesem Sinne äussern sich nachdrücklich LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 66 N 5 ff. Die Autoren betonen, dass dies «namentlich für die Stiftung» gelten müsse (N 5b). Vgl. ähnlich auch LANDOLF, 226 und WALDBURGER, 36 (beide zum früheren Holdingprivileg).

109 Siehe Kap. 3.3.5. Damit entfällt eine Belastung auf Stufe Stiftung/Verein.

110 Die Möglichkeit des Verlustrücktrags ist im Bundesrecht dagegen nicht vorgesehen. Der Kanton Thurgau sieht diese Möglichkeit aber auf kantonaler Ebene vor.

111 Vgl. Art. 67 DBG/Art. 25 Abs. 2 und Abs. 3 StHG.

112 DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 723; WIPFLI, 260 f.

3.3.8. Steuertarif

Vereine und Stiftungen profitieren auf Stufe Bund vom halben Gewinnsteuersatz, d.h. von 4.25% statt 8.5%.¹¹³ Hinter dieser Privilegierung steht die gesetzgeberische Überlegung, dass Vereine und Stiftungen «in der Regel keine Erwerbszwecke» verfolgen.¹¹⁴ Das Gesetz orientiert sich dem Wortlaut nach jedoch einzig an der Rechtsform – ein dahingehender Vorbehalt fehlt. Dass die Privilegierung allein um der Rechtsform Willen erfolgt, hat das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2012 – mit Blick auf die Halbierung des Gewinnsteuersatzes – ausdrücklich bestätigt. Es verwarf eine einschränkende Auslegung (teleologische Reduktion) der Gesetzesgrundlage in dem Sinne, dass der privilegierte Satz nur solchen Vereinen (und Stiftungen) zuteilwürde, die keine Erwerbszwecke verfolgen.¹¹⁵

Bund

Die in Tariffragen autonomen Kantone statuieren üblicherweise vergleichbare Privilegierungen,¹¹⁶ wobei einige Kantone nicht einfach an der Rechtsform anknüpfen, sondern danach differenzieren, ob die Stiftung/der Verein wirtschaftliche Zwecke verfolgt oder nicht.¹¹⁷

Kantone

3.3.9. Freigrenze

Auf Bundesebene besteht eine Freigrenze von CHF 5000.¹¹⁸ Ein Gewinn unter CHF 5000 ist demnach steuerfrei, wohingegen ein Gewinn über

Bund und
Kantone

113 Art. 71 Abs. 1 DBG. Wobei zu berücksichtigen ist, dass die Steuern selbst abzugsfähig sind, womit der effektive Steuersatz lediglich bei rund 4.1% liegt.

114 Vgl. Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 1 ff., 80. Vgl. u.a. LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 71 N 1.

115 BGer, 6.7.2012, 2C_494/2011 und 2C_495/2011. Der Entscheid befasst sich mit einem im Vorsorgebereich tätigen Verein. Das Bundesgericht stützt sich insbesondere auf eine zivilrechtliche Argumentation: Art. 60 ZGB werde entgegen seinem Wortlaut in ständiger Praxis so ausgelegt, dass auch die Förderung des wirtschaftlichen Wohlergehens der Vereinsmitglieder zulässig sei, solange nicht der Verein selber ein kaufmännisches Gewerbe betreibe. In der Tat würden zahlreiche Vereine wirtschaftliche Zwecke verfolgen (vgl. E. 3.3.1 m.w.H.). Dass im Einzelfall eine Steuerumgehung angenommen werden kann, will das Gericht aber auch nicht völlig ausschliessen (E. 3.3.2).

116 Vgl. Steuerinformationen der ESTV, Besteuerung der juristischen Personen (Stand: April 2022), 18 ff. Siehe Steuermäppchen, Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag (Stand: 2022).

117 Vgl. z.B. die Regelung im Kanton Zug in § 66 StG/ZG.

118 Art. 71 Abs. 2 DBG.

CHF 5000 in vollem Umfang steuerbar ist.¹¹⁹ Auf kantonaler Ebene finden sich häufig ebenfalls Freigrenzen für Vereine und Stiftungen, wobei die Kantone mitunter deutlich höhere Schwellenwerte von bis zu CHF 20 000 kennen.¹²⁰ Auf kantonaler Ebene ist zudem jeweils auszuloten, ob es sich wirklich um eine Freigrenze oder um einen in jedem Fall steuerfreien Freibetrag handelt. Freigrenzen sind verfassungsrechtlich tendenziell problematischer als Freibeträge (siehe dazu sogleich Kap. B/3.4).

3.4. Steuerfreigrenze bei ideeller Zwecksetzung im Besonderen

Schwellenwert Seit dem 1. Januar 2018 gilt für juristische Personen mit ideellem Zweck auf Bundesebene eine Steuerfreigrenze von CHF 20 000. Die einschlägige Regelung von Art. 66a DBG lautet wie folgt:

«Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden nicht besteuert, sofern sie höchstens 20 000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind.»

Dies bedeutet, dass keine Besteuerung erfolgt, wenn der steuerbare Gewinn CHF 20 000 nicht übersteigt. Handkehrum ist der gesamte Gewinn steuerbar, falls die Freigrenze überschritten wird.¹²¹ Auf kantonaler Ebene gilt eine entsprechende Regelung (Art. 26a StHG), wobei die Festlegung der Höhe der Freigrenze jedoch dem kantonalen Gesetzgeber obliegt.¹²² Die Verfassungsmässigkeit dieser Freigrenze lässt sich mit guten Gründen hinterfragen,¹²³ aufgrund der Verankerung in DBG und StHG sind die rechtsanwendenden Behörden jedoch an die Regelung gebunden.

119 LUTZ/SCHERER, in: Komm. DBG, Art. 71 N 2; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 71 N 4.

120 Vgl. Steuermäppchen, Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag (Stand: 2022).

121 Es handelt sich eben um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag, d.h. einen Betrag, der in jedem Fall steuerfrei bliebe. Siehe LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 8.

122 Vgl. Art. 26a StHG. Auf kantonaler Ebene war eine Umsetzung bereits ab dem 1. Januar 2016 möglich – seit dem 1. Januar 2018 ist dies zwingend (vgl. Art. 72t StHG). Falls ein Kanton dieser Verpflichtung nicht rechtzeitig nachkommt, gilt dieselbe Freigrenze wie auf Stufe Bund.

123 Vgl. auch zu den damit verbundenen Effekten GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 14 f.

Abzustellen ist auf den steuerlich massgebenden Gewinn, d.h. auf den Gewinn nach Prüfung der eingereichten Unterlagen durch die Steuerbehörden.¹²⁴ Damit handelt es sich um den Gewinn nach Steuern. Aufrechnungen oder die Aberkennung von Aufwand können damit dazu führen, dass der Schwellenwert überschritten wird. Bei Aufrechnungen müssen die Steuerbehörden jedoch wiederum die erhöhte Steuerlast gewinnmindernd berücksichtigen,¹²⁵ womit der Gewinn wieder unter den Schwellenwert sinken kann.

Massgebender Gewinn

Der ideelle Zweck ist vom gemeinnützigen Zweck zu unterscheiden. Mit der «ideellen» Zwecksetzung hat der Bundesgesetzgeber eine neue Begrifflichkeit eingeführt, die konkretisiert werden muss.¹²⁶ Hintergrund dieser Freigrenze ist eine von Ständerat Alex Kuprecht am 20. März 2009 eingereichte Motion, die auf die Entlastung von Vereinen im Bereich der Jugend- und Nachwuchsförderung (einschliesslich Sportvereinen) abzielte, denen die Steuerbefreiung wegen Verfolgung von Selbsthilfzwecken üblicherweise verweigert wird (vgl. Kap. C/4.5). Laut Botschaft¹²⁷ ist eine exakte und abschliessende Definition eines ideellen Zwecks nicht möglich, was am «Facettenreichtum» des Begriffs liege. Synonyme seien folgende Adjektive: «hingebungsvoll, schwärmerisch, träumerisch, uneigennützig, edelmütig, altruistisch, aufopferungsvoll, engagiert, wohlätig, selbstlos». Hinweise würden sich aber auch Art. 60 Abs. 1 ZGB entnehmen lassen, wonach als ideelle Zwecke von Vereinen beispielhaft politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohlätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben erwähnt würden. Als ideeller Zweck gilt laut Botschaft gemeinhin *jeder nicht wirtschaftliche Zweck*.¹²⁸

Ideeller Zweck

Von einem wirtschaftlichen Zweck unterscheidet sich der ideelle Zweck dadurch, dass er nicht auf die Erzielung eines konkreten ökonomischen, geldwerten Vorteils für bestimmte Personen wie bspw. Vereinsmit-

Abgrenzung von wirtschaftlichem Zweck und wirtschaftlicher Tätigkeit

124 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 6. Siehe auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 14.

125 Vgl. nur BGE 141 II 83 E. 5.

126 Vgl. hierzu auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 21; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 11.

127 Botschaft StHG/DBG, BBl 2014 5369 ff., 5377.

128 Selbst Familienstiftungen, welche ihre Tätigkeiten aus Vermögenserträgen und Stiftungskapital finanzieren, sollen von der Freigrenze profitieren können, wenn der Zweck der Familienstiftung z.B. in der Finanzierung der Grundausbildung der Nachkommen liegt. Vgl. zum Ganzen: EFD Erläuternder Bericht 2013, 25 f.

glieder oder Personen in deren Interessensphäre gerichtet ist.¹²⁹ In der Botschaft wird ferner klargestellt, dass juristische Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, jedoch dann eine *wirtschaftliche Tätigkeit* ausüben dürfen, wenn diese von untergeordneter Bedeutung und nicht der eigentliche Zweck der juristischen Person ist. Diese Tätigkeit dürfe höchstens Mittel zum Zweck sein.¹³⁰ Die Finanzierung von ideellen Zwecken aus Erträgen aus passiver Anlage des eigenen Kapitals sowie aus dem Kapital selbst stellt nach den Materialien keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, sofern die Erzielung von Vermögenserträgen einem ideellen Zweck dient. Bei einer *aktiven* Vermögensverwaltung kann jedoch die Gewinnerzielung u.U. derart in den Vordergrund rücken, sodass von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen ist. Dies dürfte aber nur dann der Fall sein, wenn die Mitglieder oder Begünstigten in den Genuss von geldwerten Vorteilen gelangen, die aus einer auf Gewinn ausgerichteten Tätigkeit stammen.¹³¹

Beispiele für zulässige untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeiten:

Ein lokaler Fussballverein betreibt mehrmals jährlich anlässlich der Durchführung von Fussballturnieren einen Verpflegungsstand. Zudem wird einmal pro Jahr eine Tombola durchgeführt. Die Einnahmen dienen der Kostendeckung des Trainings- und Spielbetriebs (Hallenmiete, Spielberechtigung, Schiedsrichterentgelte etc.). Von einer untergeordneten wirtschaftlichen Tätigkeit dürfte aber dann nicht mehr auszugehen sein, wenn der Verein einen ganzjährigen Restaurantbetrieb aufrechterhalten würde.

Ein Musik- oder Theaterverein übt mit seinen Mitgliedern in deren Freizeit an einem Abend pro Woche ein Musik- oder Theaterstück ein und bringt dieses alsdann vor Publikum gegen Bezahlung eines Eintrittsgelds zur Aufführung. Der Gesamterlös aus den Eintritten dient neben den Mitgliederbeiträgen zur Deckung der Kosten (Saalmiete, Kostüme, Instrumente etc.).¹³²

129 Botschaft StHG/DBG, BBl 2014 5369 ff., 5377. Vgl. dazu GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 22; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 12 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 66a N 5. Eine wirtschaftliche Zwecksetzung dürfte gemeinhin auch bei Wohnbaugenossenschaften anzunehmen sein, vgl. dazu EFD Erläuternder Bericht 2013, 26.

130 Botschaft StHG/DBG, BBl 2014 5369 ff., 5377; EFD Erläuternder Bericht 2013, 25; Vgl. zur erforderlichen Unterordnung wirtschaftlicher Aktivitäten sowie zur Bedeutung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 9 f., 26.

131 In diesem Sinne wohl GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 26. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 13.

132 Beispiel gemäss EFD Erläuternder Bericht 2013, 25.

Nebst der ideellen Zwecksetzung müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine juristische Person die Freigrenze geltend machen kann:

- *Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung*: Anders als bei der subjektiven Steuerbefreiung (siehe Kap. C/2.2) ist eine ausschliessliche ideelle Zwecksetzung zwingend, damit die Freigrenze beansprucht werden kann; die teilweise Geltendmachung der Freigrenze – analog der teilweisen Steuerbefreiung – ist schon gemäss Gesetzeswortlaut ausgeschlossen.¹³³
- *Unwiderruflichkeit der Zweckbindung*: Wie bei der Steuerbefreiung aufgrund gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung wird auch die Anwendung der Freigrenze davon abhängig gemacht, dass der Gewinn dem privilegierten Zweck verhaftet ist (siehe Kap. C/2.3). Bei der Anwendung der Freigrenze scheint dies aber kaum praktikabel, insbesondere weil Gewinne aus ein und derselben Tätigkeit in einem Jahr steuerfrei und im Folgejahr voll besteuert sein können, eine Spartenrechnung mithin nicht möglich ist.¹³⁴
- *Tatsächliche Zweckverfolgung*: Der ideelle Zweck muss – wie bei der Steuerbefreiung aufgrund gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung (siehe Kap. C/2.4) – durch die juristische Person auch tatsächlich verfolgt werden – eine rein statutarische Proklamation genügt nicht.¹³⁵

Liegt der erzielte Reingewinn in einer Steuerperiode unter dem Schwellenwert, so ist der Gewinn steuerbefreit. Ob die Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Veranlagungsverfahren für jede Steuerperiode gesondert zu prüfen.¹³⁶ Mangels subjektiver Steuerbefreiung ergeht jedoch keine (Feststellungs-)Verfügung. Die Verfahrenspflichten für das betreffende Steuersubjekt bestehen fort, insbesondere die Steuererklärungspflicht.¹³⁷ Die Steuererklärung ist also auch dann einzureichen, wenn ein unter dem Schwellenwert liegender Gewinn erzielt wird.

133 Botschaft StHG/DBG, BBl 2014 5369 ff., 5374; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 25.

134 Vgl. zum Ganzen GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 27 ff. Die Autoren schlagen zwecks Sicherstellung der Verhaftung der Gewinne aus der ideellen Zwecksetzung die Bildung einer gesonderten Reserve vor (a.a.O., N 28). Siehe auch SCHERRER/GRETER, 47.

135 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 24.

136 RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 66a N 7; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 33.

137 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 66a N 12; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 66a N 7.

Kein
Spendenabzug

Zuwendungen an juristische Personen mit ideeller Zwecksetzung sind steuerlich nicht abzugsfähig (siehe zum Spendenabzug Kap. H/2.2).

4. Kapitalsteuer

4.1. Einleitung

Grundsatz

Die Kapitalsteuer ist nur auf kantonaler und kommunaler Ebene geschuldet. Deren Erhebung ist kraft Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG zwingend vorgegeben. Seit dem 1. Januar 2009 enthält das StHG jedoch eine Bestimmung (Art. 30 Abs. 2 StHG), die es den Kantonen erlaubt, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen.

Was die steuerrechtliche Zugehörigkeit sowie den Beginn und das Ende der Steuerpflicht anbelangt, kann auf das zur Gewinnsteuer Gesagte verwiesen werden (siehe Kap. B/3.1 und 3.2).

4.2. Steuerobjekt (Reinvermögen)

Ermittlung wie
bei natürlichen
Personen

Gemäss StHG ist die Kapitalsteuer bei Vereinen und Stiftungen nicht wie bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu ermitteln, sondern nach denselben Grundsätzen wie bei natürlichen Personen.¹³⁸ Die Kantone sind hieran gebunden. Abzustellen ist somit auf das Reinvermögen (Überschuss der Aktiven über die Passiven).¹³⁹ Im Unterschied zu Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird die Kapitalsteuer somit nicht auf dem formellen Grundkapital erhoben.¹⁴⁰ Dies hat zur Konsequenz, dass die Kapitalsteuer nur dann anfällt, wenn der Verein oder die Stiftung auch tatsächlich über Vermögen verfügt. Handkehrum werden u.U. nicht als Gewinn besteuerte stille Reserven (z.B. auf Liegenschaften) miteinbezogen, womit das steuerbare Kapital bei Vereinen oder Stiftungen bedeutend höher ausfallen kann, als dies bei Kapitalgesellschaften der Fall wäre.¹⁴¹

138 Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG i.V.m. Art. 13 f. StHG. BLUMENSTEIN/LOCHER, 255; WIPFLI, 273; LISSI/VITALI, in: Komm. StHG, Art. 29 N 57; DUTTWEILER, StR 2002, 702 ff., 724.

139 TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 1.

140 Art. 29 Abs. 2 lit. a und b StHG.

141 Vgl. SCHERRER/GRETER, 59.

Als Vermögen im Sinne von Art. 13 StHG gilt die Gesamtheit der einer Person privatrechtlich zustehenden geldwerten Rechte.¹⁴² Zu berücksichtigen sind sämtliche Aktiven, seien sie geschäftlich oder privat genutzt,¹⁴³ beweglich oder unbeweglich, dinglicher oder obligatorischer Natur.¹⁴⁴ Blosser Anwartschaften, der sog. originäre (selbstgeschaffene) Goodwill sowie nicht rückkaufsfähige Ansprüche auf periodische Leistungen gehören jedoch nicht hierzu.¹⁴⁵ Die Zuordnung der Aktiven erfolgt grundsätzlich nach Massgabe der zivilrechtlichen Berechtigung.¹⁴⁶

Zuordnung des Vermögens

Eine gesetzliche Ausnahme von der zivilrechtlichen Zuordnung der Aktiven findet sich im Falle der Nutzniessung: Nutzniessungsvermögen wird – abweichend von den Eigentumsverhältnissen – steuerlich dem Nutzniesser zugerechnet.¹⁴⁷ Wird einem Verein/einer Stiftung die Nutzniessung an bestimmten Vermögenswerten eingeräumt, so ist der Verein/die Stiftung und nicht der nutzungsbelastete Eigentümer hierfür vermögens- resp. kapitalsteuerpflichtig.¹⁴⁸

Nutzniessung

Die Bewertung des Vermögens hat laut StHG nach dem Verkehrswert zu erfolgen, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann.¹⁴⁹ Land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke werden grundsätzlich zum Ertragswert bewertet.¹⁵⁰ Abweichend davon sind immaterielle Güter und bewegliches Vermögen, die zum Geschäftsvermögen zählen, zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert (= Buchwert gemäss Steuerbilanz¹⁵¹) zu bewerten.¹⁵² Dies gilt im Besonderen für Vereine und Stiftungen, da diese ausschliesslich über Geschäftsvermögen verfügen.¹⁵³ Abzustellen ist somit auf die Buchwerte resp. Gewinnsteuer-

Bewertung

142 BLUMENSTEIN/LOCHER, 215 f.

143 Vereine und Stiftungen verfügen jedoch ausschliesslich über Geschäftsvermögen.

144 BLUMENSTEIN/LOCHER, 216; TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 4.

145 Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 216 f.; HÖHN/WALDBURGER, § 15 N 9; TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 18.

146 TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 8.

147 Art. 13 Abs. 2 StHG. Diese Regelung wird analog auf das Treuhandverhältnis angewendet: BLUMENSTEIN/LOCHER, 218; TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 24 ff.

148 Ebenso hat der Verein/die Stiftung die darauf entfallenden Einkünfte als Gewinn zu versteuern.

149 Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG i.V.m. Art. 14 StHG.

150 Art. 14 Abs. 2 StHG.

151 D.h. Buchwert zuzüglich geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen.

152 Art. 14 Abs. 3 StHG. Die frühere Ausnahme für Wertschriften ist per 1. Januar 2009 abgeschafft worden (veraltet daher SCHERRER/GRETER, 59).

153 WIPFLI, 253; SCHERRER/GRETER, 59.

werte. Liegenschaften sind jedoch auch bei Vereinen und Stiftungen zum Verkehrswert zu bewerten, Stichtag für die Bewertung ist der Stand am Ende der Steuerperiode.¹⁵⁴

Schulden Vom Reinvermögen sind handkehrum sämtliche Schulden zum Abzug zuzulassen, für die der Steuerpflichtige rechtlich haftbar ist und die am Stichtag tatsächlich bestehen.¹⁵⁵ Bloss voraussehbare, «anwartschaftliche» Schulden finden dagegen grundsätzlich keine Berücksichtigung.¹⁵⁶

**Anwartschaften
der Destinatäre**

Bei Vereinen und Stiftungen ohne wirtschaftliche Zwecksetzung kann sich die Frage stellen, ob sich nicht das gesamte Vermögen als «schwebende Schuld» gegenüber den Begünstigten berücksichtigen lässt, da dieses ja dem Zweck verhaftet ist und damit den künftigen Begünstigten.¹⁵⁷ Buchhalterisch werden passivseitig – jedenfalls wenn den Swiss GAAP FER 21¹⁵⁸ gefolgt wird – regelmässig drei Positionen unterschieden, nämlich

- das Fremdkapital,
- das Fondskapital (durch Auflagen Dritter oder zweckgebundene Sammelaktionen gebundenes Kapital) sowie
- das Organisationskapital (vom Gründer oder den Gründern eingelegtes Vermögen, Mittel von Dritten ohne Verwendungsbeschränkung).

Da Vereine und Stiftungen nicht über eigentliches Eigenkapital wie Kapitalgesellschaften verfügen, sondern eben über gebundenes (Fondskapital) und «freies»¹⁵⁹ Vermögen (Organisationskapital), ist die handelsrechtliche Abbildung nach OR schwierig. Während das Organisationskapital gemeinhin dem Eigenkapital zugeschlagen wird, ist dies für das Fondskapital strittig.¹⁶⁰ Es nimmt eine Zwischenstellung zwischen Fremdkapital und Organisationskapital ein. Die buchhalterische Behandlung ist für Kapitalsteuerzwecke jedoch nicht massgebend, da die Bestimmung

154 Art. 31 Abs. 4 StHG.

155 TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 15 ff. Steuerschulden sind jedoch auch dann abzugsfähig, wenn die Veranlagung am Stichtag noch nicht rechtskräftig oder noch nicht einmal eingeleitet worden ist: DIES., in: Komm. StHG, Art. 13 N 19.

156 TEUSCHER/LOBSIGER, in: Komm. StHG, Art. 13 N 18.

157 Abgesehen von einem gewissen Betrag, der zur Aufrechterhaltung der Organisation erforderlich ist.

158 Rechnungslegung für gemeinnützige Nonprofit-Organisationen.

159 Da das Verein- resp. Stiftungsvermögen zweckkonform zu verwenden ist, kann es nur bedingt als «frei» bezeichnet werden. Das Organisationskapital wird laut Swiss GAAP FER wiederum in Grundkapital, gebundenes Kapital und freies Kapital unterteilt.

160 Vgl. zum Ganzen BAUMANN LORANT, ST 2014, 883 ff., 886.

des steuerbaren Kapitals anhand der für natürliche Personen geltenden Grundsätze erfolgt. Sowohl Organisationskapital als auch Fondskapital sind gleichermaßen dem Stiftungs-/Vereinszweck resp. den potenziellen Destinatären verhaftet. Die Begünstigten verfügen vorderhand aber lediglich über Anwartschaften. Solange sich diese nicht zu Forderungen verdichten, lassen sich diese für die Zwecke der Kapitalsteuer nicht als Schulden berücksichtigen.¹⁶¹

4.3. Steuertarif und Freigrenze

Die meisten Kantone besteuern Vereine und Stiftungen zum gleichen Tarif wie Kapitalgesellschaften. Der für natürliche Personen anwendbare Vermögenssteuertarif gelangt in den Kantonen Waadt und Wallis zur Anwendung. Ein paar Kantone (GR, GE, FR und SH) kennen spezielle Tarife für Vereine und Stiftungen.¹⁶²

Steuertarif

Die meisten Kantone sehen für Vereine und Stiftungen eine Freigrenze vor, vereinzelt auch einen Freibetrag.¹⁶³

Freigrenze

Wie bereits erwähnt, können die Kantone eine Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vorsehen (Art. 30 Abs. 2 StHG). Rund die Hälfte der Kantone hat hiervon Gebrauch gemacht (BE, SZ, FR, SO, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE und GE).¹⁶⁴ Diesfalls fällt eine Kapitalsteuer grundsätzlich nur dann an, wenn die geschuldete Gewinnsteuer tiefer ausfällt.

Anrechnung
an die
Gewinnsteuer

161 Vgl. etwa LANDOLF, 202 m.w.H.; SINNIGER, 88. Siehe auch LISSI/VITALI, in: Komm. StHG, Art. 29 N 63.

162 Siehe Steuermäppchen, Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag (Stand: 2022).

163 Siehe Steuermäppchen, Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag (Stand: 2022).

164 Steuerinformationen der ESTV, Besteuerung der juristischen Personen (Stand: 1. Januar 2022), 47.

C. Befreiung der NPO von Gewinn- und Kapitalsteuern im Besonderen

1. Einleitung

1.1. Steuerbefreiung als Ausnahme

Als Ausnahme zur Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht von Vereinen und Stiftungen sehen DBG und StHG die subjektive Steuerbefreiung vor, wenn gemeinnützige Zwecke, öffentliche Zwecke oder Kultuszwecke verfolgt werden und gewisse zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind.

Steuerbefreite
Zwecke

1.2. Hintergrund der Steuerbefreiung

Von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht werden juristische Personen befreit, wenn sie bestimmte Zwecke verfolgen. Das bedeutet eine Abweichung vom Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV). Um die Steuerbefreiung zu rechtfertigen, bedarf es sachlicher Gründe.¹⁶⁵ Traditionellerweise wird die Steuerbefreiung wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung damit erklärt, dass der Staat privates Wirken nicht mit Steuern belasten soll, wenn dadurch eine öffentliche Aufgabe wahrgenommen und der Staat damit entlastet wird.¹⁶⁶ Da sich der Ansatz der Entlastung des Gemeinwesens jedoch zunehmend als zu eng erwiesen hat, ist in neuerer Zeit der Gedanke der Solidarität als Begründungsansatz in den Vordergrund getreten und hat sich inzwischen etabliert.¹⁶⁷ Der Entlastungsansatz ist mithin dem Solidaritätsansatz gewichen.

Rechtsgleichheit

Vor dem Hintergrund, dass die Steuerbefreiung eine Ausnahme vom Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung darstellt, sprechen sich

Restriktive
Auslegung

165 Vgl. nur LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 3.

166 Vgl. GRÜNINGER, DACH 2000, 112; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469 und 500 ff. m.w.H. Siehe auch GRÜNINGER, 102.

167 Eingeführt von REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 503 ff. Siehe etwa BRAUN, 137 ff., 165; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 100 in fine; MAISSEN, 11 f.

Lehre und Rechtsprechung generell für eine restriktive Handhabung der Steuerbefreiung aus.¹⁶⁸

1.3. Gesetzliche Regelung

Regelung im
DBG und StHG

Gemäss Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG sind steuerbefreit:

«juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn [und das Kapital]¹⁶⁹, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.»

Steuerbefreit sind unter bestimmten Voraussetzungen ausserdem juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen.¹⁷⁰

Ermessens-
spielraum

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind bundes- resp. harmonisierungsrechtlich vorgegeben; den kantonalen Steuerbehörden verbleibt an sich kein Gestaltungsspielraum.¹⁷¹ De facto verhält es sich aber so, dass das behördliche Ermessen beachtlich ist.¹⁷² Der Gesetzgeber operiert mit zahlreichen offenen Rechtsbegriffen (z.B. «öffentliche», «gemeinnützige» Zwecksetzung), welche die kantonalen Steuerbehörden konkretisieren müssen.

«Steuer-
befreiungs-
tourismus»

Die auslegungsbedürftigen Rechtsgrundlagen haben zur Folge, dass die Steuerbefreiungspraxis der Kantone relativ heterogen ausfällt. Das wiederum führt dazu, dass sich ein interkantonaler «Steuerbefreiungstourismus» bemerkbar macht: Verweigert ein Kanton die Steuerbefreiung, wird häufig einfach ein anderer, liberalerer Kanton als Sitzkanton gesucht, anstatt den mit grösserem Aufwand und Unsicherheiten behafteten Rechtsweg zu beschreiten. Die Gerichte haben daher vergleichsweise

168 Vgl. nur LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 93 m.w.H. (siehe aber auch N 3); KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 57. Aus der Rechtsprechung: BGE 146 II 359 E. 5.2; BGE 131 II 1 E. 3.3; BGer, 8.12.2012, 2C_82/2021, E. 4.3.

169 Kraft StHG auf kantonomer Ebene.

170 Art. 56 lit. h DBG sowie Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG.

171 Vgl. etwa BGE 128 II 56 E. 5 und 6 = Pra 91 (2002) Nr. 147; BGer, 25.6.2020, 2C_385/2020, E. 4.1.1. Siehe auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 58.

172 Was auch das Bundesgericht erkennt: BGE 128 II 56 E. 5c.

selten die Gelegenheit, sich mit Fragen der Steuerbefreiung zu befassen. Dass nur wenig Judikatur vorliegt, ist einem einheitlichen Verständnis ebenfalls nicht zuträglich.

1.4. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK

In der Praxis stehen den Behörden nebst der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Wesentlichen folgende Auslegungshilfsmittel zur Verfügung:

Auslegungshilfsmittel

- Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Juli 1994
- Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 18. Januar 2008, Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen/Abzugsfähigkeit von Zuwendungen
- Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) von September 2008, Organisationen mit kultureller Zweckverfolgung

Weder dem Kreisschreiben noch den Praxishinweisen kommt Rechtsquellencharakter zu. Die Gerichte sind mithin nicht daran gebunden.

Rechtlich handelt es sich beim KS der ESTV um eine behördeninterne sog. Verwaltungsverordnung.¹⁷³ Laut Bundesgericht erscheint es im Sinne einer einheitlichen und gleichen Rechtsanwendung dennoch geboten, sich an Verwaltungsverordnungen zu halten, soweit diese eine überzeugende Umsetzung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen zum Ausdruck bringen.¹⁷⁴ Das bedeutet eine grundsätzliche Bindung, aber auch, dass die Überzeugungskraft des im Kreisschreiben Vorgeschlagenen hinterfragt werden darf und muss.

KS Nr. 12
der ESTV

Bei den Praxishinweisen der SSK handelt es sich an sich bei Lichte betrachtet nicht um eine behördliche Verlautbarung, da die SSK einen privatrechtlichen Verein darstellt. Laut Bundesgericht kann dennoch von «Quasi-Verwaltungsverordnungen» gesprochen werden mit einem «ähnlichen Rang» wie eigentliche Verwaltungsverordnungen,¹⁷⁵ zumal Mitglieder der SSK die kantonalen Steuerverwaltungen sowie die ESTV sind. Sofern das

Praxishinweise
der SSK

173 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 84, 86.

174 Vgl. etwa BGE 142 II 182 E. 2.3.3; BGE 140 II 88 E 5.1.2 = Pra 103 (2014) Nr. 77 m.w.H.

175 So BGer, 2.6.2017, 2C_415/2017, E. 2.2.3.

Gesetz in überzeugender Weise konkretisiert wird, will das Bundesgericht von den Praxishinweisen der SSK ebenfalls nicht abweichen.

**Praktische
Bedeutung**

In der Praxis haben das KS Nr. 12 und die Praxishinweise der SSK einen hohen Stellenwert. Wie eng die Bindung an diese Vorgaben ausfällt, hängt aber wesentlich vom für die Steuerbefreiung zuständigen Kanton, mitunter sogar vom zuständigen Steuerbeamten ab. Zu beachten ist ausserdem, dass das bald 30-jährige Kreisschreiben sowie die mehr als 15-jährigen Praxishinweise den aktuellen Entwicklungen im Gemeinnützigkeitssektor mitunter nicht mehr gerecht werden – darauf wird noch zurückzukommen sein.

2. Allgemeine Voraussetzungen

Überblick

Nachfolgend sind zuerst die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung darzustellen, bevor anschliessend die einzelnen Zwecke vertieft werden, die nach Auffassung des Gesetzgebers eine Steuerbefreiung rechtfertigen. Die Steuerbefreiung wird gemäss Gesetz und Praxis von folgenden allgemeinen Voraussetzungen abhängig gemacht:

- Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung (Kap. C/2.2)
- Unwiderruflichkeit der Zweckbindung (Kap. C/2.3)
- Tatsächliche Zweckverwirklichung (Kap. C/2.4)

Zudem kommt der Wahrung der Wettbewerbsneutralität bei der Beurteilung der Steuerbefreiung im Einzelfall praktisch eine grosse Bedeutung zu (dazu Kap. C/2.5).

Beweislast

Der Nachweis, dass die erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, obliegt der ersuchenden Organisation – so wie dies gemeinhin für steuermindernde oder -ausschliessende Tatsachen gilt.

2.1. Juristische Person mit spezifischer Zwecksetzung

**Juristische
Person**

Eine Steuerbefreiung erlangen können sämtliche juristischen Personen.¹⁷⁶ Erfasst sind also nicht nur Vereine und Stiftungen, in Frage kommen etwa

176 Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG resp. Art. 56 lit. h DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG. Personengesellschaften und Einzelunternehmen sind im direktsteuerlichen Bereich keine Steuersubjekte, sondern werden steuerlich transparent behandelt; Gewinn und Kapital wird bei den Teilhabern resp. beim Inhaber zugerechnet und zusammen mit dem übrigen Einkommen und Vermögen besteuert. Eine Steuerbefrei-

auch Aktiengesellschaften, denen die Gewinnstrebigkeit entzogen worden ist,¹⁷⁷ Genossenschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung.¹⁷⁸

Keine Steuerbefreiung beantragen können dagegen etwa unselbständige Stiftungen, d.h. Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit.¹⁷⁹ Solche Unterstiftungen – häufig auch als «Fonds» bezeichnet – partizipieren vielmehr an der Steuerbefreiung der Dachstiftung, da sie unter deren «Dach» errichtet werden und sich damit innerhalb der Zwecksetzung der Dachstiftung bewegen.¹⁸⁰

Unselbständige
Stiftungen
(«Fonds»)

Welche Zwecke zur Steuerbefreiung berechtigen, wird in den Kap. C/3 (gemeinnütziger Zweck), Kap. C/4 (öffentlicher Zweck) und Kap. C/5 (Kultuszweck) ausgeführt. Die Zwecksetzung ergibt sich jeweils aus den Statuten. Klarzustellen ist jedoch, dass für die Steuerbefreiung nicht allein die statutarischen Bestimmungen massgebend sind, sondern ebenso vorausgesetzt wird, dass der Zweck tatsächlich verwirklicht wird (siehe Kap. C/2.4). Ferner kann es vorkommen, dass die tatsächliche Tätigkeit einer Organisation im Widerspruch zu den statutarischen Vorgaben steht. Diesfalls ist zu prüfen, ob die Organe pflichtwidrig handeln oder aber die entsprechenden statutarischen Vorgaben nur simuliert sind. Trifft letzteres zu, kommt es für die Frage der Steuerbefreiung einzig auf das effektive Gebaren der juristischen Person an.

Spezifischer
Zweck

2.2. Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung

Laut Gesetz müssen Gewinn und Kapital ausschliesslich dem steuerbefreiten Zweck dienen.¹⁸¹ Im KS Nr. 12 wird dies so gedeutet, dass die steuerbefreite Aktivität ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein muss. Die Zielsetzung der juristischen Person dürfe nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern ver-

Ausschliess-
lichkeit

ung aber ist natürlichen Personen verwehrt. Siehe auch SIMONEK, Taxation of Charities, 2.

177 Vgl. ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2. Dies ist nach Art. 706 Abs. 2 Ziff. 4 OR mit Zustimmung sämtlicher Aktionäre möglich.

178 Vgl. zu diesen MARKOWITSCH/BAUMANN LORANT, EF 2016, 163 ff.

179 Vgl. zum Begriff der Dach- und Unterstiftung SPRECHER, 157 f.

180 Frage offen gelassen bei JAKOB, in: KuKo ZGB, Vorb. zu Art. 80-89a N 11.

181 Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG resp. Art. 56 lit. h DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG.

knüpft sein.¹⁸² Mit dem Erfordernis der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung soll also sichergestellt werden, dass die juristische Person weder eigene Interessen noch solche des Gründers, der Organe oder Mitglieder verfolgt. Werden neben ausschliesslich steuerbefreiten Zwecken auch andere Zwecke verfolgt, kommt immerhin eine teilweise Steuerbefreiung in Frage (siehe Kap. C/8).

Mittel für
Organisation
und Verwaltung

Die Zweckverfolgung setzt selbstverständlich voraus, dass die juristische Person über geeignetes Personal, Räumlichkeiten etc. verfügt, ohne die sie nicht aktiv werden könnte. Juristische Personen handeln notwendigerweise durch ihre Organe. Folglich stehen Auslagen für die Organisation und Verwaltung der juristischen Person der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung nicht entgegen, soweit sie sich in einem sinnvollen resp. angemessenen Rahmen halten. Das schliesst die an die Mitarbeiter und Organe ausgerichteten Löhne mit ein.¹⁸³

2.3. Unwiderruflichkeit der Zweckbindung

Unwiderruflich-
keit

Weiter verlangt das Gesetz, dass die Zweckbindung unwiderruflich ist.¹⁸⁴ Das bedingt, dass im Fall der Auflösung das verbleibende Vermögen nicht an den/die Gründer resp. Stifter (oder dessen Erben) zurückfallen darf, sondern einer anderen Organisation mit gleichem oder vergleichbarem Zweck zuzuhalten ist. Das jedenfalls entspricht der Formulierung im KS Nr. 12.¹⁸⁵ Richtigerweise sollte es jedoch genügen, wenn die Mittel im Falle der Auflösung einer anderen wegen Gemeinnützigkeit oder der Verfolgung öffentlicher Zwecke steuerbefreiten juristischen Person zukommen, d.h. im steuerfreien Raum verbleiben, auch wenn der Zweck nicht der gleiche/nicht vergleichbar ist.¹⁸⁶

Statutarische
Verankerung?

Regelmässig verlangen die Steuerbehörden zur Absicherung der Unwiderruflichkeit eine klare statutarische Verankerung der Auflösungsklausel.¹⁸⁷ Laut KS Nr. 12 ist sogar eine «unabänderliche Bestimmung im Gründungs-

182 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2.

183 In diesem Sinne auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 77 f., auch wenn er dieses Thema unter dem Erfordernis der Uneigennützigkeit behandelt.

184 Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG resp. Art. 56 lit. h DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG.

185 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2.

186 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 61 f. In diesem Sinne auch Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 11.

187 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 62.

statut» erforderlich.¹⁸⁸ Das Bundesgericht hat sich mit diesem Kriterium – soweit ersichtlich – noch nicht grundlegend befasst. Problematisch kann dieses Erfordernis insbesondere bei Erbstiftungen sein, d.h. Stiftungen, die durch Verfügung von Todes wegen errichtet werden, ohne dass die Statuten bereits ausformuliert sind.¹⁸⁹ Auch wenn der Stifter keine Auflösungsklausel vorgesehen hat, so strebt er im Allgemeinen eine unwiderrufliche Zweckbindung an, denn wer sich des Instruments der (Erb-)Stiftung bedient, will damit vermutlich eine Zweckwidmung «auf ewig» erreichen.¹⁹⁰ Folglich entspricht es dem mutmasslichen Willen des Erblassers, wenn die Stiftungsurkunde dahingehend ergänzt wird, dass die Mittel im Falle einer Auflösung der Stiftung einer Organisation mit demselben oder einem ähnlichen Zweck zugeführt werden. Das sieht auch der Gesetzgeber so, wenn er in Art. 57 Abs. 2 ZGB anordnet, dass dann, wenn das Vermögen bei Aufhebung einer juristischen Person mangels Sonderbestimmung dem Gemeinwesen anfällt, es entsprechend dem bisherigen Zweck zu verwenden ist. Diese subsidiäre Regelung von Art. 57 Abs. 2 ZGB macht das Erfordernis, dass die Zweckverhaftung für den Auflösungsfall statutarisch explizit anzuordnen ist, m.E. bei Lichte betrachtet sogar überflüssig.¹⁹¹ Der Steuerbefreiung abträglich wären demzufolge einzig statutarische Bestimmungen, wonach das Vermögen im Falle der Auflösung des Vereins/der Stiftung an den Gründer/eine Drittperson gehen soll.

Seit dem 1. Januar 2006 ist es bei Stiftungen möglich, dass sich der Stifter einen Vorbehalt der Zweckänderung ausbedingt (Art. 86a ZGB). Gemäss Art. 86a Abs. 2 ZGB muss bei Stiftungen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck nach Art. 56 lit. g DBG verfolgen, der geänderte Zweck aber ebenfalls öffentlich oder gemeinnützig sein. Damit ist es schon von Zivilrechts wegen ausgeschlossen, dass das Stiftungsvermögen zweckentfremdet wird. Das Kriterium der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung bleibt somit gewahrt.¹⁹²

**Zweck-
änderungs-
vorbehalt bei
Stiftungen**

188 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2. Vgl. auch Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 11; gemäss StRG ZH, 10.5.2021, 1 SB.2020.1 + 2, E. 5b/dd ist eine «unumstössliche Klausel in der Stiftungsurkunde» erforderlich.

189 Vgl. hierzu ausführlich OPEL/SPRECHER, StR 2021, 752 ff.

190 Vgl. in diesem Sinne auch VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114 und SB.2021.00115, E. 5.3.3.

191 Vgl. dazu OPEL/SPRECHER, StR 2021, 752 ff.

192 Vgl. hierzu die separaten Praxishinweise SSK vom März 2008, Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen und Zweckänderungsvorbehalt im Zusammenhang mit dem revidierten Stiftungsrecht, 7.

2.4. Tatsächliche Zweckverwirklichung

Zweck-
verwirklichung

Weiter muss – obschon dies im Gesetz nicht unmittelbar zum Ausdruck gelangt – der spezifische (steuerbefreite) Zweck auch tatsächlich verwirklicht werden. Gemäss KS Nr. 12 genügt die blossе statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit nämlich nicht.¹⁹³ Rücklagen aus Erträgen haben laut Kreisschreiben der ESTV in einem «vernünftigen Verhältnis» zu allfälligen künftigen Aufgaben zu stehen. Die Steuerbefreiung wird praxisgemäss dann verweigert, wenn sich eine juristische Person darauf beschränkt, Kapital bzw. unangemessen hohe Reserven anzuhäufen und nur einen sehr kleinen Teil effektiv für die statutarisch vorgesehenen Zwecke verwendet.¹⁹⁴ Blossen Thesaurierungsvehikeln wird die Steuerbefreiung mithin versagt.

Vorübergehende
Inaktivität

Liegen sachliche Gründe vor (z.B. Gründungsphase, Äufnung von Mitteln für die Verfolgung eines Grossprojekts), wird in der Praxis eine vorübergehende Inaktivität der steuerbefreiten Organisation aber in der Regel akzeptiert. Es empfiehlt sich, diesfalls den Kontakt zu den Steuerbehörden zu suchen.

Entscheid (NE)

BGer, 10.12.2015, 2C_484/2015: Steuerbefreiung einer Thesaurierungsstiftung

Sachverhalt: In diesem Urteil stellte sich dem Bundesgericht mit Blick auf die Steuerbefreiung die Frage, ob von einer Thesaurierungsstiftung auszugehen sei. Eine gemeinnützig ausgerichtete Stiftung mit Sitz in Neuenburg erneuerte im März 2014 ihr Gesuch um Steuerbefreiung unter Dokumentation von im Jahr 2013 getätigten Vergabungen an insgesamt fünf Destinatäre im Gesamtbetrag von rund CHF 60 000 bei einem Vermögen von über CHF 7 Mio. und einem ausgewiesenen negativen Jahresergebnis (Verlust von rund CHF 60 000). Zudem wurden weitere, für das anschliessende Jahr geplante Vergabungen in Aussicht gestellt. Die Steuerverwaltung lehnte das Gesuch auch auf Einsprache hin ab, ebenso das im Anschluss angerufene Verwaltungsgericht. Dieses unterstellte der Stiftung einen Jahresgewinn von rund CHF 160 000, indem es eine Rückstellung über CHF 220 000 für Steuerbefreiungszwecke nicht anerkannte.

Urteil: Das Bundesgericht gestand der Stiftung die Steuerbefreiung zu. Es fehle an Anhaltspunkten für ein eigennütziges bzw. profitorientiertes Handeln. Der

193 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2.

194 Klare resp. starre Vorgaben (wie etwa in Deutschland) hingegen fehlen. Vgl. insb. BGer, 10.12.2015, 2C_484/2015, E. 5.5. Siehe auch BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016, E. 2.3.2. Das Bundesgericht behandelt dieses Thema jeweils unter dem Erfordernis der Uneigennützigkeit.

Stiftungsrat erhalte abgesehen vom Spesenersatz keinerlei Entschädigung. Folglich gehe es allein darum, ob die Stiftung ihren gemeinnützigen Zweck tatsächlich umgesetzt hat. Gemäss den Berechnungen der Vorinstanz hat die Stiftung rund einen Drittel ihres Jahresgewinns hierfür eingesetzt. Dies war laut Bundesgericht nicht unverhältnismässig wenig. Es gab insbesondere zu bedenken, dass das Vermögen der Stiftung weitgehend aus Wertschriften bestand. Dieses werfe nicht jedes Jahr gleich hohe Erträge ab, weshalb die Ausschüttungen der Stiftung von Jahr zu Jahr schwanken könnten. Ausserdem wies das Gericht darauf hin, dass die Frage der Steuerbefreiung in jeder Steuerperiode neu beurteilt werden könne.

Kommentar: Dem Urteil lässt sich entnehmen, dass die Referenz- oder Messgrösse bei einem Wertschriftenvermögen nach Ansicht des Bundesgerichts nicht dessen absolute Höhe ist, sondern die damit erwirtschafteten Erträge.¹⁹⁵

2.5. Wahrung der Wettbewerbsneutralität

Die Steuerbefreiung einzelner Steuersubjekte bedeutet eine Abweichung vom Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, die sich aber mit sachlichen Gründen rechtfertigen lässt (siehe Kap. C/1.2). In der Praxis steht bei der Behandlung von Steuerbefreiungsgesuchen daher regelmässig die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), namentlich das Gebot der Gleichbehandlung der Konkurrenten (Wettbewerbsneutralität), im Vordergrund.¹⁹⁶

Grundsatz

Unter den Schutz der Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV fällt jede gewerbmässig ausgeübte, privatwirtschaftliche Tätigkeit, die der Erzielung eines Gewinnes dient.¹⁹⁷ Konstitutiv ist also das Streben nach geldwerten Vorteilen. Das wettbewerbsrechtliche Gleichbehandlungsgebot verbietet gemäss gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren.¹⁹⁸

Wettbewerbsneutralität

Anwendung auf NPO

NPO fallen mangels wirtschaftlicher Zwecksetzung, d.h. weil sie nicht nach geldwerten Vorteilen streben, grundsätzlich nicht unter das Wett-

195 GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 141.

196 Obschon im KS Nr. 12 vom 8.7.1994 nicht einmal erwähnt. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, *Komm. DBG*, Art. 56 N 4 m.w.H.

197 VALLENDER/HETTICH, in: *St. Galler Komm. BV*, Art. 27 N 22.

198 Als direkte Konkurrenten gelten gemäss Rechtsprechung Angehörige der gleichen Branche, die sich mit gleichem Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen: BGE 131 II 271 E. 9.2.2; BGE 121 I 129 E. 3b; BGE 121 I 279 E. 4. Vgl. UHLMANN, in: *Komm. BV*, Art. 27 N 64 (nicht unkritisch).

bewerbsrecht.¹⁹⁹ Das gilt aber nicht kategorisch: Entscheidend ist die konkret ausgeübte Tätigkeit, denn diese kann wettbewerbsrechtlich durchaus relevant sein. Das Wirken gemeinnütziger Organisationen ist nicht schon allein aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen (End-)Zwecks vom Wettbewerbsrecht generell ausgenommen. So kann eine gemeinnützige Organisation ein Unternehmen betreiben oder andere Tätigkeiten entfalten, die geeignet sind, den Wettbewerb zu beeinträchtigen. Insoweit unterstehen auch gemeinnützige Organisationen dem Wettbewerbsrecht.

Relativierung
durch das
Bundesgericht

Das Bundesgericht hat in einem Urteil von 2012 den Stellenwert der Wettbewerbsneutralität bei der Erteilung von Steuerbefreiungen indes stark relativiert. Es hielt fest, dass das Ziel, sich gemeinnützig zu verhalten, ein marktgerechtes Verhalten erschweren oder verunmöglichen könne – mit der Folge, dass gemeinnützige Organisationen nicht mit gleich langen Spiesen wie vergleichbare Konkurrenten auftreten würden.²⁰⁰ Gemeinnützige Organisationen können laut Bundesgericht wohl nie eine derartige Marktmacht entfalten, dass eine Beeinflussung des freien Wettbewerbs möglich wäre. Wenn tatsächliche Uneigennützigkeit vorliege, könne kein wettbewerbsrechtlich problematisches Konkurrenzverhältnis vorliegen.²⁰¹ In seiner neueren Rechtsprechung scheint das Bundesgericht dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität aber doch wieder ein gewisses Gewicht beizumessen; eine vertiefte Auseinandersetzung fehlt indes bislang.²⁰²

Entscheidung (BE)

BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012: «Stiftung Zentrum für Buddhistische Meditation»

Sachverhalt: Die im Kanton Bern domizilierte «Stiftung Zentrum für Buddhistische Meditation» verfolgte gemäss Handelsregistereintrag folgenden Zweck: «Führung eines oder mehrerer Meditationszentren und die Vornahme der damit zusammenhängenden Massnahmen und Aufwendungen. Die Meditationszentren sind der buddhistischen Meditation und Praxis in all ihren Formen gewidmet. Mit den Zentren sollen buddhistische Formen und Methoden der Geistesschulung einer breiteren Schicht von Interessierten zugänglich gemacht werden. Die Stiftung verfolgt ausschliesslich gemeinnützige Zwecke.»

199 Vgl. grundlegend JUNG, recht 2019, 127 ff.

200 BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012, E. 3.2.1.

201 BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012, E. 3.2.2.

202 Vgl. aus der neueren Rspr. insb. BGE 147 II 287 E. 6.1 in fine = Pra 111 (2022) Nr. 2. Siehe auch BGE 146 II 359 E. 5.2 = Pra 110 (2021) Nr. 14; BGer, 18.6.2019, 2C_740/2018, E. 5.3, allerdings beide zur öffentlichen Zwecksetzung.

Vor Aufnahme ihrer Tätigkeit erwarb die Stiftung ein Ferienhaus in einer bernischen Stadt. In dieser Unterkunft führte sie gegen Entgelt Meditationskurse durch, die jedermann zugänglich waren. Die sog. Kurspreise dienten der Stiftung zur Deckung der Kosten für Unterkunft und Verpflegung der Kursteilnehmenden, der Spesen der Lehrpersonen sowie der Aufwendungen für Administration, Werbung und Betrieb des Zentrums. Kursleitende waren Organe der Stiftung sowie externe Fachleute. Diesen wurde jeweils am Ende der Kurse anonym eine Spende durch die Teilnehmenden ausgerichtet. Diese Gaben, deren Höhe unbekannt war, waren – abgesehen vom Auslagenersatz – die einzigen Einkünfte des Lehrkörpers. Die Stiftung wies keine Ertragsüberschüsse aus.

Urteil: Das Bundesgericht gewährte der Stiftung die Steuerbefreiung. Es befasste sich u.a. grundlegend mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität und verneinte letztlich das Vorliegen einer Wettbewerbssituation (siehe dazu den vorherigen Absatz).

Kommentar: Man könnte sich die Frage stellen, weshalb eine Organisation, die gar keine Gewinne erwirtschaftet, überhaupt eine Steuerbefreiung benötigt. Zu beachten ist, dass nicht nur auf dem Gewinn Steuern geschuldet sind, sondern auch auf dem Vermögen (Kapitalsteuer). Darüber hinaus unterliegen Zuwendungen an nicht steuerbefreite Organisationen regelmässig der Erbschafts- oder Schenkungssteuer (vgl. zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Bereich der kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern Kap. D/9).

3. Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund

Der Gemeinnützigkeitsbegriff im steuerlichen Sinne wird in der Lehre und Praxis in zwei Aspekte zerlegt:²⁰³

Zwei Aspekte

- Verfolgung von Allgemeininteressen (vgl. Kap. C/3.1)
- Fehlen von Eigeninteressen (Uneigennützigkeit) (vgl. Kap. C/3.2)

3.1. Allgemeininteresse

3.1.1. Praxis, Lehre und Rechtsprechung

Im Allgemeinwohl liegen laut KS Nr. 12 etwa Tätigkeiten «in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen»²⁰⁴ – entscheidend sind die

Relativer Begriff

203 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 28 ff.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 89 ff., REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469.

204 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 2.

«jeweils massgebende Volksauffassung» und die ethischen Prinzipien, die der Rechtsordnung zugrunde liegen.²⁰⁵ Als Beispiele genannt werden soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Als Orientierungshilfe dient vorab die Bundesverfassung, aber auch die Wertungen des Gesetzgebers sowie Präjudizien können relevant sein.²⁰⁶ Das Kriterium ist damit «extrem wertungsbezogen»²⁰⁷ und unterliegt einem zeitlichen Wandel. Wie bereits aufgezeigt, gilt heute in inhaltlicher Hinsicht denn auch eine weitere Betrachtungsweise als früher – der Entlastungsansatz ist dem Solidaritätsansatz gewichen (siehe Kap. C/1.2).

Gesamtsicht Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts liegen jedoch nicht alle Bestrebungen im Allgemeininteresse, die im Dienste der Allgemeinheit erbracht werden und die irgendwie auf wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet sind. Die verfolgten Zwecke müssen vielmehr aus der (jeweils geltenden) gesellschaftlichen Gesamtsicht förderungswert erscheinen.²⁰⁸ Für Tätigkeiten im Ausland siehe Kap. C/3.6.

Entscheid (FR)

BGer, 20.8.2019, 2C_147/2019: Stiftung «Gnadenhof»

Sachverhalt: Vorliegend stand die Steuerbefreiung der Stiftung «Gnadenhof» mit Sitz im Kanton Freiburg wegen Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks zur Debatte. Die Stiftung setzte sich ihrem Zweck entsprechend für kranke und alte Pferde ein. Sie übernahm die Tiere von ihren früheren Eigentümern, die sich die aufwändige Pflege nicht leisten konnten, rettete sie damit vor dem Tod durch Einschläferung und gewährte ihnen einen tiergerechten Lebensabend auf dem eigens dafür betriebenen Hof. Die Stiftung finanzierte sich ausschliesslich durch Spenden und bot nebst der Aufnahme von kranken und alten Pferden keine weiteren Dienstleistungen an. Der Stiftungsrat arbeitete ehrenamtlich.

Urteil: Das Bundesgericht verweigerte der Stiftung die Steuerbefreiung mangels Verfolgung eines Allgemeininteresses. Eine Tätigkeit liege erst dann im allgemeinen Interesse, wenn sie aus Sicht der gesamten Gemeinschaft besonders

205 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3. Zum Kriterium des Allgemeininteresses vgl. auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 29; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 66 ff.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 DBG N 100 f.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 468 f.

206 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 101; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 493 ff., insb. 495; ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3.

207 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 71.

208 BGE 114 Ib 277 E. 2b. Siehe auch BGer, 20.8.2019, 2C_147/2019, E. 5.1; BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012, E. 2.1.

lohnenswert sei und der Nutzen nicht nur einzelnen Teilen der Bevölkerung zugutekomme. Diese Voraussetzungen waren nach Ansicht des Bundesgerichts nicht erfüllt, weil das Tierschutzgesetz zwar die Würde und das Wohlergehen des Tieres schütze, dieser Schutz aber nicht das Leben des Tieres an sich umfasse (vgl. Art. 1 TSchG). Die Stiftung nahm damit ein ethisches Anliegen war, das über den schweizerischen gesetzlichen Rahmen des Tierschutzes hinausging. Alte und kranke Tiere einzuschläfern werde trotz veränderter Empfindlichkeiten von einem signifikanten Teil der Bevölkerung akzeptiert. Somit diene die Stiftung laut Bundesgericht primär dazu, das persönliche Leid der früheren Eigentümer der Tiere zu verringern.

Weiter wird aus dem Erfordernis des Allgemeininteresses abgeleitet, dass der Kreis der möglichen Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen zu sein hat.²⁰⁹ Laut KS Nr. 12 wäre es mit der Steuerbefreiung nicht vereinbar, wenn als Begünstigte lediglich Familienangehörige,²¹⁰ die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufs in Frage kommen. Aus jeder Zweckumschreibung folgt freilich zwangsläufig eine gewisse Verengung. Eine Zuwendung von bestimmten objektiven Voraussetzungen abhängig zu machen, sollte mit Blick auf die Steuerbefreiung so lange nicht schädlich sein, als der Kreis der potenziellen Anwärter grundsätzlich offen ist.²¹¹

Offener
Destinatärkreis

Ein Allgemeininteresse fehlt praxisgemäss bei wirtschaftlichen oder beruflichen Vereinigungen, deren Interessen allein auf die Förderung des Berufsstandes oder eines oder mehrerer (beschränkter) Wirtschaftszweige gerichtet ist.²¹² Diese Art der Förderung liegt zwar regelmässig auch im öffentlichen Interesse; da damit aber auch die Interessen der angeschlossenen Verbände wahrgenommen werden, dient die Tätigkeit nicht ausschliesslich oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken, sondern in erster Linie den privaten Interessen der beteiligten Verbände und vor allem ihrer Mitglieder. Dasselbe gilt, wenn zwar der Destinatärkreis im Zweckartikel der Statuten recht weit gefasst ist, faktisch aber nur ein Alleindestinatär besteht und z.B. eine Stiftung nichts anderes als ein Finanzierungsinstrument für die Ausbildungstätigkeiten eines Verbandes

Zu enger
Destinatärkreis

209 BGer, 20.8.2019, 2C_147/2019, E. 5.1 m.w.H. Vgl. dazu auch REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469 f. Siehe weiter GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 30; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 102.

210 Damit sind Familienstiftungen gemeinhin nicht steuerbefreit.

211 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 102 m.w.H.

212 BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016, E. 2.2.3; BGer, 2.2.2009, 2C_592/2008, E. 2.1; BGer, 2.7.1991, 2A.408/1990, E. 3; VGer ZH, 25.2.1986 = StE 1987 B 71.63 Nr. 4.

ist.²¹³ Aus den gleichen Gründen lehnt die Rechtsprechung die Gemeinnützigkeit für die Tätigkeit von politischen Organisationen und Parteien ab,²¹⁴ ebenso jene von religiösen Gemeinschaften.²¹⁵

Entscheid (TG)

BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016: Verein zugunsten jüdisch-israeli(ti)scher Institutionen

Sachverhalt: Fraglich war die Steuerbefreiung eines von zwei israelischen Brüdern gegründeten Vereins mit Sitz im Kanton Thurgau. Gemäss Statuten hatte der Verein den Zweck, Menschen in Not beizustehen – dies unabhängig von Herkunft, Geschlecht oder Nationalität. Die Einnahmen des Vereins bestanden – nebst Spenden vor allem der beiden Brüder – im Wesentlichen aus Mieterträgen, die ein einziges, vom Verein fremdfinanziert erworbenes Mehrfamilienhaus abwarf. Der Kauf dieses Hauses wurde durch das Darlehen einer Dame ermöglicht, wohnhaft in der gleichen israelischen Ortschaft wie die beiden Brüder. Das Darlehen war mit mindestens 10% zu verzinsen. In den Steuerperioden 2013 und 2014 liess der Verein einen Teil seiner Einnahmen fünf jüdisch-israeli(ti)schen Institutionen in Israel, Frankreich und Grossbritannien zukommen. Hauptempfänger der Zuwendungen war ein israelisches Hilfswerk mit Sitz in Grossbritannien, welches gemäss Statuten auch religiöse Erziehung wahrnimmt, die allerdings nur den eigenen Mitgliedern derselben religiösen Zugehörigkeit erteilt wird.

Urteil: Das Bundesgericht versagte dem Verein die Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zweckverfolgung. Es verneinte das Allgemeininteresse, da die Vereinsmittel nur an einen sehr eng begrenzten Destinatärkreis, bestehend aus Institutionen derselben religiösen Zugehörigkeit, flossen. Weiter hielt es fest, dass eine effektive Gemeinnützigkeit in casu zumindest nicht genügend belegt gewesen sei. Es sei unklar geblieben, ob die an die Institutionen ausbezahlten Mittel letztlich tatsächlich für Not leidende oder sonst hilfsbedürftige Einzelpersonen verwendet worden seien. Das Bundesgericht sprach dem Verein zudem die Uneigennützigkeit ab. Dabei verwies es unter anderem auf die Darlehensverzinsung weit über einem marktüblichen Prozentsatz zugunsten einer offensichtlich nahestehenden Gläubigerin.

Kommentar: Die Vorinstanz hatte dem Verein die Steuerbefreiung verweigert mit dem Argument, dass kein ausreichendes *schweizerisches* Allgemeininteresse verfolgt werde, da die Gelder an ausländische Institutionen in hoch entwickelte Industriestaaten flossen. Diese Frage liess das Bundesgericht indes

213 BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016, E. 2.2.3; BGer, 2.2.2009, 2C_592/2008, E. 4.2; BGer, 6.3.2008, 2C_664/2007, E. 3.3.

214 BGer, 2.4.2009, 2C_77/2007, E. 3.2; BGer, 7.6.2007, 2A.647/2005, E. 3.3.

215 BGer, 8.3.1999, 2P.143/1998, E. 6a/bb = Pra 90 (2001) Nr. 1.

offen. Zur Frage, inwieweit Auslandstätigkeiten mit der Steuerbefreiung vereinbar sind, vgl. Kap. C/3.6.

3.1.2. Eigene Einschätzung

Das Erfordernis des Allgemeininteresses ist hochgradig auslegungsbedürftig, was rechtsstaatlich nicht unproblematisch ist. Um sicherzustellen, dass nicht Partikularinteressen von der Steuerbefreiung profitieren oder solche, die nicht über genügend Gewicht verfügen, wäre es m.E. zu befürworten, wenn die Steuerbehörden verlangen, dass das verfolgte Interesse in der geltenden Rechtsordnung zum Ausdruck gelangen muss. Zur Steuerbefreiung befugen demnach nur Anliegen, die entweder in der Bundesverfassung oder in der Bundesgesetzgebung Niederschlag gefunden haben. Zu den Rechtsquellen gehören weiter auch die internationalen Verträge. Im Sinne der geforderten restriktiven Handhabung der Steuerbefreiung als Ausnahmebestimmung liesse sich eine solche «normative Betrachtungsweise» m.E. durchaus rechtfertigen. In diese Richtung geht übrigens auch das Bundesgericht, wenn es im Urteil vom 20. August 2019 zur Stiftung «Gnadenhof» ein Allgemeininteresse vor allem daher verneint, weil sich das verfolgte Anliegen nicht innerhalb des schweizerischen gesetzlichen Rahmens bewegte (siehe Kap. C/3.1.1).

Normativer
Ansatz

Die Orientierung am geltenden Rechtsrahmen würde dazu führen, dass der Begriff des Allgemeininteresses klarere Konturen erhielte, was der Rechtssicherheit dient. Weiter hätte dies den Vorteil, dass das Allgemeininteresse objektiviert und harmonisiert würde. Letzteres bezweckte auch der Gesetzgeber, indem er die Voraussetzungen der Steuerbefreiung in DBG und StHG einheitlich fasste. Die Deutungshoheit läge somit richtigerweise nicht mehr bei den 26 kantonalen Steuerbehörden, sondern bei sämtlichen an der Rechtsetzung involvierten Kräften, und damit letztlich auch beim Volk.

Dem normativen Ansatz mag man entgegenhalten, dass er konservativ ausfällt, da er im geltenden Recht verharrt. Stiftungen und Vereine verstehen sich mitunter jedoch auch als Innovationstreiberinnen. Fraglich ist daher, ob von der normativen Betrachtungsweise ausnahmsweise abzuweichen ist, wenn ein im geltenden Recht noch nicht reflektiertes, innovatives Anliegen verfolgt wird, dass aus gesamtgesellschaftlicher Sicht gleichwohl als förderungswert erscheint. Diese Offenheit muss gewährleistet sein, findet sich aber schon im geltenden Recht verankert. Gemäss Art. 64

BV ist der Bund zur Förderung von «Innovation» gehalten.²¹⁶ Die Lehre wiederum tritt für ein weites, über das «normativ erwünschte» hinausgehendes Verständnis des verfassungsrechtlichen Innovationsbegriffs ein.²¹⁷ Damit ist auch die notwendige Flexibilität bei der Verfolgung innovativer Interessen gewährleistet.

Ein normativer Ansatz würde aber keinesfalls bedeuten, dass wieder zur Entlastungstheorie, wonach eine steuerbefreite Organisation den Staat entlasten muss, zurückzukehren sei. Der Solidaritätsansatz ist Bestandteil unserer Rechtsordnung, was im Übrigen schon in der Präambel der Bundesverfassung zum Ausdruck gelangt.

3.2. Uneigennützigkeit

3.2.1. Praxis, Lehre und Rechtsprechung

Keine Erwerbs-
oder Selbsthilfe-
zwecke

Das Erfordernis der Uneigennützigkeit wird in erster Linie so ausgelegt, dass weder die steuerbefreite Stiftung selbst noch hinter ihr stehende Personen eigene (persönliche oder wirtschaftliche) Interessen verfolgen dürfen.²¹⁸ Erforderlich ist also selbstloses altruistisches Handeln. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt laut KS Nr. 12 jeweils vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr auch der Gemeinsinn zugrunde liegt. Konkret ist die Steuerbefreiung zu verweigern bei der Verfolgung von Selbsthilfeszwecken einerseits und von Erwerbszwecken andererseits.²¹⁹ In der Literatur ist umstritten, ob es sich beim Erfordernis der Uneigennützigkeit um eine subjektive oder objektive Voraussetzung handelt.²²⁰ Konstatiert wird in der Lehre aber auch, dass es zwischen dem Erfordernis des Allgemein-

216 Eingefügt im Rahmen der Revision der Bundesverfassung von 2006.

217 Vgl. nur SCHOTT, in: St. Galler Komm. BV, Art. 64 N 8 m.w.H. Vgl. auch Art. 2 lit. b FIFG, welcher den Begriff der «wissensbasierten Innovation» äusserst weit fasst.

218 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3. Aus der Rechtsprechung: BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012, E. 3.1; BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 2.1; BGE 114 Ib 277 E. 2b; BGE 113 Ib 7 E. 2b; BGE 109 Ib 110 E. 2.

219 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3.

220 Die h.L. spricht sich für ein subjektives Erfordernis aus: GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 31; MAISSEN, 5 ff.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469, 471 ff. in Übereinstimmung mit ESTV, KS Nr. 12 vom 8.7.1994, 3. A.A. dagegen LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 90. Dem Autorentrio ist m.E. zuzustimmen – auf innere subjektive Absichten kann es nicht ankommen.

interesses (speziell dem Erfordernis des offenen Destinatärkreises) und jenem der Uneigennützigkeit zu Überschneidungen kommt.²²¹

Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden unter dem Titel der fehlenden Uneigennützigkeit etwa Selbsthilfeeinrichtungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten, was in der Regel auf Sport- und Musikvereine zutrifft.²²² Die Steuerbefreiung eines Sportvereins scheidet gemäss Urteil des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 7. April 2017 sogar dann aus, wenn die Integration von Menschen mit Beeinträchtigungen beabsichtigt ist.²²³ Nach einem neuen Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2021 kommt eine Steuerbefreiung bei Sportvereinen – hier ein Männerturnverein mit Sitz im Kanton Zürich – jedoch wegen Verfolgung eines öffentlichen (nicht gemeinnützigen Zwecks) durchaus in Frage (vgl. hierzu Kap. C/4.5).²²⁴

Beispiele

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, inwieweit Genossenschaften eine Steuerbefreiung beanspruchen können. Laut OR ist die Genossenschaft «eine als Körperschaft organisierte Verbindung einer nicht geschlossenen Zahl von Personen oder Handelsgesellschaften, die in der Hauptsache die Förderung oder Sicherung bestimmter wirtschaftlicher Interessen ihrer Mitglieder in gemeinsamer Selbsthilfe bezweckt oder die gemeinnützig ausgerichtet ist» (Art. 828 Abs. 1 OR). Der letzte Teilsatz («oder die gemeinnützig ausgerichtet ist») ist erst im Rahmen der seit dem 1. Januar 2021 in Kraft stehenden Gesetzesfassung eingefügt worden.²²⁵ Schon vorher wurde die Eintragung «gemeinnütziger» Genossenschaften nach der damaligen Handelsregisterverordnung aber zugelassen. Zu beachten ist jedoch, dass der obligationenrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff vom steuerrechtlichen Verständnis abweichen kann. Wenn sich der Zweck von Genossenschaften nicht in der Selbsthilfe erschöpft, ist folglich eine Steuerbefreiung nicht per se ausgeschlossen. Da Genossenschaften in der Regel aber auch eigennützige Interessen verfolgen, kommt für sie primär eine Steuerbefreiung zufolge Verfolgung öffentlicher und nicht gemeinnütziger Zwecke (siehe Kap. C/4) in Frage.

Genossenschaften im Besonderen

Das Erfordernis der Uneigennützigkeit wird zudem so gedeutet, dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitglie-

Ehrenamtlichkeitserfordernis

221 MERKT, 166. Siehe auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 30.

222 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3. Ebenso SCHERRER/GRETER, 38.

223 = BLStPra 2017, 35 ff.

224 BGer, 8.12.2021, 1C_82/2021.

225 Vgl. zum Hintergrund Botschaft OR, BBl 2015 3617 ff., 3654.

dern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – Opfer erbracht werden müssen.²²⁶ Die kantonalen Steuerbehörden leiten hieraus überwiegend ab, dass die Leitungsorgane ehrenamtlich tätig werden müssen (siehe hierzu ausführlich Kap. C/3.3).

3.2.2. Eigene Einschätzung

Erfordernis
überflüssig?

Die Unvereinbarkeit von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken mit der Steuerbefreiung folgt m.E. bei Lichte besehen schon aus der Voraussetzung des Allgemeininteresses. Nimmt eine juristische Person einen Erwerbszweck wahr, ist sie also gewinnorientiert, besteht am verfolgten Zweck ganz offensichtlich kein Allgemeininteresse, sondern ein genuines Eigeninteresse. Ebenso fehlt es hieran, wenn es sich um eine Selbsthilfeorganisation handelt. Dass ein offener Begünstigtenkreis vorliegen muss, wird aber bereits aus dem Erfordernis des Allgemeininteresses abgeleitet. Somit ist ein über dieses Erfordernis hinausgehender Anwendungsbereich m.E. nicht ersichtlich.

Anders verhält es sich jedoch dann, wenn aus der Voraussetzung der Opfererbringung mit der Praxis – aber entgegen der herrschenden Lehre – abgeleitet würde, dass Stiftungsräte ehrenamtlich tätig sein müssten (vgl. dazu Kap. C/3.3). Diesfalls würde das Uneigennützigkeitskriterium eigenständiges Gewicht erlangen.

3.3. Erfordernis der ehrenamtlichen Tätigkeit der Leitungsorgane im Besonderen

Grundsatz

Obschon weder im DBG noch StHG verankert und zivilrechtlich nicht vorausgesetzt,²²⁷ wird in der Praxis regelmässig die Ehrenamtlichkeit der leitenden Organe der steuerbefreiten Organisation vorausgesetzt. Dies erfolgt unter dem Titel der Uneigennützigkeit resp. dem Erfordernis der Opfererbringung. Diese Voraussetzung wird zunehmend hinterfragt und soll daher etwas genauer betrachtet werden.

226 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3 (unter Verweisung auf BGE in ASA 19 [1950], 328 ff., 328 und ASA 59 [1990/1991], 464 ff., 468).

227 Das Zivilrecht enthält keine Bestimmung, wonach Organe nicht entschädigt werden dürften. Siehe in Bezug auf Stiftungen SPRECHER, Stiftungsrecht, 73; DERS., Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 4.

3.3.1. Praxis in den Kantonen

Die Praxis in den Kantonen fällt heterogen aus, wie dies die im Jahr 2020 abgeschlossene Vernehmlassung zur parlamentarischen Initiative Luginbühl zutage gebracht hat.²²⁸ Die Initiative forderte eine gesetzliche Regelung der Vereinbarkeit einer angemessenen Honorierung der Leitungsorgane mit der Steuerbefreiung.

Heterogen

Die Vernehmlassungsergebnisse zeigen, dass es weitgehend akzeptiert ist, wenn über die ordentliche Tätigkeit eines Stiftungsorgans *hinausgehende* Aufgaben angemessen entschädigt werden (z.B. Wertschriften- und Immobilienverwaltung), da andernfalls auf Dienste von Dritten zurückgegriffen werden müsste, die ebenfalls zu entgelten wären. Akzeptiert wird dies jedenfalls bei grossen, gesamtschweizerisch tätigen Stiftungen.

Darüber hinaus waren 8 Kantone (AG, AI, GL, JU, LU, SG, TG, TI), sämtliche teilnehmenden Parteien (5) und 20 Organisationen, darunter namentlich die Wissenschaft, die Branchenverbände sowie betroffene Stiftungen und Vereine, der Ansicht, dass die angemessene Honorierung der Leitungsorgane nicht zur Verweigerung bzw. zu einem Entzug der Steuerbefreiung führen sollte.²²⁹ Demgegenüber lehnten 18 Kantone und 4 Organisationen die vorgeschlagene gesetzliche Regelung ab. Die Mehrheit der Kantone will also am Grundsatz der Ehrenamtlichkeit festhalten, ungeachtet dessen, dass sich die Vernehmlassungsteilnehmer überwiegend dagegen ausgesprochen haben.²³⁰

Der Kanton Zürich forderte die ehrenamtliche Tätigkeit der Leitungsorgane früher ebenfalls strikt ein.²³¹ Im Februar 2024 hat sich das kantonale Steueramt jedoch von seiner früheren Praxis distanziert: Ehren-

228 Vgl. die Vernehmlassungsergebnisse unter <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/vernehmlassung-14-470-stellungnahmen-kantone.pdf>.

229 14.470 Pa.Iv. Luginbühl, Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung, Bericht über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens, 6.8.2020, 15.

230 Der Kanton Waadt hat am 29.1.2024 eine Richtlinie veröffentlicht, wonach grundsätzlich 60 Stunden pro Jahr ehrenamtlich zu leisten sind. Vgl. zu den Einzelheiten Directives «Entités PUP», 6 ff.

231 Vgl. früheres Merkblatt: Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt Statutenbestimmungen für steuerbefreite juristische Personen, Juli 2018. Die Haltung der Steuerbehörden ist durch die kantonalen Gerichte geschützt worden: StRG ZH, 10.5.2021, 1 SB.2020.1+2, b/bb; VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114, E. 6. Vgl. dazu OPEL, successio 2023, 241 ff., 246 ff.

amtlichkeit ist seither nicht mehr Bedingung für die Steuerbefreiung.²³² Die Überprüfung der Angemessenheit der Entschädigungsregelung wird bei Stiftungen nunmehr grundsätzlich der Aufsichtsbehörde überlassen. Bei Vereinen (und anderen Organisationen), deren Entschädigungsregelung nicht von einer unabhängigen Kontrollinstanz überprüft wird, liegt die Angemessenheitsprüfung weiterhin beim Steueramt.

3.3.2. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK

KS Nr. 12
der ESTV

Im Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV ist keine Rede davon, dass Leitungsorgane ehrenamtlich tätig werden müssten. Verlangt wird einzig, dass die Tätigkeit der steuerbefreiten juristischen Person uneigennützig erfolgt, d.h. dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck «von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – Opfer erbracht werden»²³³.

Praxishinweise
der SSK

Die Voraussetzung des ehrenamtlichen Tätigwerdens der Leitungsorgane leitet sich nach Meinung der SSK aus dem Erfordernis der Uneigennützigkeit²³⁴ ab, das – wie dargelegt – dem Gemeinnützigkeitsbegriff immanent ist. Gemäss den Praxishinweisen dürfen die «üblichen Tätigkeiten» grundsätzlich nicht entschädigt werden; zulässig ist nur ein Auslagenersatz (Ersatz der effektiv entstandenen Kosten).²³⁵ Toleriert werden ausserdem moderate Sitzungsgelder. Eine (marktgerechte) Entschädigung ist demgegenüber nur zugänglich, wenn ein Organ Aufgaben übernimmt, welche über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen, namentlich wenn die Tätigkeit

232 Vgl. Zürcher Steuerbuch, Nr. 61.1 (gültig ab 1.2.2024). Siehe dazu auch OPEL, Rechtsgutachten, September 2023.

233 Unter Verweisung auf BGE 76 I 197 E. 3 = ASA 19 (1950), 328 ff. und BGE 114 Ib 277 = ASA 59 (1990/1991), 464 ff. In beiden Urteilen wird das Opfer aber nicht zwingend bei den Organen gesucht, sondern ebenso in Zuwendungen von Vereinsmitgliedern oder Dritten (BGE 76 I 197 E. 3) resp. in der Vermögenswidmung des Stifters erblickt (vgl. die Ausführungen der Steuerrekurskommission des Kantons Bern im Sachverhalt [C.] = ASA 59 [1990/1991], 466). Im Urteil BGE 76 I 197 heisst es Folgendes: «Ebensowenig kommt dem Umstand, dass die Verwaltungsgeschäfte von den Vorstandsmitgliedern «nahezu unentgeltlich» besorgt werden, entscheidende Bedeutung zu. Dagegen sind die beträchtlichen finanziellen Zuwendungen von Mitgliedern und Dritten an den Verein zu berücksichtigen» (E. 3). Aus diesen Urteilen geht jedenfalls nicht hervor, dass Vereinsvorstände oder Stiftungsräte mit Blick auf die Steuerbefreiung zwingend ehrenamtlich tätig sein müssten.

234 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 39 ff.

235 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 39 ff.

hauptberuflich ausgeübt wird. Eine derartige Regelung rechtfertigt sich für grosse, gesamtschweizerisch tätige und millionenschwere Stiftungen.

In den Praxishinweisen der SSK wird ferner mit einer Musterformulierung aufgewartet²³⁶ und dargelegt, in welchen Fällen eine Steuerbefreiung üblicherweise nicht gewährt werden sollte:²³⁷

- Fixe Entschädigungen, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen;
- Honorare, welche nach Massgabe der Funktion für die Vorbereitung und die Teilnahme an Sitzungen vergütet werden;
- Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit.

Weiter ist es laut den Praxishinweisen einer Steuerbefreiung abträglich, wenn Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes gleichzeitig auf der Basis eines Arbeitsvertrages oder eines Mandates für die Institution arbeiten können. Jedenfalls dürften diese keine geschäftsleitenden Funktionen (Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortliche) ausüben.²³⁸

3.3.3. Rechtsprechung des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hat sich bislang noch nicht vertieft mit dem Erfordernis ehrenamtlich tätiger Leitungsorgane befasst. In einem französischsprachigen Urteil von 2015 wurde – ungeachtet der Kritik in der Lehre – das Erfordernis der Ehrenamtlichkeit grundsätzlich gestützt, wenn auch nur im Rahmen eines *obiter dictum*.²³⁹

In der Zwischenzeit ist das Bundesgericht aber offenbar zu einer anderen Einschätzung gelangt, auch wenn wiederum nur im Rahmen von *obiter*

236 Diese lautet wie folgt: «Die Mitglieder des Stiftungsrates (für Vereine: des Vorstandes) sind grundsätzlich ehrenamtlich tätig. Vorbehalten bleibt der Ersatz von Barauslagen und allfälligen Transportkosten. Ein massvolles Entgelt an Mitglieder des Stiftungsrates (oder des Vereinsvorstandes) kann ausgerichtet werden, wenn Tätigkeiten wahrgenommen werden, welche über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinausgehen» (Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 40).

237 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 40.

238 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 40 f.

239 BGer, 10.12.2015, 2C_484/2015, E. 5.5.1: «Les membres dirigeants de la personne morale sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs» (Hervorhebung hinzugefügt).

dicta. In seiner neueren (deutschsprachigen) Rechtsprechung aus dem Jahr 2017 hielt es anlässlich der Beurteilung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Mitgliedern des Stiftungsrats mit Blick auf die Steuerbefreiung wiederholt Folgendes fest:

«Schliesslich ist in diesem Kontext anzumerken, dass sich die Gemeinnützigkeit auf die Stiftung und nicht auf ihre Organe bezieht und dass Ehrenamtlichkeit nicht auf Kosten der Professionalität gehen darf. Es wird in der Literatur daher mit guten Gründen darauf hingewiesen, dass nicht einzusehen sei, inwiefern eine zeit- und leistungsgerechte Entlohnung der Stiftungsorgane der Zweckverfolgung von gemeinnützigen Stiftungen schaden soll».²⁴⁰

Das Bundesgericht trägt damit der in der Literatur geäusserten Kritik Rechnung und scheint tendenziell eine marktkonforme (zeit- und leistungsgerechte) Entschädigung als sachgerecht anzusehen.

3.3.4. Lehrmeinungen

Einhellige Kritik

Im Schrifttum wird nahezu unisono gefordert, dass vom strikten Erfordernis der Ehrenamtlichkeit abzurücken sei.²⁴¹ Die Gegenposition scheint einzig der Welschschweizer Kommentator URECH zu vertreten, freilich ohne hierfür eine Begründung abzugeben.²⁴² Das breite Spektrum der im

240 BGer, 16.10.2017, 6B_85/2017, E. 3.4 in fine; BGer, 16.10.2017, 6B_96/2017, 6B_105/2017, E. 4.4 in fine (wortgleich).

241 Vgl. etwa BAUMANN LORANT, Jusletter 9. August 2010, Rz. 12 ff.; DERS., 190 ff.; RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 830 ff.; DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 112; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 31; GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 141 Fn. 39; DERS., SZW 2000, 25 ff., 35; DERS., in: Komm. ZGB, Art. 83 N 27; JAKOB/BRUGGER/HUMBEL, 137 ff.; PETER/MERKT, EF 2019, 209 ff., 212; MERKT, 174 ff.; OPEL, StR 2019, 84 ff.; OPEL/SPRECHER, StR 2021, 752 ff., 761 ff.; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 39. Siehe weiter LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 106; BLUM/CAMINADA, § 14 StG/AG N 42a. Zweifelnd auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § 61 N 74: Ehrenamtlichkeit sei mit Augenmass einzufordern, da sich diese Voraussetzung weder auf eine gesetzliche Vorschrift abstützen lasse noch in jedem Fall sachlich gerechtfertigt sei. Ebenso nun RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 72 (in der Voraufgabe fehlte eine Stellungnahme). Vorsichtig auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 78 f.

242 URECH, in: Comm. LIFD, Art. 56 N 67, der auf die Praxishinweise SSK vom 18.1.2008 sowie die Dissertation von METTRAU zum früheren Recht referenziert. Der Kommentator blendet somit den gesamten, auch in der Welschschweiz geführten Diskurs aus. METTRAU, 143 f., betont unter Bezugnahme auf die alte Rechtsprechung des Bundesgerichts das Erfordernis der Opfererbringung und scheint daraus auf die Notwendig-

Schrifttum vorgetragene Argumente wiederzugeben, die für die Aufgabe des Ehrenamtlichkeitserfordernisses angeführt werden, würde den Rahmen sprengen²⁴³ – daher nur «in a nutshell»:

Im Wesentlichen wird in grundsätzlicher Hinsicht vorgebracht, dass die Berücksichtigung der hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen einen Durchgriff bedeute, der fehl am Platz sei. Die geforderte Opfererbringung erfolge – bei der Stiftung – durch den Stifter im Zuge der Stiftungserrichtung. Es sei ausserdem nicht nachzuvollziehen, weshalb gerade das Leitorgan ehrenamtlich tätig sein soll, nicht aber die weiteren Organe und Angestellten. Im Übrigen fehle es an einer gesetzlichen Grundlage für die eingeforderte Ehrenamtlichkeit sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht. Weiter schade die fehlende Entschädigung der notwendigen Professionalisierung im Sektor, sie vertrage sich nicht mit den Haftungsrisiken, sie führe zu Nachwuchsproblemen etc.

Umstritten ist in der Literatur jedoch, wie hoch die zulässige Honorierung ausfallen darf: Die Spannweite reicht von einer moderaten («bescheidenen»²⁴⁴) über eine angemessene²⁴⁵ bis hin zu einer marktkonformen («zeit- und leistungsgerechten»²⁴⁶) Honorierung der Organe.²⁴⁷

3.3.5. Weitere Stellungnahmen

Der im Stiftungssektor renommierte Swiss Foundation Code 2021 empfiehlt mit ausführlicher Begründung eine angemessene – verstanden als marktkonforme – Entschädigung der Stiftungsräte.²⁴⁸

Swiss
Foundation
Code

Auf politischer Ebene regt sich ebenfalls Widerstand gegen die von den Steuerbehörden eingeforderte Ehrenamtlichkeit. Zuletzt wurde – wie erwähnt – im Rahmen der am 17. Dezember 2021 angenommenen parlamentarischen Initiative Luginbühl verlangt, gesetzlich festzuschreiben, dass die Steuerbefreiung nicht mehr von der ehrenamtlichen Tätigkeit der

Initiative
Luginbühl

keit der Ehrenamtlichkeit der leitenden Organe zu schliessen. Wie gezeigt, gibt das die Rechtsprechung aber nicht her, vgl. Fn. 233.

243 Vgl. für einen Überblick SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 39.

244 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 78.

245 Wobei unter «Angemessenheit» wiederum Verschiedenes verstanden wird. Vgl. etwa BAUMANN LORANT, 197 f.; DERS., Jusletter 9. August 2010, Rz. 19; SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLE, 121 f.

246 GRÜNINGER, in: Komm. ZGB, Art. 83 N 27.

247 Siehe auch SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 79 ff.

248 Vgl. SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, 75 ff.

strategischen Leitungsorgane abhängen soll. Die Räte beschlossen jedoch trotz grundsätzlicher Annahme der Initiative, auf die geforderte Regelung zu verzichten resp. es weiterhin den Kantonen zu überlassen, wie sie die Frage der Entschädigung mit Blick auf die Steuerbefreiung handhaben wollen.²⁴⁹

3.3.6. Eigene Einschätzung

Fehlende
Rechtfertigung
und Sachge-
rechtigkeit

Wie gezeigt, fehlt für das Erfordernis der Ehrenamtlichkeit eine gesetzliche Grundlage. Fraglich ist daher, ob das Auslegungsverständnis, wie es den Praxishinweisen der SSK zugrunde liegt, Sinn und Zweck der Steuerbefreiungsnormen entspricht und (noch) sachgerecht erscheint.

Vorwegzunehmen ist, dass sich die gesetzlichen Bestimmungen an die gemeinnützige Organisation selbst richten, d.h. die Anforderungen regeln, die seitens der/des um die Steuerbefreiung ersuchenden Stiftung resp. Vereins zu erfüllen sind. Erforderlich ist, dass die Stiftung resp. der Verein selbst gemeinnützig tätig wird. Dass die Stiftung/der Verein Personen, die Leistungen für sie erbringen, angemessen entschädigt, steht damit nicht in Widerspruch. Es ist vor diesem Hintergrund nicht einzusehen, weshalb gerade von den Leitungsorganen «Opfer» abverlangt werden, nicht so aber von den übrigen Organen oder Beauftragten (Revisor, eingesetzter Geschäftsführer, prozessführender Anwalt etc.).²⁵⁰ Dies überzeugt umso weniger angesichts der Tatsache, dass die leitenden Organe haftungsmässig am stärksten exponiert sind. Das eigentliche «Opfer», von dem im KS Nr. 12 und den Praxishinweisen der SSK die Rede ist, ist weder von den Organen noch von der Stiftung²⁵¹/dem Verein selbst zu erbringen – es wurde vielmehr vom Gründer erbracht und allfälligen Dritten, der/die sich seines/ihrer Vermögens zugunsten der Stiftung oder des Vereins entäussert hat/haben. Hinzu kommt, dass die fehlende Entschädigung nicht mehr zeitgemäss ist und der auch im Gemeinnützigkeitssektor geforderten Professionalisierung entgegensteht. Die Herausforderungen nehmen auch in diesem Sektor beständig zu, die Tätigkeit der leitenden Organe ist in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten erheblich komplexer und anspruchsvoller geworden – womit auch die Haftungsrisiken steigen.

249 Diese Aussage ist m.E. nicht unproblematisch, da der Begriff der Steuerbefreiung ja bundesrechtlich vorgegeben ist.

250 Vgl. hierzu insb. GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 141 Fn 39.

251 Die Stiftung ist hierzu gar nicht in der Lage, da sie keinen eigenen Willen zu bilden vermag. Siehe Kap. A/3.

Vor diesem Hintergrund erscheint die von den Steuerbehörden gleichsam aufoktroierte Ehrenamtlichkeit *verfehlt*. Zu bedenken ist: «ein ‹teurer› professionell arbeitender Stiftungsrat kann für die Stiftung ‹billig› sein, und ein ‹billiger› Stiftungsrat, der unprofessionell arbeitet, kann die Stiftung ‹teuer› zu stehen kommen» – mit diesen Worten – die ebenso auf den Verein zutreffen – trifft RIEMER den Nagel auf den Kopf.²⁵²

Nicht wirklich nachvollziehbar ist schliesslich, weshalb eine Honorierung die Gefahr von Missbrauch erhöhen soll. Eine klare und transparente Entschädigungsregelung beugt dieser vielmehr vor. Die aufoktroierte Ehrenamtlichkeit kann in der Praxis dazu führen, dass Auswege gesucht werden, etwa über einen pauschalen Spesenersatz oder über die Umschreibung von Sonderaufgaben und deren Entschädigung. Auch kommt es vor, dass Gründerunternehmen die Organfunktion durch Mitarbeiter während ihrer Arbeitszeit ausüben lassen. Damit werden die Vorgaben der Steuerbehörden letztlich unterlaufen. Fallen die Honorare im Einzelfall aber tatsächlich übermässig aus, so greifen jedenfalls bei Stiftungen mehrere Kontrollmechanismen, indem die Aufsichtsbehörden, die Revisoren und auch die Steuerbehörden intervenieren können resp. müssen – letztere unter dem Titel der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung. Empirische Untersuchungen belegen zudem, dass Auswüchse im Gemeinnützigkeitssektor eher rar sind.²⁵³

Auf der anderen Seite ist Voraussetzung der Steuerbefreiung, dass die Mittel ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck verhaftet sind (siehe Kap. C/2.2 und C/2.3). Die Stiftung/der Verein darf folglich nicht zu einem «Selbstbedienungsladen» der leitenden Organe verkommen. Exzessive Entschädigungen würden eine Zweckentfremdung der Stiftungs-/Vereinsmittel bedeuten. Erforderlich ist also eine *Angemessenheitsprüfung*. Diese sollte m.E. bei Stiftungen jedoch primär der Aufsichtsbehörde überlassen werden, der eigens für Stiftungen geschaffenen Kontrollinstanz. Die Aufsichtsbehörde ist mit dem Stiftungswesen am besten vertraut, sie ist sachlich kompetent und verfügt ausserdem über das grösstmögliche Vergleichsmaterial. Das sieht auch der Gesetzgeber so, wenn er die Stiftungen der Aufsichtsbehörde – und nicht der

Angemessenheitskontrolle

252 RIEMER, Handkomm. ZGB, Art. 83 N 16.

253 Vgl. MÜLLER/ZÖBELI, 8. Die Autoren weisen aber auch darauf hin, dass man in der Praxis davon ausgehen könne, dass die schwerwiegenden Fälle von Entschädigungsmissbrauch in der Regel ausserhalb der Geschäftsbücher stattfinden und daher erst im Rahmen von Strafuntersuchungen aufgedeckt werden.

Steuerbehörde – gegenüber zur jährlichen Offenlegung ihrer Vergütungen verpflichtet (Art. 84b ZGB).²⁵⁴ Das wiederum ermöglicht eine periodische Kontrolle. Die mit dem Stiftungswesen nicht gleichermassen eng befassten Steuerbehörden sollten sich dagegen Zurückhaltung auferlegen, was eine Missbrauchskontrolle aber nicht ausschliesst. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, wenn die Steuerbehörden eine klare und detaillierte Entschädigungsregelung in den Statuten für die Steuerbefreiung voraussetzen. Bei Vereinen (und bei steuerbefreiten Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften), die keiner staatlichen Aufsicht unterstehen, kann die Angemessenheitskontrolle weiterhin nur über die Steuerbehörden und ggf. die Revisoren erfolgen. Zu bedenken ist aber auch, dass Vereine – anders als Stiftungen – durch die Mitgliederversammlung kontrolliert werden.²⁵⁵ In der Praxis könnten sich die Steuerbehörden ausserdem mit der Herausbildung von Safe Haven-Ansätzen²⁵⁶ behelfen.

Der Kanton Zürich, der seit dem 1. Februar 2024 auf das Ehrenamtlichkeitserfordernis verzichtet, hat sich dieser Auffassung angeschlossen und überlässt die Angemessenheitskontrolle bei Stiftungen nunmehr grundsätzlich der Aufsichtsbehörde. Bei Vereinen kontrolliert das kantonale Steueramt die Angemessenheit der Entschädigungsregelung dagegen selbst.

3.4. Unterscheidung zwischen Erwerbszweck und Erwerbstätigkeit im Besonderen

Grundsatz Die Verfolgung eines Erwerbszwecks berechtigt nicht zur Steuerbefreiung. Das lässt sich unmittelbar dem Gesetz entnehmen. Erwerbszwecke liegen gemäss KS Nr. 12 vor, «wenn eine juristische Person im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben übli-

254 Gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht (ESA) zur Offenlegung von Vergütungen an Stiftungsrat und Geschäftsleitung vom 9.1.2023 hat jede Stiftung in analoger Anwendung des neuen Art. 734a Abs. 3 OR den auf jedes Mitglied des Stiftungsrats und der Geschäftsleitung entfallenden Betrag unter Nennung des Namens und der Funktion des betreffenden Mitglieds anzugeben. Begründet wird dies damit, dass dies schon heute so gehandhabt würde und diese Angaben zur Beurteilung der Verhältnismässigkeit der Vergütungen notwendig seien.

255 Körperschaften verfügen generell über ein Willensbildungsorgan.

256 Z.B. zulässige Sitzungsgelder für ganz- oder halbtägige Sitzungen (inkl. Vorbereitung) oder akzeptable Stundenansätze für besondere Aufgaben.

cherweise bezahlt wird»²⁵⁷. Ein Erwerbszweck bedingt nach dieser Definition Gewinnstrebigkeit. Eine Steuerbefreiung kommt für Institutionen, deren Zweck im Betrieb eines Unternehmens besteht (z.B. Unternehmens-trägerstiftungen), folglich nicht in Frage.²⁵⁸

Jedoch wird nicht jede Erwerbstätigkeit als gemeinnützigkeitsschädlich eingestuft. Sie darf allerdings nicht den eigentlichen Zweck der Institution darstellen, sondern höchstens ein *Mittel* zum Zweck und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person sein.²⁵⁹ In diesem Sinne hat sich auch das Bundesgericht geäußert: Es dürfen mit der gemeinnützigen Tätigkeit keine Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare – wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sein.²⁶⁰ Die Verfolgung einer Erwerbstätigkeit ist der Steuerbefreiung aber nicht per se abträglich – zwischen Mittel und Zweck ist mithin zu unterscheiden.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang weiter der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Der Umstand, dass der erwirtschaftete Ertrag vollumfänglich dem steuerbefreiten Zweck verhaftet ist, rechtfertigt nicht per se die Steuerbefreiung.²⁶¹ Immer dann, wenn eine steuerbefreite Organisation eine Erwerbstätigkeit ausübt, kann sie in Konkurrenz zu anderen Gewerbetreibenden treten, womit bei der Gewährung der Steuerbefreiung auf die Einhaltung der Wettbewerbsneutralität zu achten ist (siehe dazu Kap. C/2.5).

Wettbewerbs-
neutralität

3.5. Halten von Beteiligungen im Besonderen

3.5.1. Gesetzliche Regelung

Grundsätzlich ist die Art und Weise der Vermögensanlage für die Steuerbefreiung ohne Belang – entscheidend ist vielmehr die (gemeinnützige) Zwecksetzung und -verfolgung. Es ist seit jeher unbestritten und mit Blick auf die Steuerbefreiung unproblematisch, wenn gemeinnützige Institutionen ihr Vermögen z.B. in Aktien anlegen. Einzig beim Halten wesentlicher

Grundsatz

257 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3.

258 Vgl. etwa FREI, ZStP 2008, 191 ff., 203; SCHERRER/GRETER, 37 ff.

259 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3 f.

260 BGE 146 II 359 E. 6.2 = Pra 110 (2021) Nr. 14; BGer, 17.8.2012, 2C_251/2012 und 2C_252/2012, E. 2.1; BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 2.1; BGE 114 Ib 277 E. 2b; BGE 113 Ib 7 E. 2b; BGE 109 Ib 110 E. 2.

261 In diesem Sinne RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § 61 N 47.

Beteiligungen sind laut Gesetz zusätzliche Voraussetzungen zu berücksichtigen, da dies eine Einflussnahme auf das gehaltene Unternehmen ermöglicht.

**Sonder-
erfordernisse**

Im Gesetz ist dies wie folgt geregelt:²⁶²

«Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.»

Dem Gesetz lässt sich somit entnehmen, dass das Halten und Verwalten von massgeblichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen einer Steuerbefreiung nicht entgegenstehen muss.²⁶³ Voraussetzung ist jedoch, dass

- a) die Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet wird und
- b) keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

Zu beachten ist, dass das Erfordernis der Unterordnung im Lichte der neusten Rechtsprechung des Bundesgerichts wiederum in zwei Aspekte unterteilt werden muss, nämlich in

- a) ein Alimentierungsgebot und
- b) ein Diversifizierungsgebot.

Da das Halten von Beteiligungen häufig ein Thema bei Stiftungen ist, wird nachfolgend auf Stiftungen fokussiert. Das Gesagte gilt sinngemäss aber auch für Vereine, welche Beteiligungen halten.

3.5.2. Sondererfordernis der Unterordnung

Alimentierungsgebot (Teilaspekt 1)

**KS Nr. 12
der ESTV**

Das Kreisschreiben Nr. 12 leitet aus dem gesetzlichen Erfordernis der Unterordnung des Interesses an der Unternehmenserhaltung ab, dass die

²⁶² Art. 56 lit. g Satz 2 und 3 DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f Satz 2 und 3 StHG.

²⁶³ Vor Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung war die Praxis der ESTV übrigens restriktiver: So wurde bereits eine Beteiligung von 20% am Grundkapital einer Gesellschaft als gemeinnützigkeitsschädlich eingestuft: vgl. GRÜNINGER, WuR 1985, 15 ff., 33; DERS., 104; LANDOLF, 322; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 490 ff. Siehe zur früheren Praxis auch BGE 115 Ib 396 E. 3, wobei das 20%-Kriterium jedoch nicht ausdrücklich abgesegnet wurde. Weniger restriktiv waren aber schon damals die meisten kantonalen Praxen.

beteiligte Institution von der Unternehmung «regelmässig mit ins Gewicht fallenden Zuwendungen» zu alimentieren ist.²⁶⁴ Mit diesen Mitteln habe die Institution sodann tatsächlich gemeinnützig tätig zu werden.

Auch im Schrifttum ist im Grundsatz unbestritten, dass die von einer gemeinnützigen Einrichtung gehaltene Unternehmung ausreichend Ausschüttungen tätigen muss, damit diese ihren Zweck effektiv verfolgen kann. Daraus eine Obliegenheit zu regelmässigen substanziellen Ausschüttungen abzuleiten, wird jedoch – soweit ersichtlich – einhellig als zu weitgehend eingestuft.²⁶⁵ Argumentiert wird wie folgt: Es kann der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen, wenn die erwirtschafteten Erträge dem gehaltenen Unternehmen zufolge geschäftlich notwendiger Reservebildung teilweise verfangen bleiben und daher nicht ausgeschüttet werden. Es gilt vielmehr, der Ertragslage des Unternehmens Rechnung zu tragen.

Lehre

Nach hier vertretener Ansicht²⁶⁶ ist der Kritik in der Lehre beizupflichten. Besteht das Vermögen der steuerbefreiten Institution im Wesentlichen oder sogar ausschliesslich aus einer Beteiligung an einem Unternehmen, ist sie auf für die Zweckverfolgung ausreichende Ausschüttungen zwingend angewiesen. Dabei ist der Widerspruch zwischen der gemeinnützigen Zweckverfolgung und der Erhaltung des Unternehmens aber nur ein scheinbarer. Denn nur, wenn das gehaltene Unternehmen fortwährend gedeiht und Gewinn erzielt, stehen langfristig Mittel für die gemeinnützige Tätigkeit zur Verfügung. Werden der Gesellschaft hingegen diejenigen Mittel entzogen, die sie für ihr Prosperieren bedarf, steht dies im Widerspruch zum Gebot der Substanzschonung im Rahmen der Vermögensanlage. Ein Unternehmen ist nicht nur gehalten, seine Substanz und Ertragskraft zu erhalten, sondern diese weiterzuentwickeln, womit überdies die beste Basis für eine finanzstarke (gemeinnützige) Anteilsinhaberin geschaffen wird. Die Steuerbehörden sollten daher Abstand davon nehmen, durch Ausschüttungsaufgaben in das Geschäftsgebaren der gehaltenen Unternehmung einzugreifen. Per se fragwürdig sind schematische Vorgaben, da

Eigene
Einschätzung

264 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 4.

265 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 349 ff. Siehe weiter GRÜNINGER, 105; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 34; DIES., in: Komm. StHG, Art. 23 N 30; LANDOLF, 325; DERS., ST 1989, 171 ff., 173; KOLLER/DIAS, 151 ff., 157; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 45; FREI, ZStP 2008, 191 ff., 204. Siehe auch WIPFLI, 238. Vorsichtig kritisch auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 111 sowie KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 83.

266 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 351 f.

solche der Unternehmenswirklichkeit nicht Rechnung tragen. Damit das gehaltene Unternehmen langfristig prosperieren kann, ist ihm der notwendige unternehmerische Freiraum zu belassen. Das gebietet sich überdies aus Gründen der Wettbewerbsneutralität. Solange die steuerbefreite Institution ausreichend mit Mitteln versorgt wird, um ihren Zweck gebührend verfolgen zu können, gibt es keinen Grund, das Ausschüttungsverhalten in Frage zu stellen. Wollen die Steuerbehörden dennoch an einer regelmässigen, betragsmässig bestimmten oder bestimmbaren Ausschüttungsverpflichtung festhalten, so sollte sich diese in einem so bescheidenen Rahmen halten, dass sich das gehaltene Unternehmen dadurch zu keiner Zeit in seiner vernünftigen Geschäftspolitik beeinträchtigt sieht.

Diversifizierungsgebot (Teilaspekt 2)

Bundesgericht Das Bundesgericht hat in einem neueren Urteil vom 10. Mai 2021 (siehe sogleich) das Erfordernis der Unterordnung bei einer Holdingstiftung nicht im Sinne eines Ausschüttungsgebotes, sondern im Sinne eines Diversifizierungsgebots ausgedeutet.²⁶⁷ Um der Stiftung die Steuerbefreiung zu verweigern, war für das Bundesgericht der Umstand ausschlaggebend, dass die fragliche Stiftung ihr Vermögen im Wesentlichen in ihre (einzige) Tochtergesellschaft investiert hatte. Daraus leitete das Gericht ab, dass die Stiftung das Unternehmen um jeden Preis erhalten müsse. Anders würde es sich laut Bundesgericht allenfalls verhalten, hätte die Stiftung ihr Vermögen nach den Grundsätzen der Sicherheit, Liquidität und Risikostreuung angelegt, d.h. in verschiedene Unternehmen investiert.

Lehre Das Urteil ist in der Lehre überwiegend kritisch aufgenommen worden.²⁶⁸

Eigene Einschätzung Nach hier vertretener Ansicht²⁶⁹ kann dem Stiftungsrat jedenfalls unter dem Blickwinkel der Rentabilität der Vermögensanlage kein Vorwurf gemacht werden, wenn die Beteiligung – wie im vom Bundesgericht beurteilten Fall – ein prosperierendes Unternehmen umfasst, das für verlässliche, im Vergleich zu anderen Anlagen möglicherweise gar überdurchschnittliche Einnahmen sorgt. Freilich trifft es zu, dass die Investition in

267 BGE 147 II 287 E. 8.6 = Pra 111 (2022) Nr. 2.

268 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff.; weiter OPEL, npoR 2022, 1 ff. Kritisch auch GRÜNINGER, successio 2022, 124 ff., 135; HAINAUT/EBENER, EF 2022, 50 ff.; OESTERHELT, FStR 2022, 86 ff., 88. Siehe auch MARGRAF, zsis) 1/2022, A2. Demgegenüber offenbar befürwortend GRETER/DIETSCHI, ASA 90 (2021/2022), 339 ff., 342 f.; KOLLER, AJP 2022, 47 ff.

269 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 352 f.

nur ein Unternehmen besonders risikobehaftet ist. Wie gezeigt, erweist sich eine solche Anlagepolitik aber nicht per se als unrechtmässig, auch wenn dies das Bundesgericht zu suggerieren scheint. Wird über die Beteiligung eine ganze Unternehmensgruppe gehalten, führt dies ausserdem indirekt zu einer Diversifizierung. Solange aber die Aufsichtsbehörde nicht einschreitet, sollten sich auch die Steuerbehörden Zurückhaltung auferlegen. Dies dürfte ihnen selbst aus fiskalistischer Warte leichtfallen, denn die von der steuerbefreiten Stiftung gehaltene Unternehmung partizipiert nicht an der Steuerbefreiung. Das auf Unternehmensebene erwirtschaftete wird dem Zugriff der Steuerbehörden somit gerade nicht entzogen.²⁷⁰

3.5.3. Sondererfordernis der Nichtausübung geschäftsleitender Tätigkeiten

Das zweite gesetzliche Sondererfordernis geht dahin, dass die gemeinnützige Einrichtung keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausüben darf. Im KS Nr. 12 wird das so interpretiert, dass eine «klare organisatorische und personelle Trennung (d. h. Unabhängigkeit) von Stiftungsrat und Verwaltungsrat» vorauszusetzen ist, wobei aber die Anwesenheit einer Verbindungsperson zugelassen wird.²⁷¹ Die Vorgabe wird im Kreisschreiben letztlich so ausgedeutet, dass *keine Einflussnahme* auf die Unternehmensführung möglich sein darf. Diese Anforderung sei etwa dann erfüllt, wenn die Stimmrechte bei einem anderen Rechtsträger liegen würden.

KS Nr. 12
der ESTV

Das Kreisschreiben geht somit über das gesetzlich Geforderte hinaus, wenn es jegliche Einflussmöglichkeit auf das Unternehmen als mit der Steuerbefreiung unvereinbar einstuft. Hinter dieser Praxis stehen offenbar Missbrauchsüberlegungen.²⁷² Die Steuerbehörden scheinen zu befürchten, dass diesfalls der Erhalt und die Weiterführung des Unternehmens und nicht der gemeinnützige Zweck im Vordergrund stehen könnte,

²⁷⁰ Daher erscheint auch die Aussage des Bundesgerichts verkürzt (BGE 147 II 287 E. 8.6), wonach es der gesetzgeberischen Absicht widerspricht, dass eine Stiftung, die ursprünglich aufgrund ihrer gewerblichen Tätigkeit steuerpflichtig war, die Einkünfte nach einer Übertragung des Geschäfts auf ihre Tochtergesellschaft weiterhin indirekt, aber steuerfrei erzielen kann. Bei den von der Stiftung steuerfrei vereinnahmten Einkünften handelt es sich eben gerade um auf Unternehmensebene besteuertes und damit vorbelastetes Substrat. Es fehlt folglich an einem Vorteil.

²⁷¹ ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 4.

²⁷² Vgl. GRÜNINGER, DACH 2000, 101 ff., 124; LANDOLF, 323 f.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 492.

es sich bei der Gemeinnützigkeit mithin nur um einen vorgeschobenen Zweck handelt.

Lehre Von einem gewichtigen Teil der Lehre wird die Anforderung, dass sich die gemeinnützige Organisation vom gehaltenen Unternehmen fernhalten muss, hingegen als nicht sachgerecht eingestuft.²⁷³ Argumentiert wird, dass es Zweck der Organisation und Vermögensanlage (Mittel) vielmehr strikt auseinanderzuhalten gelte. Die organisatorischen und personellen Massnahmen (z.B. Trennung von Stiftungsrat und Verwaltungsrat) würden zwar dazu dienen, die Glaubwürdigkeit der Struktur zu erhöhen, sollten aber nicht Voraussetzung der Steuerbefreiung sein. Ein anderer Teil der Lehre erachtet dieses Erfordernis jedoch als gerechtfertigt, um Missbräuche zu verhindern.²⁷⁴

Eigene Einschätzung Nach hier vertretener Ansicht²⁷⁵ ist die geforderte Trennung von Stiftungs- und Unternehmenssphäre bei Lichte betrachtet überflüssig. Die Fernhaltung der Stiftungsräte vom Unternehmen lässt sich nur als Ausdruck der Befürchtung der Steuerbehörden verstehen, erstere könnten ihre Kompetenzen überschreiten. Die Stiftungsräte aber sind schon von Zivilrechts wegen gehalten, den gemeinnützigen Stiftungszweck zu verwirklichen. Es ist ihnen daher untersagt, vorrangig den Fortbestand des gehaltenen Unternehmens im Auge zu haben (wobei der Erhalt des Unternehmens indirekt auch der Stiftung zugutekommen kann) oder im Konfliktfall zu priorisieren. Die Beachtung des Stiftungszwecks aber wird über verschiedene gesetzliche Kontrollmechanismen sichergestellt.²⁷⁶ Zu weit geht es jedenfalls, der Stiftung – über den Gesetzeswortlaut hinaus – jeglichen Einfluss auf die Unternehmensführung zu untersagen. Der Steu-

273 Ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 346 ff.; LANDOLE, 324 ff. Siehe weiter GRÜNINGER, WuR 1985, 15 ff., 33; FREI, ZStP 2008, 191 ff., 204; MARGRAF, zsis) 1/2022, A2, N 18; OESTERHELT, FStR 2022, 86 ff., 88; PETER/MERKT, EF 2019, 209 ff., 214. Etwas zurückhaltender REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 491.

274 KOLLER/DIAS, 151 ff., 156 f. Noch deutlicher KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 82. Siehe auch MAISSEN, 8 f. Einige Autoren wollen sogar noch über das im KS Nr. 12 Geforderte hinausgehen: Nach URECH, in: Comm. LIFD, Art. 56 N 78, dürfen gemeinnützige Stiftungen wesentliche Beteiligungen nur dann halten, wenn sie nicht über mehr als 50% der Stimmrechte verfügen. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 45, verlangen, dass im Falle massgeblicher Beteiligungen die (sämtliche?) Stimmrechte bei einem anderen Rechtsträger liegen müssen.

275 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 349.

276 Stiftungsaufsicht (Art. 84 Abs. 2 ZGB) und Revisionsstelle (Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 728a Abs. 1 OR) sind ex lege dazu gehalten, die Beachtung des Stiftungszwecks zu überwachen.

erbefreiung sollte es nicht abträglich sein, wenn die Stiftung ihre Rechte als Aktionärin ausübt, denn dies ist im Sinne eines modernen Verständnisses der Good Foundation Governance gerade erwünscht.²⁷⁷ Entsprechend der gesetzlichen Vorgabe ist der Stiftung die Steuerbefreiung nur dann zu verwehren, wenn Mitglieder des Stiftungsrats so im Verwaltungsrat ein-sitzen, dass sie diesen dominieren und damit unmittelbar die Geschäfts-leitung in Händen halten.

Das Bundesgericht liess im bereits erwähnten Urteil vom 10. Mai 2021 (dazu sogleich) offen, ob der Rahmen zulässiger Einmischung gesprengt worden ist – trotz zahlreicher Verflechtungen zwischen Stiftung und Unternehmen. Die höchstrichterliche Zurückhaltung in diesem Punkt ist in der Lehre auf Zustimmung gestossen.²⁷⁸

Rechtsprechung

BGE 147 II 287:²⁷⁹ Steuerbefreiung einer Holdingstiftung

Entscheidung (VD)

Sachverhalt: Eine Stiftung mit Sitz im Kanton Waadt verfolgte das Ziel, sich auf der Grundlage einer breiten christlichen Geisteshaltung für ein besseres Verständnis unter den Menschen einzusetzen. Ursprünglich betrieb sie «Soldatenstuben», entfaltete sodann aber eine (zuletzt marktführende) kommerzielle Tätigkeit im Bereich der Gastronomie. Sie profitierte von einer Steuerbefreiung, wobei per Anfang 1999 die Aktivitäten im Gastronomiebereich ausgenommen wurden (Teilsteuernbefreiung). Im Jahr 2015 übertrug die Stiftung den Gastronomiebereich auf eine 100%ige Tochtergesellschaft. Die Stiftung gewährte dieser zu einem späteren Zeitpunkt ein Darlehen über CHF 25 Mio., was dem Betrag einer an die Stiftung zuvor ausgeschütteten Sonderdividende entsprach. Zwischen der Stiftung und dem Unternehmen bestanden weitere Verflechtungen: Die Aktivitäten der Unternehmung wurden nach wie vor im Stiftungsrat besprochen (obschon dieser vom Verwaltungsrat grundsätzlich personell getrennt war); zudem gab die Stiftung der Unternehmung mit Blick auf die Unternehmensführung einen Aktionärsrahmen («cadre actionnarial») vor. Nach der Übertragung der kommerziellen Tätigkeiten auf ihre Tochtergesellschaft beantragte die im Kanton Waadt ansässige Stiftung die Steuerbefreiung. Diese wurde ihr von der letzten kantonalen Instanz²⁸⁰ zugestanden, vom Bundesgericht aber wiederum verweigert.

277 So auch der Swiss Foundation Code: SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, 161.

278 Vgl. ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff.; weiter OPEL, npoR 2022, 1 ff. Siehe auch MARGRAF, zsis) 1/2022, A2.

279 = Pra 111 (2022) Nr. 2. Vgl. für eine ausführliche Urteilsbesprechung OPEL, FStR 2021, 341 ff., 346 ff. Siehe auch Opel, npoR 2022, 1 ff.

280 Vgl. Tribunal Cantonal, Cour de Droit Administratif et Public (CDAP), 21.1.2020, FI.2019.0048.

Urteil: Das Bundesgericht hielt fest, dass eine Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolgt. Trotz wesentlicher Kapitalbeteiligungen an Unternehmen sei eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aber möglich, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sei und keine geschäftsleitende Tätigkeit ausgeübt werde. Die blossе Möglichkeit der Übernahme einer geschäftsleitenden Tätigkeit – wie dies bei einer Beteiligung von mehr als 50% der Fall ist – sei der Steuerbefreiung nicht per se abträglich; diese müsse vielmehr tatsächlich ausgeübt werden. Das Bundesgericht mass dagegen dem Umstand, dass die Stiftung im beurteilten Fall fast ihr ganzes Vermögen auf die eine oder andere Weise in die Tochtergesellschaft investiert hatte, entscheidende Bedeutung bei. Die Fähigkeit der Stiftung, ihr Ziel langfristig zu verfolgen, hänge damit fast ausschliesslich von der Entwicklung und dem Überleben seines früheren Unternehmens ab. Daher könne das Interesse an der Erhaltung der Tochtergesellschaft nicht als untergeordnet angesehen werden. Anders würde es sich laut Bundesgericht jedoch verhalten, hätte die Stiftung ihr Vermögen nach den Grundsätzen der Sicherheit, Liquidität und Risikostreuung angelegt (wie es Art. 84 Abs. 2 ZGB grundsätzlich verlange), d.h. in verschiedene Unternehmen investiert. Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass es nicht sein kann, dass eine Stiftung, die ursprünglich aufgrund ihrer kommerziellen Tätigkeit steuerpflichtig war, nach einer einfachen Übertragung des Geschäfts auf eine Holdinggesellschaft, deren alleinige Aktionärin sie ist, ohne jegliche Diversifizierung ihres Vermögens die Einkünfte weiterhin indirekt erzielen kann, aber mit dem Vorteil einer Steuerbefreiung. Das Bundesgericht versagte der Stiftung folglich die Steuerbefreiung.

3.5.4. Wahrung der Wettbewerbsneutralität

Wettbewerbs-
neutralität

Kontrovers diskutiert wird in der Literatur mit Blick auf Holdingstiftungen zudem die Frage, inwieweit die Wettbewerbsneutralität – die bei Steuerbefreiungen üblicherweise eine grosse Rolle spielt – tangiert ist. Das Bundesgericht äussert sich im erwähnten Leitentscheid nicht explizit hierzu.

Lehre

Nach überwiegender Lehre ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität bei Holdingstiftungen nicht berührt. Argumentiert wird, dass der Holdingstiftung offensichtlich keine Wettbewerbsvorteile entstehen, da der unmittelbare Unternehmensträger ganz normal Steuern bezahlt.²⁸¹

281 LANDOLF, 327; GRÜNINGER, 33 f.; GRÜNINGER, Dach 2000, 124; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 491. Beipflichtend wohl BRAUN, 154 f. (vgl. insb. Fn 226). Seine Ausführungen bleiben freilich nebulös.

Die Gegenposition wird – soweit ersichtlich – einzig von KOLLER/DIAS²⁸² vertreten, die sich auf «indirekte Vorteile» berufen. Insbesondere sei der Ausschüttungsdruck geringer, wenn die Anteilsinhaberin steuerbefreit sei. Im Ergebnis müssen aber auch diese Autoren konstatieren, dass im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht von einer rechtlich relevanten Wettbewerbsverzerrung ausgegangen werden kann.²⁸³

Nach hier vertretener Ansicht lässt sich die Wettbewerbsneutralität der Steuerbefreiung einer Holdingstiftung nicht entgegenhalten, denn die gehaltene Gesellschaft, welche sich im Markt gegenüber anderen Mitbewerbern behaupten muss, ist ja gerade nicht steuerbefreit und profitiert damit auch nicht von einem Wettbewerbsvorteil.²⁸⁴ Die «indirekten Vorteile», auf welche sich KOLLER/DIAS berufen, sind an den Haaren herbeigezogen. Der Ausschüttungsdruck dürfte nicht selten gerade höher sein bei einer steuerbefreiten Anteilsinhaberin, da eine hinreichende Alimentierung – wie dargelegt (siehe Kap. C/3.5.2) – Voraussetzung der Steuerbefreiung ist.

Eigene
Einschätzung

3.6. Ausländische Aktivitäten im Besonderen

3.6.1. Gesetzliche Regelung

Umstritten ist, ob eine Steuerbefreiung auch für Organisationen in Frage kommt, deren Aktivitäten vorwiegend oder ausschliesslich im Ausland stattfinden. Es stellt sich namentlich die Frage, ob ein *schweizerisches* Allgemeininteresse verfolgt werden muss. Im Gesetz fehlt eine solche Vorgabe.

Kein
Inlandbezug

Den Materialien lässt sich jedoch entnehmen, dass das Allgemeininteresse nach Ansicht des Gesetzgebers jedenfalls unter dem DBG nicht mehr nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz begrenzt sein soll, sondern auch die weltweite Aktivität einer schweizerischen juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden kann.²⁸⁵ Aus den Diskussionen im Parlament geht hervor, dass der Vorbehalt bewusst fallen gelassen wurde, namentlich aus

Materialien

282 KOLLER/DIAS, 151 ff., 160 f., 167 ff.

283 KOLLER/DIAS, 151 ff., 160.

284 Vgl. hierzu ausführlich OPEL, FStR 2021, 341 ff., 353 ff. m.w.H.

285 Vgl. zu den parlamentarischen Beratungen die Ausführungen bei KUSTER, 75 f. Siehe auch ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3.

der Befürchtung heraus, dass sich dieser negativ auf Organisationen mit kulturellem oder wissenschaftlichem Zweck auswirken könnte.²⁸⁶

Alte Rechtslage

Vor Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung wurde die Steuerbefreiung offenbar nur solchen Institutionen zugestanden, die auch eine gewisse Tätigkeit in der Schweiz selbst ausübten.²⁸⁷ Einzig für Institutionen humanitärer Art sowie für wissenschaftliche und kulturelle «Spitzenorganisationen mit weltweiter Tätigkeit» werde eine ausschliessliche Tätigkeit im Ausland zugelassen. Unterschieden wurde also zwischen einer Gemeinnützigkeit humanitärer Art und einer solchen in kulturellen und wissenschaftlichen Bereichen, wobei letztere nur dann zu einer Steuerbefreiung berechtigte, wenn auch eine gewisse Inlandtätigkeit erfolgte. Dieses Rechtsverständnis wirkt bis heute nach, obschon sich der Harmonisierungsgesetzgeber – wie gezeigt – bewusst davon verabschiedet hat.

3.6.2. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK

KS Nr. 12
der ESTV

Unter Verweisung auf den gesetzgeberischen Willen wird im KS Nr. 12 relativ knapp festgehalten, dass sich die Tätigkeit im Gemeinwohl nicht auf die Schweiz begrenzen müsse, es könne die *weltweite Aktivität* einer schweizerischen juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden. Die Zweckverfolgung sei diesfalls jedoch mit geeigneten Unterlagen (Tätigkeitsberichte, Jahresrechnung) nachzuweisen.²⁸⁸

Praxishinweise
der SSK

Restriktiver äussern sich demgegenüber die Praxishinweise der SSK: Abgesehen von den Anforderungen an die Transparenz²⁸⁹ sei zu verlangen, dass die steuerbefreite Tätigkeit «auch Ausdruck der schweizerischen Solidarität gegenüber dem Ausland ist» und aus «(schweizerischer) gesamtgesellschaftlicher Sicht» förderungswert erscheint.²⁹⁰ Auslandaktivitäten werden unter diesem Blickwinkel offenbar vor allem im Bereich

286 Vgl. AB 1990 N 446 ff., dort v.a. Votum SALVIONI (446) und Votum STUCKY (448).

287 Vgl. Antwort des Bundesrates vom 30.8.1989 auf die Einfache Anfrage SPOERRY, in: AB 1989 N 1813 (auch zum Folgenden). Siehe dazu auch REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 470 f., 492.

288 Vgl. ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3. Siehe auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 27b; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 101.

289 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 18 f.

290 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 17. Die Stossrichtung dürfte sich von der Regelung in § 51 Abs. 2 der deutschen Abgabenordnung unterscheiden, worin verlangt wird, dass die Auslandaktivität zum «Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann» (sog. Ansehensbeitrag). Die Regelung ist im deutschen Schrifttum im Übrigen sehr umstritten.

der Entwicklungshilfe/-zusammenarbeit als mit der Steuerbefreiung vereinbar eingestuft. Zudem wird es ausdrücklich befürwortet, von im Ausland tätigen Organisationen eine gewisse Inlandaktivität zu erwarten.²⁹¹ Schliesslich bedürfe es einer expliziten statutarischen Grundlage, wenn inländische juristische Personen ausländische Organisationen unterstützen (Sammelaktivitäten).²⁹² Es sei angebracht (sofern möglich), eine Steuerbefreiungsverfügung des ausländischen Sitzstaates zu verlangen, wobei diese ein «wichtiges Indiz» darstelle. Fliessen die Gelder an ausländische Organisationen mit Sitz in «offshore»-Destinationen, müsse dies «an sich» zu einem negativen Entscheid führen.²⁹³

3.6.3. Rechtsprechung und Praxis

Eine Stellungnahme des Bundesgerichts hierzu fehlt bislang; in einem Urteil aus dem Jahr 2017 wurde die Frage offen gelassen.²⁹⁴ Die Vorinstanz, das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, hatte demgegenüber noch festgehalten, dass sich die Steuerbefreiung nur bei genügendem *schweizerischem* Allgemeininteresse rechtfertige und dieses spezifische Interesse in casu (Zuwendungen an ausschliesslich ausländische Personen in ausnahmslos wirtschaftlich hoch entwickelten Industriestaaten) nicht erfüllt sei.²⁹⁵

Rechtsprechung

Die kantonalen Steuerbehörden bekunden erfahrungsgemäss nicht selten Mühe damit, eine Steuerbefreiung zu gewähren, wenn nicht eine gewisse Unterstützungstätigkeit auf dem eigenen Kantonsgebiet oder zumindest innerhalb der Schweiz erfolgt resp. sich dort auswirkt (sog. Auswirkungsprinzip).²⁹⁶ Eine Ausnahme wird für Organisationen gemacht, die sich in klassischen Entwicklungs- und Schwellenländern engagieren.

Praxis

Laut St. Galler Steuerbuch soll eine Steuerbefreiung bei Institutionen mit Auslandsbezug *nur* gerade dann in Frage kommen, wenn Entwicklungshilfe, humanitäre Hilfe, ökologische Hilfe oder u.U. Kulturförderung betrieben wird.²⁹⁷ Eine vergleichsweise detaillierte Praxisfestlegung erliess

Ausgewählte Kantone

291 Vgl. das Beispiel in den Praxishinweisen der SSK, 14.

292 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 15 ff.

293 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 15.

294 Vgl. BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016, E. 3.3.

295 Urteil des Verwaltungsgerichts Thurgau, 13.7.2016, VG.2016.40/E, E. 3.2 und 3.3.

296 Vgl. zur entsprechenden Praxis GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142. Siehe auch BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 3.2.3.

297 St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 6 Kap. 3 (Stand: 1.1.2007).

unlängst der Kanton Zürich. Im Merkblatt vom Januar 2023 verlangte das kantonale Steueramt Zürich in Anlehnung an die Praxishinweise der SSK, dass die Tätigkeit im (schweizerischen) Allgemeininteresse liegt. Dies sei zu bejahen, wenn die Auslandstätigkeit eine «gewisse Ausstrahlung oder Auswirkung auf die Schweiz» habe, die in der Schweiz mithin «qualifiziert positiv wahrgenommen wird».²⁹⁸ Im Grundsatz war gemäss Merkblatt kumulativ erforderlich, dass die Auslandstätigkeit a) in einem Entwicklungs- oder Schwellenland erfolgt, sowie b) im schweizerischen Interesse liegt.²⁹⁹ Der Kanton Zürich hat diese restriktive Praxis bereits im Februar 2024 wieder aufgegeben.³⁰⁰ Nunmehr werden Auslandstätigkeiten grundsätzlich am gleichen Massstab gemessen wie Tätigkeiten im Inland. Erforderlich ist, dass diese aus Schweizer gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert erscheinen. Zwingend vorausgesetzt wird die Sicherstellung der notwendigen Transparenz. Dabei will das kantonale Steueramt eng mit der Stiftungsaufsicht zusammenarbeiten.

3.6.4. Lehrmeinungen und Stellungnahme der OECD

Lehre Im Schrifttum ist der Einforderung eines Inlandbezugs überwiegend Kritik erwachsen.³⁰¹ Laut KOLLER ist es sogar «unbestritten», dass sich die gemeinnützige Tätigkeit nicht auf die Schweiz beschränken muss, sondern Tätigkeiten im Allgemeininteresse weltweit möglich sind.³⁰² RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER halten im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz ausdrücklich fest, dass es «ohne Belang» ist, ob die steuer-

298 Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt, Steuerbefreiung und gemeinnützige Auslandstätigkeiten, Januar 2023, Kap. 2.

299 Gewisse Tätigkeiten durften ausschliesslich im Ausland stattfinden (Entwicklungshilfe, Flüchtlingshilfe), bei anderen wurden zumindest positive Impulse/Aspekte für die Schweiz verlangt (Kulturförderung, Wissens-/Forschungstransfer). Vorbehalten blieben Tätigkeiten, die weltweite Aufgaben darstellen (Klimaschutz/Umweltschutz, Artenschutz, humanitäre Hilfe, Friedensförderung). Hier wurde unabhängig vom Ort der Tätigkeit im Einzelfall geprüft, ob ein schweizerisches Allgemeininteresse vorliegt. Nicht vorausgesetzt wurde ein spezieller Bezug zum Kanton Zürich.

300 Vgl. Zürcher Steuerbuch Nr. 61.1 (gültig ab 1.2.2024). Siehe dazu auch OPEL, Rechtsgutachten, September 2023.

301 Vgl. etwa HUBER LIDEIKYTE/PETER, EF 2021, 108 ff., 111; DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 23, 29a; DIES., in: Komm. StHG, Art. 23 N 26, 27b; GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142; JAKOB/BRUGGER/HUMBEL, 150 f.; MERKT, 163 f.; OPEL, npoR 2017, 240 ff., 243. Ausführlich REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 492 ff.

302 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 70.

befreite Tätigkeit im Kanton, in der Schweiz oder im Ausland ausgeübt wird.³⁰³ Einen Inlandbezug zu verlangen, wird als nicht mehr zeitgemäss eingestuft.³⁰⁴ Eine Abkapslung der Schweiz im saturierten Wohlstand liege mittel- und langfristig kaum im gesamtschweizerischen Interesse.³⁰⁵ Vor diesem Hintergrund wird resp. wurde schon vor dreissig Jahren eine «liberale, weltoffene Steuerbefreiungspraxis» gefordert, die namentlich dem «Gedanken der Solidarität» verpflichtet sein solle.³⁰⁶

In Anbetracht dessen, dass der Gesetzgeber eine Begrenzung auf Inlandtätigkeiten oder auf Tätigkeiten im schweizerischen Interesse bewusst nicht vorsah, wird das Bestehen auf einem Inlandbezug sogar für *unzulässig* gehalten.³⁰⁷ Bei Auslandtätigkeiten sei vielmehr der gleiche Massstab anzulegen, nämlich dass die verfolgten Anliegen aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderungswert erscheinen.³⁰⁸ Solches treffe auf Tätigkeiten im Rahmen der humanitären Tradition bzw. Entwicklungshilfe ohne Weiteres zu; bei überwiegenden Tätigkeiten in anderen Industrieländern könne dies aber u.U. fraglich sein.³⁰⁹

Andere Autoren geben zu bedenken, dass sich wegen der fehlenden Kontrollmöglichkeiten im internationalen Verhältnis rein aus praktischen Überlegungen eine gewisse Zurückhaltung aufdränge.³¹⁰ Schliesslich gibt es in der Lehre vereinzelt Stimmen, die eine Tätigkeit in der Schweiz oder im schweizerischen Interesse voraussetzen – so wie dies der Praxis vor Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung entspricht.³¹¹

303 RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § 61 N 55.

304 So insb. DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.; GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506 f.

305 REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506.

306 REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506. Siehe auch DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.

307 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 23, 29a.

308 In diesem Sinne GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 29a.

309 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 29a. In diesem Sinne auch GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142.

310 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 101; FREI, ZStP 1993, 1 ff., 9. Auf diese Problematik verweist auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 70 f., der aus diesem Grund aber einzig an den Nachweis erhöhte Anforderungen stellen will.

311 URECH, in: Comm. LIFD, Art. 56 N 63 (ohne Begründung); tendenziell auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 52, vgl. aber auch die im Zuge der 4. Neuauflage eingefügte Fn. 82. Die Ausführungen stehen im Widerspruch zu jenen im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, wo sich das Autorenquartett vom Inlandbezug – wie gezeigt – klar distanziert.

Stellungnahme
der OECD

Die OECD hat im Jahr 2020 einen Bericht zum Thema «Taxation and Philanthropy» veröffentlicht. Darin wird generell eine zu enge, auf den eigenen Nutzen beschränkte Sichtweise der nationalen Steuerbehörden bei der Gewährung von Steuerbefreiungen beanstandet.³¹² Der globale Charakter vieler Herausforderungen unterstreiche, wie wichtig es sei, dass die Länder keine isolierte Perspektive einnehmen. Das gelte insbesondere für die Bewältigung von Problemen wie Armut, Krieg und sonstigen Konflikten, Umweltfragen, medizinischer Forschung und öffentlicher Gesundheit wie Pandemien. Die OECD empfiehlt daher die steuerliche Gleichbehandlung von inländischer und grenzüberschreitender Philanthropie zumindest für bestimmte Zwecke. Um Missbräuche auszuschliessen, könnten gleichwertige Anforderungen wie im Inlandverhältnis stipuliert und deren Einhaltung mittels geeigneter Kontrollmechanismen abgesichert werden.

3.6.5. Eigene Einschätzung

Unzulässiger
Inlandvorbehalt

Eine helvetisch introvertierte Beurteilung des Allgemeininteresses erscheint in einer globalisierten Welt schon im Grundsatz fragwürdig. Dies gilt umso mehr, als sich der Schweizer Gesetzgeber ausdrücklich für eine weltoffene Sichtweise ausgesprochen hat. Durch die Streichung der Passage, wonach «gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse» verfolgt werden müssen, hat der Gesetzgeber kundgetan, bei Tätigkeiten im Ausland keine erhöhten inhaltlichen Anforderungen aufstellen zu wollen. Vor diesem Hintergrund erscheint es *nicht angängig*, wenn die rechtsanwendenden Behörden die gestrichene Passage in ihrer Praxis doch wieder einfügen. Denn damit wird der Wille des Gesetzgebers unterlaufen.

Der Gesetzgeber will vielmehr, dass bei in- und ausländischen Aktivitäten derselbe Massstab angelegt wird. Dreh- und Angelpunkt ist das Allgemeininteresse, das gemäss Rechtsprechung vorliegt bei der Verfolgung von Anliegen, die aus der geltenden gesellschaftlichen Gesamtsicht förderungswert erscheinen. Dabei kann es sich auch um ein Zeichen altruistischer Solidarität handeln (z.B. Unterstützung der Bergbauern in Nepal). Ein anderer Ansatz würde den Blick zu stark einengen. Im Übrigen dürfte es kaum Themen geben, die an den Landesgrenzen Halt machen oder sich nur innerhalb derselben umsetzen lassen, es sei denn, der Zweck der Organisationen gebe dies klar so vor (z.B. Unterstützung von Bergbauern

312 OECD-Report, Taxation and Philanthropy, 2020, 138.

in der Schweiz). Während im letzten Jahrhundert eine national introvertierte Sichtweise noch eine gewisse Daseinsberechtigung gehabt haben mag, hat diese in der Zwischenzeit ausgedient. Der Entlastungsansatz ist mittlerweile dem Solidaritätsansatz gewichen (siehe Kap. C/1.2).

Im Grundsatz sind Tätigkeiten im Inland und solche im Ausland *am gleichen Massstab* zu messen. Es besteht für die rechtsanwendenden Behörden kein Raum dafür, Auslandstätigkeiten ein Sonderkorsett anzulegen. Entscheidend ist somit, ob die verfolgten Anliegen aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert erscheinen, was sich freilich nur aus der schweizerischen Warte beurteilen lässt. Auch hier könnte der propagierte normative Ansatz fruchtbar gemacht werden (siehe Kap. C/3.1.2).

Das gilt etwa auch in Bezug auf im Ausland verfolgte Forschungsprojekte. Vorwegzunehmen ist, dass sich Forschungsaktivitäten im Sinne des Auswirkungsprinzips³¹³ mitunter gar nicht so einfach verorten lassen; auch ausschliesslich im Ausland umgesetzte Forschungsprojekte können positive Impulse für die Schweiz haben. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist massgebend, ob die Forschungsvorhaben aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert einzustufen sind. Im Grundsatz geht schon aus der Verfassung hervor, dass die Förderung von wissenschaftlicher Forschung einem Allgemeininteresse entspricht.³¹⁴ In der Literatur wird ein weites Verständnis propagiert.³¹⁵ Was der Gesetzgeber als förderungswerte Forschung ansieht, kann ein weiterer Anhaltspunkt sein.³¹⁶ Aus dem Gesetz geht weiter hervor, dass die internationale Zusammenarbeit einen wichtigen Pfeiler in der Forschungsförderung darstellt, denn neues Wissen entsteht heute zunehmend in internationalen Netzwerken.³¹⁷ Forschungsförderung aber muss, wenn sie ernstgemeint ist, dort stattfinden, wo die Erfolgsaussichten am grössten sind. Wird die Unterstützung von

Forschung im
Besonderen

313 Vgl. BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 3.2.3, allerdings im Zusammenhang mit der Offenheit des Destinatärkreises.

314 Vgl. Art. 64 BV.

315 Dies namentlich auch in Bezug auf die geforderte Wissenschaftlichkeit der Forschung. Vgl. SCHOTT, in: St. Galler Komm. BV, Art. 64 N 3 ff. m.w.H.

316 Vgl. Art. 2 lit. a FIFG.

317 Vgl. 6. Abschnitt im FIFG. Laut Art. 28 Abs. 1 FIFG geschieht dies «sowohl im Interesse der Entwicklung des Forschungs- und Innovationsstandortes Schweiz und der schweizerischen Hochschulen wie auch im Interesse von Wirtschaft, Gesellschaft und Umwelt».

Forschung nur in Entwicklungsländern zugelassen, so geht es bei Lichte besehen eher um Entwicklungshilfe.³¹⁸

Sicherstellung
der Transparenz

Gemeinnützigen Aktivitäten im Ausland muss jedoch dann eine Grenze gesetzt sein, wenn sich die erforderliche Transparenz nicht herstellen lässt. Von gemeinnützigen Organisationen sind in Bezug auf ihre Auslandstätigkeiten regelmässig grössere Anstrengungen in Sachen Dokumentation und Rechenschaft abzuverlangen, als dies in Bezug auf Tätigkeiten im Inland erforderlich sein kann. Diese Pflichten können dann besonders ausgeprägt sein, wenn eine Organisation in Regionen oder Gegenden mit schwachen Kontroll- und Verwaltungsstrukturen aktiv ist. Zentral ist eine *lückenlose Dokumentation der Geldflüsse bis hin zu deren effektivem Empfänger*. Eine engmaschige Kontrolle von Auslandaktivitäten dient nicht zuletzt dazu, die Gefahr von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung zu bannen. Wie bei der Honorierungsfrage (siehe Kap. C/3.3.6) dürften bei Stiftungen auch hier die *Aufsichtsbehörden im Lead* sein, nur schon weil sie anlässlich der jährlichen Berichterstattung die zweckkonforme Verwendung der Stiftungsmittel überprüfen können und auch müssen. Daneben kann aber auch die Steuerbehörde die Steuerbefreiung von einer hinreichenden Information und Dokumentation abhängig machen. Ist eine solche nicht gewährleistet, muss die Steuerbefreiung verweigert resp. entzogen werden.

3.7. Steuerbefreiung ausländischer juristischer Personen mit Schweizer Betriebsstätte im Besonderen

Gesetzliche
Regelung

Ob Schweizer Betriebsstätten ausländischer juristischer Personen die Steuerbefreiung erlangen können, wird in den Steuergesetzen nicht explizit geregelt. DBG und StHG behalten die Steuerbefreiung indes juristischen Personen vor – und als solche qualifizieren Betriebsstätten mangels eigener Rechtspersönlichkeit nicht. Während in der Botschaft zur Steuerharmonisierung³¹⁹ noch vorgesehen war, die Steuerbefreiung auf juristische Personen mit Sitz im Inland zu beschränken, fand diese Voraussetzung in den endgültigen Gesetzestext jedoch keinen Eingang. Folglich ist anzunehmen, dass auch juristische Personen mit Sitz im Ausland und Betriebsstätten in der Schweiz die Steuerbefreiung beantragen können (für die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen ist jedoch der Sitz in der Schweiz

318 Was aber nicht heissen soll, dass diese im Sinne der Solidarität nicht ebenfalls als förderenswert angesehen werden kann.

319 Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 1 ff., 299.

erforderlich).³²⁰ Klarzustellen ist, dass die Frage der Steuerbefreiung diesfalls einzig aus der Warte des schweizerischen Rechts geprüft wird; eine im Ausland ausgesprochene Steuerbefreiung bietet keine Gewähr für die Anerkennung in der Schweiz.³²¹

Nach den Praxishinweisen der SSK ist die Kontrolle in diesem Bereich umso wichtiger, einerseits weil die Tätigkeit grundsätzlich im Ausland verfolgt wird, andererseits, weil die juristische Person im Ausland domiziliert ist. Aus diesen Gründen sind die Anforderungen hinsichtlich der einzureichenden Dokumente bei einer juristischen Person mit Sitz im Ausland noch höher anzusetzen als bei einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz, deren Tätigkeit ausschliesslich im Ausland erfolgt. Die einzureichenden Unterlagen müssen u.a. aussagekräftig, geeignet und mit einer Apostille versehen sein. Sie haben weiter in einer schweizerischen Landessprache oder mindestens in einer verbreiteten Sprache abgefasst zu sein. Ausserdem müssen diese Unterlagen auf die Hauptorganisation lauten und nicht auf die Betriebsstätte in der Schweiz. So jedenfalls verlangen es die Praxishinweise der SSK.

Praxishinweise
der SSK

Sofern eine ausländische juristische Person die Steuerbefreiung tatsächlich erhält, ist es gemäss den Praxishinweisen der SSK wichtig, dass diese regelmässig (jährlich) ihre Rechnungen oder andere Dokumente einreicht, die für den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die gewährte Steuerbefreiung notwendig sind. Sollte es der juristischen Person nicht gelingen, diese Auflagen in zufriedenstellender Weise zu erfüllen, sei die Steuerbefreiung unverzüglich zu widerrufen.

3.8. Unternehmerische Förderformen im Besonderen

3.8.1. Hintergrund, Arten und Einsatzbereich

Gemeinnützige Stiftungen (weniger Vereine) bedienen sich zunehmend unternehmerischer Förderformen, weshalb nachfolgend auch auf Stiftungen fokussiert wird. Als freilich eher diffuses Schlagwort wird beim Einsatz unternehmerischer Förderformen auch der Ausdruck «Venture Philantropy» bemüht.³²² Im Wesentlichen geht es darum, dass Stiftungen ihre

Hintergrund

320 So auch die Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 17 f.

321 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 18.

322 Vgl. zum Ganzen etwa SCHÖNENBERG, 12 ff.; SPRECHER, SJZ 2015, 221 ff.; DERS., SJZ 2015, 249 ff.; GRÜNINGER, Stiften und Gestalten, 37 ff.; JAKOB/PICHT, successio 2013, 82 ff.

gesamte Tätigkeit auf eine nachhaltige Zweckverwirklichung ausrichten, so auch die Fördertätigkeit.

Arten Unternehmerische Förderformen zeichnen sich dadurch aus, dass sie – anders als die herkömmlichen à fonds perdu-Vergabungen – einen Mittelrückfluss nicht von vornherein ausschliessen.³²³ Denkbar sind etwa folgende Varianten:

- Darlehen: (Unverzinstes oder verzinstes) Darlehen an ein gefördertes (Sozial-)Unternehmen
- Wandeldarlehen: Darlehen an ein gefördertes (Sozial-)Unternehmen, häufig an ein Start-up, das in eine Beteiligung gewandelt werden kann, wenn sich beim geförderten Unternehmen ein wirtschaftlicher Erfolg einstellt
- Beteiligung: Beteiligung an einem geförderten (Sozial-)Unternehmen. Oft kombiniert mit einer gewissen Einflussnahme auf das betreffende Unternehmen

Anwendungsbereich

Es geht darum, dass gemeinnützige Stiftungen dort investieren, wo sich angesichts hoher Risiken und fehlender Rentabilitätsaussichten keine privaten Investoren gewinnen lassen würden resp. wo (noch) kein Markt³²⁴ besteht (etwa «Seed Capital»³²⁵).³²⁶ Es geht also um Investitionen, für die im Moment der Investition keine Renditeaussichten bestehen, wie dies im Rahmen der Vermögensanlage nötig wäre. Im Investitionszeitpunkt wird also gerade nicht mit Erträgen resp. Mittelrückflüssen gerechnet, sondern mit einem hohen Ausfallrisiko. Die Investition kommt daher faktisch einer à fonds perdu-Leistung gleich.³²⁷ Trotzdem kann sich die Stiftung mittels unternehmerischer Förderformen die Möglichkeit offenhalten, an einem allfälligen wirtschaftlichen Erfolg des geförderten Unternehmens teilzuhaben. Die Mittel bleiben so im «Kreislauf der Gemeinnützigkeit» gebunden; es kann ein Multiplikationseffekt entstehen.

323 Vgl. auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 34a.

324 Und auch keine Monopolsituation.

325 Vgl. zum Begriff Bericht Risikokapital, 9.

326 Vgl. als Beispiel etwa die (unselbständige) Stiftung «Venturekick», welche wissenschaftliche Spin-offs in einer sehr frühen Phase finanziert, in welcher weder öffentliche Gelder zur Verfügung stehen noch sich private Investoren engagieren: <https://venturekick.ch>. Trägerorganisation ist die steuerbefreite Kick Foundation mit Sitz im Kanton Basel-Stadt.

327 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 34a.

Gegen den Einsatz unternehmerischer Fördermodelle lässt sich bei Lichte betrachtet nichts einwenden. Im Gegenteil: Es dient der nachhaltigen Verwirklichung des Stiftungszwecks, wenn Mittel nicht einfach einmalig verborgt werden, sondern im Idealfall mehrmals eingesetzt werden können. Dass Stiftungen haushälterisch mit ihren Mitteln umgehen und damit eine möglichst grosse Wirkung erzielen, liegt letztlich auch im Interesse der auf die Steuereinnahmen verzichtenden Gemeinwesen. Im Übrigen ist auch keine Rechtsgrundlage ersichtlich, welche Stiftungen auf die Erbringung von à fonds perdu-Leistungen verpflichtet würde.

Zulässigkeit

Buchhalterisch lassen sich unternehmerische Förderformen klar von der herkömmlichen Vergabetätigkeit unterscheiden: Während bei klassischen à fonds perdu-Zuwendungen die entsprechenden Fördermittel als Aufwand ausgebucht werden, ist im Fall eines Darlehens oder einer Beteiligung jeweils ein entsprechendes Aktivum einzustellen. Dieses darf aber – nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip – lediglich mit einer pro memoria-Position eingebucht werden, da ihm im Erwerbszeitpunkt kein Verkehrswert zukommt.³²⁸ Mit einem Mittelrückfluss wird – wie gesagt – nicht gerechnet. Investitionen im Rahmen der Anlagetätigkeit verfügen demgegenüber über einen Verkehrswert, zu dem sie auch bewertet werden können.

Buchhalterische
Behandlung

3.8.2. Social Impact Bonds und Development Impact Bonds als Sonderformen

Eine Sonderform der unternehmerischen Fördertätigkeit in Form von Darlehen stellen die sog. Social Impact Bonds (SIB) dar.³²⁹ Es handelt sich hier nach überwiegendem Verständnis um ein Dreiparteienverhältnis zwischen wirkungsorientiertem Investor, sozialem Dienstleister (meist eine NPO) und i.d.R. dem Staat als Auftraggeber. Der soziale Dienstleister verpflichtet sich zur Erbringung von Leistungen, mit der sich eine messbare soziale Wirkung erzielen lässt, z.B. die Begleitung von Obdachlosen oder Langzeitarbeitslosen mit dem Ziel der gesellschaftlichen/beruflichen Reintegration. Finanziert wird dies jedoch nicht vom Staat, bei dem das Geld hierfür regelmässig nicht oder nur schwer erhältlich wäre,³³⁰ sondern von einem wirkungsorientierten Investor – das kann eine gemein-

Social Impact
Bonds

328 Gl.M. SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013, 19 ff., 23.

329 Vgl. hierzu ausführlich VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, 1 ff. Siehe auch OECD, Understanding Social Impact Bonds, 2016.

330 Vgl. zum Anwendungsbereich VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, 10.

nützige Stiftung sein. Im Zentrum steht also ein Darlehen (Bond), das aber nicht fortlaufend verzinst wird. Wird die vereinbarte soziale Wirkung erreicht – was von einem unabhängigen Gutachter zu evaluieren ist –, erhält der Investor am Ende der Laufzeit das eingesetzte Kapital zuzüglich einer Rendite zurückbezahlt. Diese Leistung richtet das auftraggebende Gemeinwesen aus, welches sich dadurch letztlich Auslagen erspart.

Es liegt auf der Hand, dass es sich bei SIB um hochriskante Investitionen («high risk investments»)³³¹ handelt, welche gemeinnützige Organisationen lediglich im Rahmen ihrer Fördertätigkeit, nicht aber zu Anlagezwecken tätigen dürfen.

Development
Impact Bonds

Die inzwischen sogar vom SECO propagierten³³² sog. Development Impact Bonds (DIB) verstehen sich als Sonderform der SIB, zugeschnitten auf Projekte in Entwicklungsländern. Diese unterscheiden sich von SIB dadurch, dass die Mittel zur Entschädigung der Investoren nicht (oder nicht ausschliesslich) vom Staat, sondern von privaten Geldgebern resp. Geldgeberorganisationen (i.d.R. NPO) stammen.³³³

3.8.3. Abgrenzung von der Anlagetätigkeit

Fördertätigkeit
versus
Anlagetätigkeit

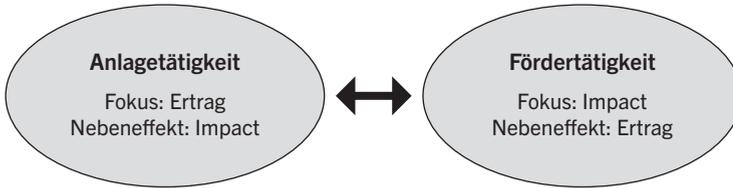
Die Fördertätigkeit ist von der Anlagetätigkeit abzugrenzen: Traditionelles und primäres Ziel bei der Vermögensanlage ist es, eine marktübliche Rendite zu erwirtschaften. Der für die Anlage zuständige Stiftungsrat muss dabei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Grundsätze der Sicherheit, der Rentabilität, der Liquidität, der Risikoverteilung sowie der Substanzerhaltung befolgen.³³⁴ Beim zweckbezogenen Investieren wird zusätzlich darauf geschaut, dass die Vermögensanlage dem Zweck der Stiftung zuträgt, diesem jedenfalls nicht zuwiderläuft. Davon erhofft sich die Organisation einen Impact auch im Rahmen der Vermögensanlage. Die Rede ist daher auch von «Impact Investing». Die Mitberücksichtigung des Stiftungszwecks ändert aber nichts daran, dass die Vermögensanlage weiterhin primär der Erwirtschaftung von Ertrag dient.

331 So OECD, Understanding Social Impact Bonds, 16 f., 21.

332 Vgl. nur <https://www.seco-cooperation.admin.ch/secocoop/de/home/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-69477.html>.

333 VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, 5.

334 Abweichende statutarische Vorgaben vorbehalten. Vgl. BGE 124 III 97 E. 2a sowie BGE 99 Ib 255 E. 3-5; BGE 108 II 254 E. 5bb und insb. BGE 108 II 352 E. 5a.



Grundsätzlich ist die Art und Weise der Vermögensanlage für die Steuerbefreiung ohne Belang – entscheidend ist vielmehr die (gemeinnützige) Zwecksetzung resp. -verfolgung. Es ist seit jeher unbestritten und mit Blick auf die Steuerbefreiung unproblematisch, wenn Stiftungen ihr Vermögen etwa in Aktien anlegen. Einzig beim Halten wesentlicher Beteiligungen sind laut Gesetz zusätzliche Voraussetzungen zu berücksichtigen (siehe Kap. C/3.5). Damit soll die Stiftung vor einem zu starken unternehmerischen Engagement abgehalten werden. Das ändert aber nichts daran, dass die Stiftung im Rahmen der Vermögensanlage frei ist, Anteilsrechte zu erwerben. Dabei darf es sich auch um wesentliche Beteiligungen handeln, vorausgesetzt, die zusätzlichen Anforderungen werden beachtet.

Mit den unternehmerischen Förderformen ist hingegen die eigentliche *Fördertätigkeit und nicht die Anlagetätigkeit* angesprochen. Bei der Förderung ist die Perspektive eine komplett andere: Ziel ist nicht die Erwirtschaftung von Erträgen, sondern die Verwirklichung des Stiftungszwecks.

3.8.4. Abgrenzung von der Erwerbstätigkeit

Von der Fördertätigkeit ist im Weiteren die Erwerbstätigkeit abzugrenzen: Zwar dürfen steuerbefreite Organisationen keinen Erwerbszweck verfolgen, eine untergeordnete Erwerbstätigkeit ist jedoch nicht per se unzulässig; eine solche kann sogar notwendig sein. Mittel und Zweck sind mithin klar auseinanderzuhalten (siehe Kap. C/3.4).

Fördertätigkeit
versus
Erwerbstätigkeit

Bedienen sich Stiftungen unternehmerischer Förderformen, so stellt dies jedoch *keine Erwerbstätigkeit* dar, da deren Einsatz nicht auf die Erzielung von Gewinn ausgerichtet ist. An Gewinnstrebigkeit fehlt es gerade, wenn Investitionen im Investitionszeitpunkt faktisch den Charakter von à fonds perdu-Leistungen haben. Solche Investitionen können eben nur im Rahmen der eigentliche Fördertätigkeit erfolgen.

3.8.5. Praxis der Steuerbehörden

Zurückhaltender
Ansatz

Die kantonalen Steuerbehörden begegnen unternehmerischen Förderformen mit Blick auf die Steuerbefreiung regelmässig mit einer gewissen Skepsis,³³⁵ ohne dass sich bereits von einer gefestigten Praxis sprechen liesse.³³⁶ Tendenziell wird das unternehmerische Engagement als Erwerbstätigkeit eingestuft. Daraus leiten die Steuerbehörden ab, dass die Tätigkeit von untergeordnetem Gewicht sein müsse.³³⁷ Weiter wird mitunter eine strikte Trennung zwischen Stiftung und geförderter Organisation verlangt. Kritisch betrachtet werden daher Möglichkeiten der Einflussnahme auf die geförderten Akteure. Nach Auffassung der ESTV scheint eine solche aber offenbar insoweit zulässig zu sein, als sie der Sicherstellung des förderungswürdigen Zweckes dient.³³⁸

Unternehmerische Förderformen werden in der Praxis tendenziell nur dann zugelassen, wenn sie im Vergleich zur sonstigen Fördertätigkeit nicht allzu stark ins Gewicht fallen. Im Kanton Zürich scheint dem Vernehmen nach auf den Mittelrückfluss³³⁹ aus unternehmerischen Förderformen abgestellt zu werden – dieser muss unter 10% der Gesamteinnahmen liegen.³⁴⁰ Im Februar 2024 hat der Kanton Zürich seine Praxis nun aber neu ausgerichtet:³⁴¹ Der Einsatz unternehmerischer Förderformen wird als mit der Steuerbefreiung vereinbar angesehen, soweit erwiesen ist, dass es sich tatsächlich um eine Fördertätigkeit handelt. Es muss nachgewiesen werden, dass die Fördermittel in Bereichen eingesetzt werden, wo (noch) kein Markt besteht und somit Investitionen getätigt werden, welche gewinnorientierte Dritte nicht machen würden.

335 Sonderformen wie SIB und DIB vorbehalten, deren Einsatz tendenziell als unproblematisch angesehen wird.

336 Vgl. RECHSTEINER/PEYER/BECK-ULMER, EF 2016, 246 ff.

337 So gemäss RECHSTEINER/PEYER/BECK-ULMER, EF 2016, 246 ff., 248.

338 So jedenfalls nach RECHSTEINER/PEYER/BECK-ULMER, EF 2016, 246 ff., 248.

339 Da der Mittelrückfluss jedoch höchst zufällig ist, scheint es wenig sachgerecht, auf diesen abzustellen. Es könnte stattdessen das Vergabevolumen als Messgrösse genommen werden.

340 Vgl. Schreiben des Steueramts des Kantons Zürich vom 27. Januar 2022 zuhanden von SwissFoundations.

341 Vgl. Zürcher Steuerbuch, Nr. 61.1 (gültig ab 1.2.2024). Siehe dazu auch OPEL, Rechtsgutachten, September 2023.

3.8.6. Lehrmeinungen

In der Literatur, die sich zunehmend mit unternehmerischen Fördermodellen befasst, wird der mehrheitlich zögerliche Ansatz der Steuerbehörden nahezu einhellig kritisiert.³⁴² Der Einsatz von modernen Förderformen stelle keine Erwerbstätigkeit dar, sondern gehöre zur eigentlichen Förderfähigkeit. Folglich sei schon im Grundsatz nicht nachvollziehbar, weshalb dies der Steuerbefreiung abträglich sein soll. Auch sei eine aktive Einflussnahme der Stiftung auf die geförderten Unternehmen resp. Projekte zu befürworten; dies stehe im Zeichen einer Good Foundation Governance und diene letztlich der Sicherstellung, dass die eingesetzten Mittel zweckkonform verwendet würden. Gewarnt wird ferner vor Standortnachteilen im internationalen Verhältnis, zumal sich unternehmerische Förderformen im Ausland schon etabliert hätten.

Kritik

Auch GRETER/GRETER kritisieren im Grundsatz die fehlende Aufgeschlossenheit der Steuerbehörden gegenüber unternehmerischen Förderformen. Sie halten aber dafür, dass der Einsatz solcher Förderformen bloss untergeordneter Natur sein soll und – anders als die überwiegende Lehrmeinung – keine Einflussnahme auf die Gesellschaften erfolgen dürfe, da ansonsten u.U. auf eine unternehmerische Tätigkeit geschlossen werden könne.³⁴³

3.8.7. Eigene Einschätzung

Da es sich beim Einsatz von unternehmerischen Förderformen einschliesslich der SIB und DIB um die eigentliche Fördertätigkeit – und weder um Erwerbs- noch Anlagetätigkeit – handelt, sollte dies keinen Einfluss auf die Steuerbefreiung haben. Wenn eine Stiftung Darlehen vergibt oder Beteiligungen erwirbt, ist jedoch nicht ohne Weiteres erstellt, dass sie dies im Rahmen ihrer Fördertätigkeit tut. Die Stiftung muss einen entsprechenden *Nachweis* erbringen. Darzutun ist, dass die Investitionen dort erfolgen, wo ein Markt fehlt und renditeorientierte Dritte somit nicht investieren würden. Es ist mithin nachzuweisen, dass sich mit der

Kein Einfluss auf die Steuerbefreiung

342 Vgl. GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 34a; GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142; SPRECHER, *Der Schweizer Stiftungsreport* 2013, 19 ff., 21; SPRECHER, *SJZ* 2015, 249 ff., 254; OPEL, *FSr* 2021, 341 ff., 354 f.; RECHSTEINER/PEYER/BECK-ULMER, *EF* 2016, 246 ff., 249 f. Diffus dagegen LOCHER/GIGER/PEDROLI, *Komm. DBG*, Art. 56 N 4a. Die Autoren scheinen die unternehmerischen Förderformen nicht wirklich der Fördertätigkeit zuzuordnen.

343 GRETER/GRETER, in: *Komm. DBG*, Art. 56 N 34a.

fraglichen Investition keine marktübliche Rendite erzielen lässt. Dieser Nachweis kann ggf. unter Beizug von Dritten (anerkannten Asset Managern, Investment Consultants, Revisionsstellen etc.) erbracht werden. Ist belegt, dass keine Marktrendite erzielt werden kann, liegt auch keine Wettbewerbssituation vor. Da sich gemeinnützige Organisationen – wie auch das Bundesgericht anerkennt – regelmässig nicht dort betätigen, wo bereits ein Markt besteht (siehe Kap. C/2.5), sollten an den Nachweis nach hier vertretener Ansicht keine überzogenen Anforderungen gestellt werden.³⁴⁴

Gelingt der Stiftung der Nachweis nicht, dass sie Investitionen im Rahmen ihrer Fördertätigkeit vornimmt, so muss eine Steuerbefreiung unter den «normalen» Voraussetzungen aber gleichwohl möglich sein. Wird von der Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen, so steht das Kriterium der «Untergeordnetheit» im Vordergrund.³⁴⁵ Fliesst nur ein untergeordneter Teil der Fördermittel in unternehmerische Förderinstrumente, sollte dies der Steuerbefreiung jedenfalls nicht abträglich sein.

4. Öffentlicher Zweck als Steuerbefreiungsgrund

4.1. Hintergrund

Neuer
Befreiungsgrund

Seit der Einführung des DBG und StHG unterscheidet der Gesetzgeber neu zwischen gemeinnützigen und öffentlichen Zwecken.³⁴⁶ Vorher wurde der öffentliche Zweck im Gesetz nicht eigens als Steuerbefreiungsgrund erwähnt. Nichtstaatliche Organisationen konnten nach damaliger Auffassung des Gesetzgebers offenbar höchstens gemeinnützig tätig sein.³⁴⁷ In der Botschaft finden sich – soweit ersichtlich – keine Erläuterungen zur Erweiterung der Steuerbefreiung auf Organisationen mit öffentlicher Zwecksetzung.³⁴⁸

344 Denkbar erschiene sogar, bei gemeinnützigen Stiftungen von der (natürlichen) Vermutung auszugehen, dass es an einer Wettbewerbssituation fehlt. In diesem Sinne OPEL, npoR 2017, 240 ff., 242; SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013, 19 ff., 23.

345 Vgl. Kap. C/3.4 sowie ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 3 f.

346 Vgl. KUSTER, 69 ff.

347 IMTHURN, StR 2008, 760 ff., 760 f.

348 Vgl. zur historischen Auslegung KUSTER, 213 ff.

4.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

4.2.1. Öffentlicher Zweck

Die öffentliche Zwecksetzung stellt nebst der Gemeinnützigkeit einen eigenständigen Steuerbefreiungsgrund dar, wobei sich gemeinnützige und öffentliche Zwecke auch überschneiden können. Der Begriff des öffentlichen Zwecks ist angesichts des Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) – ebenso wie der gemeinnützige Zweck – restriktiv zu verstehen. Es wird eine enge Anlehnung an die Staatsaufgaben verlangt.³⁴⁹ Allerdings ist der Begriff des öffentlichen Zwecks nicht unveränderlich, sondern – ebenso wie der gemeinnützige Zweck – je nach Entwicklung der Bedürfnisse und Anschauungen wandelbar.³⁵⁰ Zwar führen zu einer Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung nur Aufgaben, die sich eng an die Staatsaufgaben anlehnen, jedoch muss es sich gemäss Rechtsprechung nicht um «Staatsaufgaben im engeren Sinne» resp. Kernaufgaben handeln.³⁵¹

Anlehnung an
Staatsaufgaben

Der verfolgte öffentliche Zweck muss durch eine Stellungnahme des interessierten Gemeinwesens belegt sein, soll er nicht zu einem uferlosen Steuerbefreiungstatbestand verkommen.³⁵² Eine ausdrückliche Übertragung der im öffentlichen Interesse stehenden Aufgabe durch das Gemeinwesen ist grundsätzlich aber nicht notwendig; dass eine Aufgabe nach allgemeiner Volksauffassung als Angelegenheit des Gemeinwesens betrachtet wird, genügt.³⁵³

Stellungnahme
des
Gemeinwesens

Im Unterschied zur gemeinnützigen Zwecksetzung wird gemäss KS Nr. 12 bei einer öffentlichen Zwecksetzung allerdings auf die Erbringung von

Untergeordneter
Erwerbs-/
Selbsthilfefzweck

349 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 4. Siehe auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 36; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 84; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 113 ff. Aus der Rspr. BGE 146 II 359 E. 5.2; BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.3; BGer, 2.4.2001, 2A.254/2000, E. 2c = ASA 70 (2001/2002), 294 ff.; BGer, 28.12.2010, 2C_383/2010, E. 2.2.

350 BGE 146 II 359 E. 5.2; BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.3; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 37a.

351 BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.6.1; anschaulich BGer, 18.6.2019, 2C_740/2018, E. 6.3.2 betreffend einen Verein, der Wohnungen an Senioren vermietet, verknüpft mit einem integrativen Serviceangebot.

352 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 5.

353 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 5; SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 232; BGer, 28.12.2010, 2C_383/2010, E. 2.2.

Opfern verzichtet.³⁵⁴ Im Schrifttum wird daraus überwiegend abgeleitet, dass bei direkter Verfolgung eines öffentlichen Zwecks keine Uneigennützigkeit erforderlich sei.³⁵⁵ Die Mitverfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfefzwecken wird als der Steuerbefreiung *nicht per se abträglich* eingestuft, soweit sie untergeordneter Natur sind. Wenn eine juristische Person gleichzeitig öffentliche Zwecke wie auch Erwerbs- oder Selbsthilfefzwecke verfolgt, kommt es rechtsprechungsgemäss darauf an, welche Zwecke im Vordergrund stehen und welches Ausmass diese annehmen.

Übergeordneter
Erwerbs-/
Selbsthilfefzweck

Ist die betroffene juristische Person *primär* auf die Erzielung von Gewinn oder die Selbsthilfe ausgerichtet und überschreiten die Gewinn- oder Selbsthilfefzwecke ein *gewisses Ausmass*, ist eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke ausgeschlossen.³⁵⁶ Andernfalls (wenn also ein gewisses Ausmass nicht überschritten wird) bleibt trotz gemischter Zweckverfolgung Raum für eine partielle Steuerbefreiung. In diesem Fall greifen weitere Voraussetzungen. So muss der öffentliche Zwecke verfolgende Teil rechnungslegungsmässig abgetrennt sein. Ausserdem muss die juristische Person durch öffentlich-rechtlichen Akt (z.B. ein Gesetz)³⁵⁷ mit der Übernahme der entsprechenden Aufgabe betraut worden sein oder das Gemeinwesen muss in anderer Form sein ausdrückliches Interesse an der Aufgabenerfüllung durch die juristische Person ausgedrückt haben. Auch muss eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens bestehen, um sicherzustellen, dass die öffentlichen Zwecken dienende Aufgabe auch tatsächlich erfüllt wird und die entsprechenden Mittel dem öffentlichen Zweck unwiderruflich verhaftet sind.³⁵⁸

354 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 4.

355 KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 84; KUSTER, 245. Differenzierend jedoch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 37d. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 118 f.

356 BGE 146 II 359 E. 5.2 betreffend eine Privatschule; BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.4 betreffend einen Männerturnverein; BGE 127 II 113 E. 6a betreffend die Waadtländer Kantonalbank; BGE 131 II 1 E. 3.3 betreffend die EWD Elektrizitätswerk Davos AG; BGer, 2.7.1991, 2A.408/1990, E. 3b = ASA 60 (1991/1992), 623 ff.; auch BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 2.2 betreffend die Stiftung «Baloise Bank SoBa zur Förderung der solothurnischen Wirtschaft». Siehe weiter ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 4. Vgl. auch GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 39, 39a und 39b; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 118 f.; SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 231 f.

357 Erlasse über Subventionierung oder die Erteilung einer Konzession sind allerdings keine öffentlich-rechtlichen Akte im obgenannten Sinne: ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 5. Siehe auch SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 231 f.

358 BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.4; BGE 146 II 359 E. 5.2; BGE 131 II 1 E. 3.3; BGer, 18.6.2019, 2C_740/2018, E. 5.3; BGer, 28.12.2010, 2C_383/2010, E. 2.2.

4.2.2. Weitere Voraussetzungen

Wie sich dem Gesetz entnehmen lässt, müssen die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks ebenfalls erfüllt sein.³⁵⁹ Es sind dies die folgenden (vgl. hierzu Kap. C/2):

Allgemeine
Voraussetzungen

- ausschliessliche und unwiderrufliche Vermögenswidmung (vgl. hierzu Kap. C/2.2 und Kap. C/2.3)
- zusätzlich: tatsächliche Zweckverwirklichung (vgl. Kap. C/2.4)

Auch die Wahrung der Wettbewerbsneutralität gilt es zu beachten (siehe Kap. C/2.5)

4.3. Beispiele (Privatschulen, Heime, Kitas, Messen, Jugendorganisationen, kulturelle Organisationen)

Beispiele für öffentliche Aufgaben sind die Erbringung von Leistungen wie die Lieferung von Wasser und Elektrizität, Gasversorgung über ein Leitungsnetz, Abfallbeseitigung, amtliche Fahrzeugprüfungen, das Betreiben von Schulen, Altersheimen und Spitälern, Vollzugsaufgaben im Bereich der Sozialhilfe, Erfüllung von kulturellen Aufgaben (Bibliotheken, Museen usw.) sowie der Betrieb von regionaler Freizeitinfrastruktur wie öffentliche Schwimmbäder und Eisbahnen.³⁶⁰ Wichtige Leitlinie dürfte – wie bei der gemeinnützigen Zwecksetzung – die Bundesverfassung einschliesslich der Bundesgesetzgebung darstellen.

Beispiele

Die Praxishinweise der SSK befassen sich mit folgenden Bereichen:³⁶¹

Praxishinweise
SSK

- Steuerbefreiung von Privatschulen
- Steuerbefreiung von Alters- und/oder Pflegeheimen
- Steuerbefreiung von Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung
- Steuerbefreiung von Messeveranstaltern und Ausstellern
- Steuerbefreiung von Jugendorganisationen
- Steuerbefreiung von Organisationen mit kultureller Zwecksetzung³⁶²

359 Vgl. nur BGE 146 II 359 E. 5.1; BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021, E. 4.2. Kritisch zu diesen Voraussetzungen jedoch KUSTER, 244 ff.

360 Vgl. die Beispiele bei GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 37a; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 122 f.; KUSTER, 234 ff.; TRÜMPY, 109.

361 Vgl. hierzu etwa IMTHURN, StR 2008, 760 ff.

362 Vgl. hierzu die separaten Praxishinweise SSK vom September 2008, Organisationen mit kultureller Zwecksetzung.

Zwar wird in den Praxishinweisen stets die Analyse des Einzelfalls vorbehalten. Dennoch lassen sich diesen gewisse Grundwertungen entnehmen, die – die Praxishinweise stammen aus dem Jahr 2008 – sich freilich in der Zwischenzeit zum Teil gewandelt haben.

Privatschulen Bei Privatschulen³⁶³ ist infolge Förderung von Aus- und Weiterbildung laut den Praxishinweisen eine Steuerbefreiung sowohl aufgrund öffentlicher als auch gemeinnütziger Tätigkeit denkbar. Letzteres kommt jedoch nicht in Frage, wenn kostendeckende oder darüberhinausgehende Schulgelder erhoben werden. Werden solche Schulgelder erhoben, fällt aber immer noch die Verfolgung eines öffentlichen Zwecks in Betracht, wenn ein der öffentlichen Schule gleichwertiger, auf Dauer ausgelegter Unterricht gewährleistet wird. In erster Linie kommt die schulische Ausbildung von der Grundschulung bis zum Lehrabschluss in Frage. Ansonsten muss das öffentliche Interesse besonders belegt werden, etwa über einen staatlich anerkannten Lehrplan oder eine Stellungnahme der Erziehungsdirektion. Eine Steuerbefreiung zufolge öffentlicher oder gemeinnütziger Tätigkeit ist dann ausgeschlossen, wenn die Gewinnerzielung³⁶⁴ oder Selbsthilfeszwecke im Vordergrund stehen.

Entscheid (GE)

BGE 146 II 359:³⁶⁵ **Steuerbefreiung einer Privatschule**

Sachverhalt: In Frage stand vorliegend, ob dem Verein «Ecole Internationale A.» mit Sitz im Kanton Genf wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks die Steuerbefreiung zuzugestehen war. Der Hauptzweck des Vereins bestand im Betrieb einer privaten Schule, die eine Kinderkrippe, einen Kindergarten und Grundschulklassen umfasste. Die kantonale Steuerverwaltung verweigerte dem Verein die Steuerbefreiung insbesondere mit der Begründung, dass die Schule Gewinn erwirtschaftete, mithin kommerziell betrieben wurde.

Urteil: Das Bundesgericht bestätigte die Einschätzung der kantonalen Behörden. Eine Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zwecksetzung schloss es aufgrund der erhobenen Schulgelder a priori aus. Aber auch eine öffentliche Zwecksetzung verneinte es unter Zugrundelegung der Kriterien gemäss den Praxishinweisen. Ins Gewicht fiel, dass die Privatschule keine vollständige Schulbildung anbot und ihr Lehrplan nur teilweise vom Genfer Erziehungsdepartement anerkannt war. Zudem verfügte die Schule nicht über eine spezielle Unterstützung für Kinder mit Schulschwierigkeiten. Das Bundesgericht

363 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 6 ff.

364 Eine marktübliche Entlohnung der Lehrkräfte ist kein Hinderungsgrund, da vom Lehrpersonal im Anstellungsverhältnis kein finanzielles Opfer verlangt wird.

365 = Pra 110 (2021) Nr. 14.

wies auch auf das hohe Schulgeld hin, womit einzig Kinder aus einem privilegierten sozialen Umfeld Zugang zur Schule hätten. Auch dem Umstand, dass die Schule Gewinne akkumulierte, mass das Bundesgericht Bedeutung bei. Insgesamt könne nicht von einem öffentlichen Zweck ausgegangen werden.

Was Alters- und Pflegeheime³⁶⁶ anbelangt, so fällt gemäss den Praxishinweisen als Steuerbefreiungsgrund in erster Linie der öffentliche Zweck in Betracht. Ob ein öffentlicher Zweck verfolgt wird, ist vorab aufgrund der jeweiligen kantonalen Gesetzgebung zu prüfen. Öffentlich ist eine Aufgabe, wenn sie im Gesetz ausdrücklich erwähnt wird. Fehlt eine solche explizite Kundgabe, ist gestützt auf weitere Merkmale (z.B. Leistungsauftrag des Gemeinwesens, wesentliche Beteiligung des Gemeinwesens an Bau- und Betriebskosten, jährlich wiederkehrende Leistungen oder die Mitwirkung bzw. Initiative des Gemeinwesens bei der Gründung der Institution und schliesslich die Aufsicht oder die Vertretung des Gemeinwesens in den Organen) zu prüfen, ob eine öffentliche Aufgabe vorliegt. Alters- und Pflegeheime dürfen grundsätzlich nicht gleichzeitig Erwerbs- und Selbsthilfzwecke verfolgen; gewerbliche Nebentätigkeiten (z.B. Führen einer Cafeteria) schaden der Steuerbefreiung jedoch nicht per se. Im Anbieten (Vermieten) von Alterswohnungen kann ebenfalls ein öffentlicher Zweck liegen, soweit es sich dabei nicht um (übermässig) luxuriöse Leistungen handelt, die infolgedessen nur einem beschränkten Kreis von Senioren zugänglich sind.

Alters-/
Pflegeheime

BGer, 18.6.2019, 2C_740/2018: Steuerbefreiung eines Vereins, der Wohnungen an Senioren vermietet

Entscheid (FR)

Sachverhalt: Zu beurteilen war, ob dem Verein «Résidence du Marché» mit Sitz im Kanton Freiburg die Steuerbefreiung zuzugestehen war. Der Verein vermietete Wohnungen an Senioren, welche mit einem gewissen Serviceangebot verknüpft waren (u.a. Restaurantbetrieb), welches von Personal erbracht wurde, dass auf diese Weise wieder in den Arbeitsmarkt eingegliedert werden sollte.

Urteil: Das Bundesgericht bejahte die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke unter Zugrundelegung der in den Praxishinweisen der SSK dargelegten Grundsätze. Zwar enthielt die Tätigkeit des Vereins eine wirtschaftliche Komponente, da der Verein sowohl Mieteinnahmen als auch Entgelte für die Dienstleistungen verlangte und zudem ein Restaurant betrieb, aus dem er Einkünfte erzielte. Laut Bundesgericht verfolgte der Verein aber einen eindeutig öffentlichen Zweck. Es hätten enge Beziehungen des Vereins

366 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 9 ff.

zum Gemeinwesen bestanden, es seien nur moderate Mieten verlangt und die Mitglieder bei der Wohnungsvergabe nicht bevorzugt worden. Das Restaurant diene den Bewohnern als Ort des Austauschs, beschäftigte Personen in der beruflichen Wiedereingliederung und sei somit nicht in erster Linie auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet gewesen. Der Umstand, dass die kantonale Gesetzgebung ein derartiges Angebot für Senioren nicht vorsah, stand der Steuerbefreiung ebenfalls nicht entgegen; es genüge laut Bundesgericht, dass Letzteres im Einklang mit der kantonalen Politik zugunsten der Senioren stand.

Kindertagesstätten

Bei Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung, welche in den Genuss staatlicher Finanzhilfen gelangen,³⁶⁷ ist eine Steuerbefreiung aufgrund öffentlicher Zwecksetzung laut den Praxishinweisen gerechtfertigt.³⁶⁸ Erfolgen keine Finanzhilfen, soll die Steuerbefreiung dennoch – aufgrund der allgemeinen Grundsätze – möglich sein. Die Einrichtung darf keinen Erwerbzweck haben, sie muss den kantonalen Qualitätsanforderungen genügen sowie einen offenen Destinatärkreis aufweisen (was bei Kinderkrippen von Unternehmen heikel sein kann). Keine Steuerbefreiung erlangen können hingegen «Tagesmütter», da hierzu nur juristische Personen berechtigt sind.

Neuere Entwicklungen bei Kitas

Die neueren Entwicklungen weisen jedoch daraufhin, dass Steuerbefreiungen bei Kindertagesstätten nur noch zurückhaltend gewährt werden. Gemäss Berichterstattung der NZZ am Sonntag im Jahr 2018³⁶⁹ hat das kantonale Steueramt Zürich «den Status der Gemeinnützigkeit bei rund 100 Kitas neu beurteilt und kommt zum Schluss: In gut 80 Fällen hätten sie den Status nicht mehr verdient. Die restlichen Fälle befinden sich noch in Prüfung. (...) Die Kita-Landschaft habe sich in den vergangenen Jahren stark verändert, sagt Roger Keller, Sprecher der Zürcher Finanzdirektion. Heute seien die meisten privaten Kitas zu kleinen oder mittleren Unternehmen mit professionellen Voll- und Teilzeitangestellten geworden, die zueinander im Wettbewerb stünden». Es würden Dienstleistungen gegen Entgelt angeboten, womit ein Erwerbzweck gegeben sei, der mit einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht zu vereinbaren sei. Gemäss diesem Zeitungsbericht ist der Kanton Zürich der erste Kanton,

367 Vgl. dazu KBFHG sowie die darauf gestützte Verordnung.

368 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 11 ff.

369 Kanton Zürich bittet Kitas zur Kasse – Das Zürcher Steueramt spricht Kitas die Gemeinnützigkeit ab – und erhebt Steuern, NZZ am Sonntag vom 13.4.2018.

der Kinderbetreuungseinrichtungen systematisch überprüft. Weitere Kantone sind dem Beispiel des Kantons Zürich inzwischen gefolgt.

An diesem Beispiel zeigt sich, dass das Verständnis einer öffentlichen Zwecksetzung einem Wandel unterliegt. Zudem wird dem Aspekt der Wettbewerbsneutralität ein grosses Gewicht beigemessen, obschon dieser in den Praxishinweisen der SSK nur am Rande erwähnt wird.

Messeveranstalter sind laut den Praxishinweisen überwiegend nicht steuerbefreit.³⁷⁰ Als öffentlicher Zweck kommt allenfalls Wirtschaftsförderung in Frage, jedoch müsste die Durchführung von Messen in der kantonalen Gesetzgebung explizit als Instrument hierzu erwähnt werden. Messeveranstalter verfolgen in erster Linie Erwerbs- und Selbsthilfzwecke, zumal das Zur-Verfügung-Stellen von Standplätzen regelmässig lediglich als Plattform für den Produktverkauf dient und die Aussteller Standgebühren leisten. Auch wäre eine Steuerbefreiung mit der Wettbewerbsneutralität in der Regel nicht vereinbar. Die Beteiligung des Gemeinwesens an der Organisation, eine Defizitgarantie oder Subventionen vermögen hieran nichts zu ändern. Vorbehalten bleiben spezialgesetzliche Regelungen auf Gesetzesstufe. Auch Aussteller selbst verfolgen regelmässig Erwerbs- und Selbsthilfzwecke – für sie stellt eine Messe lediglich eine Form dar, ihre Produkte zu präsentieren. Von einer gemeinnützigen Zwecksetzung kann weder bei Messeveranstaltern noch bei Ausstellern ausgegangen werden, da es am altruistischen Element fehlt.

Messe-
veranstalter
und Aussteller

Jugendorganisationen können u.U. wegen gemeinnütziger Zwecksetzung (= Tätigkeit im erzieherischen Bereich) steuerbefreit werden – von einer Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung ist in den Praxishinweisen gar keine Rede.³⁷¹ Dabei ist der Zweck der Organisation genau zu eruieren. Die Prüfung der Statuten genügt hierfür nicht – es ist ein Jahres- bzw. Tätigkeitsbericht zu verlangen und die Mittelverwendung zu überprüfen. Die im Interesse der Jugend entfalteteten Aktivitäten müssen die eigentliche «raison d'être» der Organisation darstellen. Überwiegen etwa kirchliche Aspekte, kommt eine Steuerbefreiung höchstens wegen der Verfolgung von Kultuszwecken in Frage. Jugendorganisationen, welche überwiegend Freizeitaktivitäten in den Bereichen Sport oder Kultur pflegen, qualifizieren grundsätzlich nicht für eine Steuerbefreiung, da es an Uneigennützigkeit fehlt.

Jugend-
organisationen

370 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 32 ff.

371 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 35 ff.

Organisationen
mit kultureller
Zwecksetzung

Organisationen mit kultureller Zwecksetzung können gemäss den spezifischen Praxishinweisen der SSK aufgrund öffentlicher oder gemeinnütziger Zweckverfolgung steuerbefreit sein.³⁷² Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke kommt demnach nur in Frage, wenn das Gemeinwesen durch die private Institution von einer öffentlichen Aufgabe entlastet wird. Ansonsten fällt eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in Betracht. Betont wird, dass Tätigkeiten im kulturellen Bereich mitunter generell als gemeinnützig bezeichnet werden. Kulturelle Veranstaltungen müssen aber grundsätzlich jedermann zugänglich sein. Das Allgemeininteresse ist etwa zu bejahen, wenn ein Museumsverein eine Sammlung dem Publikum zugänglich machen will,³⁷³ wenn ein Verein künstlerische Publikumsveranstaltungen zur uneigennützigten Förderung von Künstlern durchführt, die einer solchen Förderung bedürfen,³⁷⁴ oder wenn eine Stiftung den internationalen Kulturaustausch zwischen Kulturschaffenden aus Ländern der Dritten Welt und der Schweiz bezweckt.³⁷⁵ Nicht gemeinnützig sind dagegen Veranstaltungen mit bloss unterhaltendem Charakter, wobei die Abgrenzung von kulturell wertvollen Anlässen heikel sein kann. Gemeinnützigkeit liegt nicht vor, wenn Selbsthilfefzwecke verfolgt werden, wie dies etwa bei Theatergruppen, Musikgesellschaften, Gesangs- und Quartiervereinen der Fall ist. Die Verfolgung von eigenen ideellen Interessen in untergeordnetem Ausmass ist jedoch nicht ausgeschlossen. So kann die der Öffentlichkeit zugänglich gemachte Bildersammlung eines Kunstmäzens steuerbefreit werden, selbst wenn der Stifter damit zugleich Eigeninteressen befriedigt. Der Umstand, dass von den Besuchern ein marktüblicher Eintrittspreis verlangt wird, spricht eher gegen eine Steuerbefreiung, ist per se betrachtet aber noch kein Ablehnungsgrund. Ein eindeutig untergeordneter Erwerbzzweck (z.B. Betrieb einer Cafeteria) steht der Steuerbefreiung nicht entgegen. Schwierig ist mitunter die Abgrenzung zwischen öffentlichem Zweck und Kultuszweck. Die Renovation eines kirchlichen Objekts schliesst die Steuerbefreiung

372 Vgl. Praxishinweise SSK vom September 2008, Organisationen mit kultureller Zwecksetzung.

373 StRK AG, 20.2.1991 (unveröffentlicht). Siehe auch BGE 109 Ia 335 zum Zoologischen Garten Basel.

374 BGer, 10.4.1987 = ASA 57 (1988/1989), 511 ff. zur Welttheatergesellschaft Einsiedeln.

375 VGer ZH, 31.5.1985 = StE 1986 ZH B 71.63 Nr. 1.

unter dem Titel des öffentlichen Zwecks jedoch nicht aus, sofern dieser überwiegt, weil das Objekt z.B. kulturhistorische Bedeutung hat.³⁷⁶

Die Praxishinweise äussern sich weiter zu Musikfestivals und Open-Airs: Diese liegen regelmässig im Allgemeininteresse, indes dürfte es häufig an der Opfererbringung fehlen. Auch können Erwerbszwecke überwiegen. Gemäss den Praxishinweisen ist in solchen Fällen die Sicherstellung einer wettbewerbsneutralen Behandlung zentral. Schliesslich nehmen die Praxishinweise Stellung zur Steuerbefreiung von Organisationen, die sich im Bereich der Denkmalpflege und des Heimatschutzes bewegen: Die Subventionierung durch öffentliche Mittel ist ein Indiz für das Vorliegen eines öffentlichen Interesses, begründet aber keinen eigentlichen Anspruch darauf.

Musikfestivals
und Open-Airs

4.4. Privatisierungen im Besonderen

Der Staat geht zunehmend dazu über, Aufgaben der öffentlichen Hand auf privatrechtliche Rechtsträger zu übertragen (Privatisierung). Während die öffentliche Hand – auch dezentrale Einheiten wie öffentlich-rechtliche Anstalten – jedenfalls auf Bundesebene vorbehaltlos und vollumfänglich steuerbefreit ist,³⁷⁷ ist die Steuerbefreiung von privatrechtlichen Rechtsträgern nur unter den allgemeinen Voraussetzungen möglich.³⁷⁸ Immer dann, wenn öffentliche Aufgaben privatisiert werden, wird die Steuerbefreiung daher in Frage gestellt.

Privatisierung

Je nachdem, in welcher Rechtsform ein Anbieter auftritt (etwa als öffentlich-rechtliche Anstalt oder als privatrechtliche AG), hängt die Steuerbefreiung folglich von unterschiedlichen Voraussetzungen ab. Die Sachgerechtigkeit dieser an der Rechtsform anknüpfenden Unterscheidung erscheint fraglich, insbesondere wenn sich die Anbieter in liberalisierten Märkten bewegen, wo die Konkurrenzsituation grundsätzlich gegen eine Steuerbefreiung spricht.

376 Vgl. In diesem Sinne BGE 80 I 316 E. 1a. Zu beurteilen war allerdings nicht die Steuerbefreiung, sondern die Abzugsfähigkeit einer Zuwendung an den Stift Maria Einsiedeln zum Zwecke der «Rettung der Einsiedler Kirchen- und Klosterfassaden».

377 Art. 56 lit. a-c DBG. Von den kantonalen/kommunalen Steuern sind der Bund und seine Anstalten ebenfalls befreit (vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. a StHG), für den Kanton und die Gemeinden sowie deren Anstalten ist das kantonale Recht massgebend (Art. 23 Abs. 1 lit. b und c StHG).

378 SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 231 ff. Vgl. auch AMONN, BVR 2017, 166 ff.

Überwiegender Erwerbszweck

Auch bei Privatisierungen gilt, dass die Steuerbefreiung grundsätzlich ausgeschlossen ist, wenn der Zweck einer juristischen Person in erster Linie in der Gewinnerzielung besteht.³⁷⁹ Jede Steuerbefreiung, auch eine teilweise, ist dann ausgeschlossen, wenn ein Erwerbszweck verfolgt wird, der ein gewisses Ausmass übersteigt. Bei Privatisierungen kann daher eine Steuerbefreiung von vornherein nur gewährt werden, wenn der Rechtsträger, welcher die öffentliche Aufgabe übernimmt, keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt.³⁸⁰ Gemäss den Praxishinweisen der SSK³⁸¹ wird im Wesentlichen vorausgesetzt, dass die Wettbewerbsneutralität «in jedem Fall» gewahrt bleibt, sich die Unternehmung auf Kernbereiche der Grundversorgung beschränkt,³⁸² eine lückenlose, flächendeckende Versorgung angeboten wird und nicht betriebsnotwendige Rechnungsüberschüsse mittelfristig durch Tarifiereduktionen an die Konsumenten weitergegeben werden. Der Umstand, dass das Gemeinwesen mehrheitlich am Gesellschaftskapital der juristischen Person beteiligt ist, hat lediglich Indiziencharakter.

Verbot der Gewinn-ausschüttung?

Fraglich ist, ob die Vornahme von Gewinnausschüttungen der Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung entgegensteht.³⁸³ Nach den Praxishinweisen der SSK ist dies daher heikel, weil die Ausschüttung von Dividenden die Erwirtschaftung von entsprechendem Gewinn bedingt. Dividendenzahlungen werden daher nur in sehr beschränktem Masse als mit einer Steuerbefreiung vereinbar angesehen.³⁸⁴ In der Literatur wird dieser restriktive Ansatz kritisiert. Die Grenze sei erst bei einer übermässigen Dividendenausschüttung zu ziehen.³⁸⁵

Wettbewerbsneutralität

In der Praxis ist das Kriterium der Wettbewerbsneutralität zentral. Steuerbefreiungen kommen regelmässig dann nicht in Frage, wenn ein öffent-

379 Vgl. SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 235; DIES., FStR 2002, 3 ff., 6.

380 SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 235.

381 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 27 ff.

382 So sollten eigene Liegenschaften etwa zur Hauptsache betrieblich genutzt und nicht als reine Vermögensanlage gehalten werden.

383 In diesem Sinne BGE 131 II 1 E. 3.4.1.

384 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 30 m.V.a. BGE 131 II 1 E. 3.4.1 = StE 1999 B 71.61 Nr. 4.

385 LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 120 f. m.w.H. Vorgeschlagen wird eine Anlehnung an die emissionsabgaberechtliche Lösung: Nach Art. 6 Abs. 1 lit. a StG wird bei steuerbefreiten Gesellschaften auf die Erhebung der Emissionsabgabe auch noch bei einer Dividendenausschüttung von max. 6% des einbezahlten Gesellschafts- oder Genossenschaftskapitals verzichtet.

licher Betrieb im Zuge der Privatisierung in einen (teil-)liberalisierten Markt entlassen wird.³⁸⁶

Eine zunehmende Liberalisierungstendenz lässt sich in letzter Zeit insbesondere im Bereich der Energieversorgung ausmachen. Die Stromversorgung ist mit Inkrafttreten des StromVG am 15. Juli 2007³⁸⁷ teilliberalisiert worden. Für privatrechtliche Rechtsträger kommt eine (teilweise) Steuerbefreiung in diesem Bereich praxisgemäss höchstens noch in Bezug auf die regulierte Netznutzung sowie die Grundversorgung in Frage. Mit der vertraglichen Verbändevereinbarung zwischen der Gasindustrie und den industriellen Grosskunden wurde im Oktober 2012³⁸⁸ im Bereich der Gasversorgung ein erster Schritt zur Teilliberalisierung unternommen. An einer gesetzlichen Regulierung bzw. Liberalisierung fehlt es jedoch bislang. Weitere Liberalisierungsschritte sollen im Zuge des geplanten Gasversorgungsgesetzes (GasVG) erfolgen. Folglich steht der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität einer Steuerbefreiung bei Gaslieferung an Kunden im Bereich der Grundversorgung nicht per se entgegen.

Energie-
versorgung

BGE 131 II 1: Elektrizitätswerk Davos AG³⁸⁹

Entscheid (GR)

Sachverhalt: In Frage stand, ob der Elektrizitätswerk Davos AG (EWD) eine (teilweise) Steuerbefreiung zuzugestehen war. Dabei handelte es sich um ein in eine AG ausgegliedertes kommunales Elektrizitätswerk, deren Aktien sich zum fraglichen Zeitpunkt zu 100% im Eigentum der Gemeinde (Davos) befanden. Die AG nahm einerseits in den Bereichen Erschliessung, Verteilung und Verkauf eine kommunale Versorgungsaufgabe wahr und trat andererseits auf dem Markt mit technischen Dienstleistungen, Energieberatung etc. als Konkurrentin von privaten Unternehmen auf.

Urteil: Das Bundesgericht hielt fest, dass eine Steuerbefreiung grundsätzlich ausgeschlossen sei, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbszwecke verfolge, auch wenn diese zugleich öffentlichen Zwecken (z.B. Stromversorgung) dienen. Die EWD nahm mit der Grundversorgung der Strombezüger auf dem gesamten Gemeindegebiet zwar eine öffentliche Aufgabe wahr. Die Steuerbefreiung war ihr (insoweit) gleichwohl zu versagen, weil ihre Tätigkeit im Endzweck in erster Linie auf Erwerb und Gewinnerzielung ausgerichtet gewesen sei. Ausschlaggebend war laut Bundesgericht in diesem Fall, dass das Elektrizitätswerk auch im Bereich der Stromlieferungen in Erfüllung seines Versor-

386 SIMONEK, ST 2000, 230 ff., 232 f.

387 Bundesgesetz über die Stromversorgung vom 23. März 2007.

388 Vgl. MERKER, Jusletter 23. April 2012, insb. Rz. 12 ff.

389 Ergangen noch vor dem Inkrafttreten des StromVG.

gungsauftrags nicht auf die Erhebung kostendeckender Gebühren verpflichtet wurde, sondern in der Tarifgestaltung weitgehend frei war und marktmässige Preise verlangen konnte, was ihm die Erzielung von Gewinnen auch im Bereich der öffentlichen Aufgabenerfüllung erlaubte. Schliesslich seien Erwerbsszweck und Gewinnorientierung auch dadurch indiziert gewesen, dass bereits bei der Gründung des EWD (mit-)beabsichtigt gewesen sei, der Gemeinde einen regelmässigen Geldzufluss aus dem EWD zu erhalten. Aufgrund dieser Umstände sei der Erwerbsszweck im Vordergrund gestanden. Im Übrigen sei der Gewinn nicht ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken verhaftet gewesen, was der Steuerbefreiung ebenfalls entgegenstand.

Vgl. auch BGer, 23.7.2019, 2C_206/2018: Elektrizitäts- und Wasserwerk Lachen³⁹⁰

Die EW Lachen AG (eine in eine AG umgewandelte Anstalt, deren Anteile sich zu 100% im Besitz der Gemeinde Lachen befanden) erzielte im streitigen Jahr 2006 auf der Sparte Elektrizität einen Gewinn von nahezu CHF 600 000, während sie in der Sparte Wasser einen Verlust erzielte. Sie schüttete der Gemeinde eine Dividende von CHF 300 000 aus. Die ausgeschüttete Dividende stammte daher im Ergebnis aus dem Gewinn aus der Sparte Elektrizität. Das Bundesgericht hielt fest, dass damit die Dividende zwar der Gemeinde und damit ebenfalls einem öffentlichen Zweck zugute kam. Das Gesetz verlange aber ausdrücklich, dass der Gewinn ausschliesslich denjenigen Zwecken gewidmet ist, das heisst den betreffenden öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, aus denen sich die Steuerbefreiung ableitet, vorliegend mithin aus dem Zweck der Elektrizitätsversorgung. Die EW Lachen machte nicht geltend, dass der Betrag der an die Gemeinde ausgeschütteten Dividende für Zwecke der öffentlichen Elektrizitätsversorgung verwendet wurde, und solches stellte auch die Vorinstanz nicht fest. Damit war der Gewinn laut Bundesgericht nicht ausschliesslich und unwiderruflich dem öffentlichen Zweck der Elektrizitätsversorgung gewidmet. Es lehnte daher eine Steuerbefreiung ab.

Wasser-
versorgung

Die Wasserversorgung gehört zu den (kommunalen) hoheitlichen Aufgaben, die keiner bundesrechtlichen Liberalisierungstendenz unterliegen. Gewinnstrebigkeit ist nach Massgabe der kantonalen Gesetzgebung regelmässig ausgeschlossen; Wassertarife sind dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip unterstellt. Folglich wird die Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke im Bereich der Wasserversorgung von den Kantonen in aller Regel bejaht. So hat etwa die Steuer-

³⁹⁰ = StE 2019 B 71.63 Nr. 32. Auch hier war für die zu beurteilende Steuerperiode das StromVG noch nicht anwendbar.

rekurskommission des Kantons Baselland in einem Urteil vom 9. Februar 2001³⁹¹ entschieden, dass eine AG, welche die Region stellvertretend für den Kanton mit Trinkwasser versorgt und den Monopolbetrieb nach dem Kostendeckungsprinzip führt, einen öffentlichen Zweck erfüllt und damit Anspruch auf die Steuerbefreiung hat.

Das Fernmeldewesen darf bereits seit dem Inkrafttreten des Fernmeldegesetzes (FMG)³⁹² am 20. Oktober 1997 als weitgehend liberalisiert gelten. Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität dürfte damit Steuerbefreiungen von Anbietern regelmässig entgegenstehen.

Fernmeldewesen

Weiter hat sich die Frage der Steuerbefreiung zufolge öffentlicher Zwecksetzung wiederholt bei der Privatisierung von Kantonalbanken gestellt. Inzwischen darf als gefestigt gelten, dass Kantonalbanken im Lichte des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität keine Steuerbefreiung mehr erlangen können, soweit es sich nicht um öffentlich-rechtliche Anstalten handelt.³⁹³

Kantonalbanken

BGer, 2.4.2001, 2A.254/2000: Berner Kantonalbank

Entscheid (BE)

Sachverhalt: In Frage stand die Steuerbefreiung der Berner Kantonalbank, nachdem diese von einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine privatrechtliche AG im Sinne des OR umgewandelt worden war, wobei der Kanton kapital- und stimmenmässig die absolute Mehrheit beibehielt.

Urteil: Das Bundesgericht hielt fest, dass die statutarisch proklamierten Zwecke, die volkswirtschaftliche und soziale Entwicklung zu fördern, nur ausschlaggebend seien, soweit sie dem wirklichen Tätigkeitsfeld der Bank entsprechen würden. Dies könne zumindest bei den grossen Kantonalbanken nicht mehr angenommen werden, da die ursprüngliche Zwecksetzung in den letzten Jahrzehnten mehr und mehr einer auf kommerzielle Gewinnstrebigkeit ausgerichteten Geschäftspolitik gewichen sei. In Anbetracht der Entwicklung zu einer zunehmend bloss ertragsorientierten Geschäftspolitik könne nicht mehr davon ausgegangen werden, dass die Berner Kantonalbank die Voraussetzungen einer öffentlichen Zweckverfolgung noch erfülle. Gegenüber den zumindest prioritär, wenn nicht vollumfänglich gewinnbezogenen Wirkungsbereichen komme den tatsächlich in öffentlicher Zweckverfolgung im eigentlichen Sinne wahrgenommenen Aktivitäten (z.B. Organisation des Zahlungsverkehrs für die Staatskasse oder Tätigkeit als kantonale Depositenstelle) kaum mehr massgebliche Bedeutung zu. Es sei denn auch nicht geltend gemacht worden, dass

391 StRK BL, 9.2.2001= StR 2002, 471.

392 Fernmeldegesetz vom 30. April 1997.

393 Vgl. KUSTER, 235 f.

die Bank infolge der Erfüllung solcher Aufgaben besondere Lasten zu tragen hätte. Das Bundesgericht merkte weiter an, dass diese Geschäftstätigkeit durch die Umwandlung der Kantonalbank in eine AG noch intensiviert wurde. Auch könne zugunsten einer Steuerbefreiung nicht die (fortbestehende) Staatsgarantie ins Feld geführt werden. Selbst eine teilweise Steuerbefreiung nach Massgabe der staatlichen Beteiligung falle ausser Betracht. Weiter ging nach Auffassung des Bundesgerichts sowohl der Vergleich mit der (steuerbefreiten) schweizerischen Nationalbank, die tatsächlich öffentliche Zwecke verfolge, als auch mit anderen Kantonalbanken fehl, denn der vorliegende Fall diene der Herausbildung einer neuen Praxis, die sich voraussichtlich in allen anderen vergleichbaren Fällen durchsetzen werde.

Kommentar: In diesem Sinne sprach sich das Bundesgericht in einem fast gleichzeitig gefällten Urteil betreffend die ebenfalls als privatrechtliche AG konstituierte Waadtländer Kantonalbank aus. Auch dieser wurde die Steuerbefreiung verwehrt (BGE 127 II 113). Das Bundesgericht betonte, dass sich Kantonalbanken inzwischen als direkte Konkurrentinnen zu Privatbanken auf dem Markt positionieren würden.

4.5. Sportverbände im Besonderen

Internationale Sportverbände

Die ESTV hat am 12. Dezember 2008 ein Rundschreiben (RS 2008) betreffend die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden veröffentlicht. Das RS 2008 stützt sich auf einen Beschluss des Bundesrats vom 5. Dezember 2008, womit die Praxis einiger Kantone abgesegnet wurde, welche internationalen Sportverbänden die Steuerbefreiung zuzugestehen pflegten. Gemäss RS 2008 soll die Steuerbefreiung für die «in der Schweiz domizilierten und dem Internationalen Olympischen Komitee (IOC) angeschlossenen internationalen Sportverbände sowie deren in der Schweiz domizilierten internationalen Unterverbände (Konföderationen)» gelten. Steuerbefreit ist derzeit offenbar die UEFA als europäischer Kontinentalverband der FIFA, nicht aber die FIFA als Dachverband selbst.³⁹⁴ Der vom Bundesrat abgesegneten Praxis in Bezug auf interna-

³⁹⁴ Gemäss Antwort des Bundesrats vom 15.8.2012 zur Interpellation 12.3441 vom 6.6.2012 wird die FIFA besteuert, «weil sie wie jede andere juristische Person grundsätzlich steuerpflichtig ist und weil sie keinen Wert auf eine Steuerbefreiung legte». Die FIFA profitiert jedoch von den Privilegien, die Vereinen im Bereich der Gewinn- und Kapitalsteuer zuteilwerden (siehe Kap. B/3 und B/4).

tionale Sportverbände ist insbesondere in der Politik verschiedentlich Kritik erwachsen.³⁹⁵

Keine Steuerbefreiung erlangen nach besagtem Rundschreiben nationale und regionale Unterverbände. Sportverbände verfolgen nach geltender Praxis regelmässig einen (überwiegenden) Selbsthilfzweck, der einer Steuerbefreiung sowohl wegen öffentlicher als auch wegen gemeinnütziger Zwecksetzung entgegensteht. Trotz der anhaltenden Kritik hat das Bundesgericht die Unterscheidung zwischen internationalen und nationalen Sportverbänden wiederholt für rechtens befunden:

Nationale
Sportverbände

BGer, 28.12.2010, 2C_383/2010: Schweizerischer Verband für Pferdesport

Entscheid (BE)

Sachverhalt: In diesem Entscheid hatte sich das Bundesgericht mit der Frage zu befassen, ob dem Schweizerischen Verband für Pferdesport (SVPS) mit Sitz in Bern eine Steuerbefreiung aufgrund der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks zu gewähren sei. Der SVPS ist eine als Verein konstituierte Dachorganisation aller Verbände und Vereine, die sich im weitesten Sinne mit dem Pferd und dem Pferdesport in der Schweiz befassen.

Urteil: Das Bundesgericht versagte dem Verband die Steuerbefreiung. Es bejahte zwar im Gegensatz zur Vorinstanz die Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe durch den SVPS. Selbst wenn gewisse öffentliche Zwecke mitverfolgt würden, scheitere die Steuerbefreiung jedoch am überwiegenden Selbsthilfzweck. Aus den Statuten und dem Leitbild gehe hervor, dass in erster Linie die privaten Interessen der beteiligten Verbände und Mitglieder verfolgt würden. Auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten – der SVPS berief sich auf das Rundschreiben der ESTV vom 12. Dezember 2008 – verneinte das Bundesgericht eine Steuerbefreiung. Es bezweifelte die Vergleichbarkeit der Fälle und verwies hierfür auf die Ausführungen der Vorinstanz, welche die Steuerfreiheit der internationalen Sportverbände damit begründet hatte, dass diese gemeinnützige (und nicht öffentliche) Zwecke verfolgten. Der internationale Sport trage nämlich zur Völkerverständigung bei und sei ein anerkanntes Element der Friedensförderung. Weiter vermittele dieser positive Botschaften wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung sowie Förderung der sozialen und kulturellen Integration. Das Bundesgericht kam folglich zum Schluss, dass der SVPS die Anforderungen an eine Steuerbefreiung nicht erfüllte. Stehe fest, dass der Verband eigentlich nicht steuerbefreit sei, könne sich einzig noch die Frage der Gleichbehandlung im Unrecht stellen. Dazu bedürfte es einer ständigen rechtswidrigen Praxis, was aber nicht dargetan sei. Das Bundes-

395 Vgl. u.a. die Interpellation 08.3511 vom 24.9.2008 (Gemeinnützige UEFA?) sowie die Interpellation 12.3441 vom 6.6.2012 (Welche Sportverbände sind von der direkten Bundessteuer befreit?).

gericht rief indes die Behörden auf, ihre die internationalen Sportverbände betreffende Praxis zu überprüfen.

BGer, 17.7.2017, 2C_314/2016 und 2C_315/2016: Der SVPS führte im Jahr 2017 in derselben Sache erneut Beschwerde. Wiederum verneinte das Bundesgericht einen Anspruch auf Steuerbefreiung. Was die (erneut) verlangte Gleichbehandlung mit den internationalen Sportverbänden anbelangt, argumentierte es vorab mit standortpolitischen Überlegungen: Der Standort Schweiz habe für die Verbandsführung des Weltsports eine ausserordentliche Bedeutung. Die bis anhin führende Position im Standortwettbewerb wolle die Schweiz auch in Zukunft behaupten. Deshalb seien den internationalen Sportverbänden attraktive Rahmenbedingungen zu bieten. Der Standortwettbewerb sei für sich genommen aber noch kein genügender Unterscheidungsgrund. Im Weiteren führte das Bundesgericht die bereits im Urteil von 2010 hervorgehobenen Gesichtspunkte an, nämlich einerseits die Friedensförderung und Völkerverständigung und andererseits die Durchsetzung von Werten wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung etc. bzw. das Zusammenspiel dieser beiden Gesichtspunkte. Eine solche öffentliche Zwecksetzung vertrage sich sogar – zumindest bis zu einem bestimmten Umfang – mit einer kommerziellen Tätigkeit. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die verschiedene Beurteilung mit Blick auf die Verfolgung öffentlicher Zwecke angemessen sei und eine Gleichbehandlung im Unrecht nicht zum Tragen komme.

**Neuausrichtung
der Praxis?**

Im Jahr 2021 hat das Bundesgericht – soweit ersichtlich erstmals – einem lokal tätigen Männerturnverein («Jugi») mit Sitz im Kanton Zürich die (Teil-)Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zweckverfolgung erteilt. Unklar bleibt, ob damit eine neue Praxis eingeläutet wurde oder aber die Steuerbefreiung den besonderen Umständen des Einzelfalls geschuldet ist. Gegen eine grundlegende Praxisänderung spricht, dass das Urteil nur in Dreierbesetzung gefällt und nicht amtlich publiziert wurde. Besonders gelagert war der beurteilte Fall daher, weil sich das (steuerbefreite) Sportangebot vorab an Nichtvereinsmitglieder richtete. Das Bundesgericht konnte somit einen überwiegenden Selbsthilfzweck ohne Weiteres verneinen, welcher der Steuerbefreiung bei Sportvereinen üblicherweise entgegengehalten wird.

Entscheid (ZH)

BGer, 8.12.2021, 2C_82/2021: Teilsteuernbefreiung eines Männerturnvereins

Sachverhalt: Dem Bundesgericht stellte sich die Frage, ob einem Männerturnverein mit Sitz im Kanton Zürich die teilweise Steuerbefreiung (für den Bereich «Jugi») zuzugestehen war. Dieser bot für Knaben im schulpflichtigen Alter, die nicht Vereinsmitglieder sind, eine Jugendriege an resp. vermittelte unter ehrenamtlicher Leitung nach Jugend & Sport-Standards ein polysportives Angebot.

Zwischen der Gemeinde und dem Verein bestand eine Leistungsvereinbarung, die freilich erst nach der Stellung des Steuerbefreiungsgesuchs abgeschlossen wurde. Unbestrittenermassen gab diese aber die langjährige Praxis bzw. Zusammenarbeit der Gemeinde und des Vereins wieder.

Urteil: Das Bundesgericht gestand dem Verein – anders als das kantonale Steueramt des Kantons Zürich sowie sämtliche weiteren kantonalen Instanzen – eine (partielle) Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks zu. Es hielt unter Bezugnahme auf Art. 68 BV vorab fest, dass die Sportförderung eine Staatsaufgabe des Bundes darstellt, die auf allen Staatsebenen fortgesetzt wird und sich letztlich in vielfacher Weise auf Leistungen Privater abstützt. Sportförderungsstelle fraglos einen öffentlichen Zweck dar. Der Umstand, dass der Verein alle zwei Jahre eine öffentliche Abendunterhaltung («Turnchränzli») anbiete, lasse diesen nicht als Eventveranstalter erscheinen, sondern stelle im Gegenteil eine Werbeaktion für den Sport dar. Der öffentliche Zweck der Sportförderung begrenze sich auch nicht auf den sog. freiwilligen Schulsport; die «Jugi»-Kurse würden die Rahmenbedingungen des freiwilligen Schulsports ohnehin einhalten und Träger müssten nicht die Schulen selbst sein. Auch die Beschränkung auf Knaben und damit des Destinatärkreises stehe der Verfolgung öffentlicher Zwecke nicht im Wege, zumal es für Mädchen ein entsprechendes Angebot gebe und geschlechtergetrennter Sportunterricht ab einem gewissen Alter gemäss Lehrplan empfohlen werde. Auch den Einwand, die «Jugi» verfolge einen Selbstzweck, wenn Kinder für den Turnverein begeistert werden, liess das Bundesgericht nicht gelten. Aus dem Zweckartikel des Vereins ergebe sich, dass dieser primär darauf ausgerichtet sei, der Bevölkerung in der Region ein Sportangebot zur Verfügung zu stellen, die Selbsthilfe sei lediglich von untergeordneter Bedeutung. Das Sportprogramm stehe rund 100 Knaben pro Woche offen, wohingegen nur 2.6 Neumitglieder pro Jahr «gewonnen» würden. Das Bundesgericht kam folglich zum Schluss, dass dem Verein die teilweise, d.h. auf die Sparte «Jugi» beschränkte Steuerbefreiung zuzugestehen war.

Kommentar: Der Antrag um teilweise Steuerbefreiung des Vereins wurde im Zusammenhang mit einem grösseren Legat (Vermächtnis) gestellt, welches der Verein mit der Auflage, dieses für die «Jugi» zu verwenden, erhalten hatte. Die Steuerbefreiung im direktsteuerlichen Bereich hat im Kanton Zürich automatisch auch die Befreiung von den Erbschafts- und Schenkungssteuern zur Folge.³⁹⁶

396 Vgl. § 10 Abs. 1 lit. f ESchG/ZH.

4.6. Wohnbaugenossenschaften im Besonderen

Grundsatz Die Steuerbefreiung von Genossenschaften im Allgemeinen (siehe dazu Kap. C/3.2.1) und jene von Wohnbaugenossenschaften im Besonderen ist regelmässig umstritten. Die Förderung von Wohnbau und Wohneigentum ist als öffentliche Aufgabe zwar anerkannt (Art. 108 BV)³⁹⁷. Bei der Schaffung von Wohnraum für die Genossenschafter selbst handelt es sich jedoch um einen klassischen Selbsthilfeszweck. Beschränkt sich folglich der Mieterkreis auf Genossenschafter und/oder wird das Anteilskapital – marktconform bzw. überhaupt – verzinst, so dürfte eine Steuerbefreiung ausscheiden.

Praxis Wohnbaugenossenschaften wird die Steuerbefreiung regelmässig nur im Ausnahmefall gewährt. Dies entspricht etwa der Praxis im Kanton Basel-Stadt.³⁹⁸ Der Kanton St. Gallen zieht eine Steuerbefreiung nur dann in Betracht, wenn sich die Wohnbaugenossenschaft «den Erwerb, die Verwaltung oder Vermietung von preisgünstigen Wohnungen für wirtschaftlich schwache Personen in uneigennütziger Weise zum Zweck setzt».³⁹⁹

Bundesgericht Das Bundesgericht hat in einem älteren Entscheid (BGE 114 Ib 277) noch unter Geltung des BdBST festgehalten, dass «privatrechtliche Körperschaften oder Anstalten, die selbst sozialen Wohnungsbau betreiben, keine ausschliesslich gemeinnützigen⁴⁰⁰ Zwecke [verfolgen]; denn Baugesellschaften wahren mit der Anlage ihres Kapitals im sozialen Wohnungsbau gleichzeitig ihre eigenen Interessen (...) und Selbsthilfegenossenschaften verfolgen zugleich die Interessen ihrer Mitglieder, für welche sie Wohnungen beschaffen».⁴⁰¹

4.7. Politische Organisationen im Besonderen

Politische Zwecksetzung (Parteien) Das Gesetz äussert sich nicht zur Frage, ob politische Zwecksetzungen als steuerbefreit eingestuft werden können. Im Kreisschreiben der ESTV wird jedoch festgehalten, dass eine politische Partei primär keine öffent-

397 Zu beachten ist, dass der verfassungsrechtliche Begriff des gemeinnützigen Wohnungsbaus nicht mit dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbegriff identisch ist.

398 Vgl. StGer BL, 20.11.2009, zu finden unter: <<https://www.baselland.ch/politik-und-behörden/gerichte/rechtsprechung/steuergericht/2009/37>>. Vgl. demgegenüber StGer BL, 20.6.2003, BL Nr. 48/2003.

399 Vgl. zu den Einzelheiten St. Galler Steuerbuch StB 80 Nr. 7.

400 Unter dem BdBST stellt die Verfolgung öffentlicher Zwecke noch kein eigenständiger Steuerbefreiungsgrund dar.

401 BGE 114 Ib 277 E. 3d.

lichen Zwecke verfolgt, sondern in erster Linie die Interessen ihrer Mitglieder und deshalb nicht von der Steuerbefreiung profitieren kann.⁴⁰² Mit derselben Begründung spricht auch die Literatur politischer Parteien die Steuerbefreiung grundsätzlich ab.⁴⁰³ Das Bundesgericht hat sich ebenfalls schon mehrfach in diesem Sinne geäussert.⁴⁰⁴ Zwar wird in Literatur und Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass das Vorhandensein verschiedener politischer Parteien im Interesse einer funktionierenden Demokratie liege, die Verfolgung bestimmter Parteiinteressen selbst aber eben nicht einem öffentlichen Zweck entspreche.⁴⁰⁵ Dasselbe gilt im Grundsatz für paritätische Berufskommissionen zur Durchsetzung von allgemeinverbindlichen Gesamtarbeitsverträgen in einem bestimmten Gewerbe, welche die unmittelbaren wirtschaftlichen oder persönlichen Eigeninteressen der Mitglieder verfolgt.⁴⁰⁶

Offen bleibt, inwieweit politische Aktivitäten mit einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck resp. der Steuerbefreiung vereinbar sind. In den Praxishinweisen der SSK finden sich punktuelle Hinweise, insgesamt wird ein restriktiver Ansatz verfolgt: So müssen etwa Kindertagesstätten «politisch neutral» sein,⁴⁰⁷ ebenso wird klargestellt, dass das Halten von Vorträgen nur dann als Kultustätigkeit zu betrachten ist, «sofern damit der religiöse Glaube erneuert oder gefördert werden soll und die Veranstaltung nicht vorab der sachlichen Erörterung eines bestimmten (politischen) Themas dient».⁴⁰⁸ Damit wird klargestellt, dass sich steuerbefreite Organisationen grundsätzlich politisch neutral verhalten sollten. Dies wiederum stellt sicher, dass ein möglichst weiter Adressatenkreis angesprochen bleibt.

Politische
Tätigkeiten

Zur Klärung der Frage, inwieweit sich politische Tätigkeiten mit der Steuerbefreiung vertragen, hat Ständerat Ruedi Noser am 24.9.2020 eine

402 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 5.

403 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 40; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 102; YERSIN, ASA 58 (1989/1990), 97 ff., 107.

404 BGer, 2.4.2009, 2C_77/2007, E. 3.3; BGer, 7.6.2007, 2A.647/2005, E. 3.3 = StR 2007, 648 = StE 2007 A 23.1 Nr. 14.

405 BGer, 2.4.2009, 2C_77/2007, E. 3.3 m.w.H.

406 VGer ZH, 30.11.2022, SB.2022.00029 (teilweise Steuerbefreiung im Bereich gesetzlich vorgesehener Kontrollaufgaben bejaht).

407 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 11.

408 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 21.

inzwischen erledigte Motion eingereicht.⁴⁰⁹ Dies geschah vor dem Hintergrund, dass sich NPO, vorab Tier- und Umweltschutzorganisationen, in immer grösserem Ausmass in verschiedenen kontroversen politischen Vorlagen engagiert hatten. Der Bundesrat hat am 18.1.2020 wie folgt Stellung bezogen:

«Die Steuerbefreiung ist zu verneinen, wenn eine Institution politische Ziele verfolgt, nicht aber, wenn für die Erreichung eines gemeinnützigen Zweckes politische Mittel eingesetzt werden. Dabei ist ausschlaggebend, ob der Zweck der betreffenden Organisation vorwiegend in der Willensbildung der Öffentlichkeit liegt oder ob eine mögliche Beeinflussung der Öffentlichkeit bloss eine Konsequenz des verfolgten, im Allgemeininteressen liegenden Zwecks ist. Die materielle oder ideelle Unterstützung von Initiativen oder Referenden steht einer Steuerbefreiung grundsätzlich nicht entgegen. Allerdings darf der politischen Betätigung nicht ein derart zentrales Gewicht zukommen, dass die Organisation gesamthaft betrachtet als politische Organisation erscheint.»

In der Tat kann auch steuerbefreiten Organisationen eine Teilnahme am politischen Prozess nicht verwehrt sein, soweit ein unmittelbarer Zusammenhang zum verfolgten Zweck besteht. Zu verlangen ist jedoch, dass die politische Tätigkeit nicht der eigentliche Zweck der Organisation ist, sondern lediglich als *ein* (nicht das einzige) Mittel zur Zweckerreichung dient. Es verhält sich somit ähnlich wie bei der Ausübung einer Erwerbstätigkeit durch steuerbefreite Organisationen: Ein eigentlicher Erwerbszweck ist der Steuerbefreiung abträglich, wohingegen aber eine (untergeordnete) Erwerbstätigkeit durchaus Mittel zur Zweckverfolgung sein kann. Zu verlangen sein dürfte auch bei der Wahrnehmung von politischen Aktivitäten, dass diese untergeordneter Natur sind resp. die steuerbefreite Organisation nur verhältnismässige Ressourcen hierfür einsetzt. Ansonsten liesse sich anzweifeln, ob faktisch nicht doch ein politischer Zweck verfolgt wird. Eine allgemeingültige Grenze lässt sich freilich nicht ziehen.

**Ideelle
Zwecksetzung**

Klarzustellen ist, dass die ideelle Zwecksetzung nach Art. 66a DBG/ Art. 26a StHG sämtliche nicht wirtschaftlichen Zwecke und damit auch die Verfolgung politischer Ziele umfasst. Die Freigrenze findet daher auch bei politischen Organisationen Anwendung.

409 Motion 20.4162, Werden die Anforderungen an die Steuerbefreiung juristischer Personen wegen Gemeinnützigkeit im Falle von politischer Tätigkeit eingehalten?.

Da politische Organisationen nicht in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen, sind Zuwendungen auch nicht als Spenden abzugsfähig. DBG und StHG enthalten jedoch seit dem 1.1.2011 eine ausdrückliche Grundlage für einen beschränkten Parteispendenabzug.⁴¹⁰

Parteispenden

5. Kultuszweck als Steuerbefreiungsgrund

5.1. Gesetzliche Regelung

Gemäss Art. 56 lit. h DBG sind juristische Personen steuerbefreit, «die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist». Die Regelung in Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG sieht eine Befreiung von der Gewinn- und Kapitalsteuer vor, wenn «kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke» verfolgt werden. Was die Befreiung von den kantonalen Steuern anbelangt, genügt also ein auf das Kantonsgebiet beschränkter Wirkungsradius.

Gesetzliche Grundlage

Hintergrund der Steuerbefreiung bei Verfolgung von Kultuszwecken ist die Erleichterung der Ausübung der verfassungsrechtlich geschützten Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 15 BV).⁴¹¹ Zu beachten ist jedoch, dass der verfassungsrechtliche Schutz weiterreicht, indem auch weltanschauliche Überzeugungen ausdrücklich einbezogen werden (Art. 15 Abs. 2 BV). Letztere sind vom steuerbefreiten Kultuszweck jedoch nicht erfasst.

Hintergrund

5.2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

5.2.1. Kultuszweck

Der Begriff des Kultuszwecks ist im Gesetz nicht definiert. Eine juristische Person verfolgt laut KS Nr. 12 dann einen steuerprivilegierten Kultuszweck, wenn sie ein gemeinsames Glaubensbekenntnis, gleichgültig welcher Konfession oder Religion, in Lehre und Gottesdienst pflegt und

Glaubensbekenntnis

410 Auf Stufe Bund ist ein Abzug von max. CHF 10 400 (Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG), auf kantonaler Ebene ist ein Abzug bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag (Art. 9 Abs. 2 lit. l StHG) möglich. Vgl. zum Hintergrund Bericht der Staatspolitischen Kommission des Ständerates zur Parlamentarischen Initiative Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien, BBl 2008 7463 ff.

411 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 19.

fördert.⁴¹² Unter «Glaube» verstehen die Praxishinweise der SSK eine religiöse Überzeugung bzw. eine Anschauung über das Verhältnis des Menschen zum Transzendenten (Göttlichen).⁴¹³ Erforderlich ist somit ein Bezug zum Jenseitigen.

Kultustätigkeit Die Praxishinweise der SSK befassen sich relativ detailliert mit der Frage, was als eigentliche Kultustätigkeit aufzufassen ist.⁴¹⁴ Gemeint ist damit die Betätigung aus religiöser Überzeugung. Dies kann in Form von eigentlichen Gottesdiensten geschehen, erfasst sind aber auch gottesdienstähnliche Handlungen. Gottesdienstähnliche Handlungen wie Vorträge, die Herausgabe von Schriften, die Produktion von Radio- und Fernsehsendungen etc. sind gemäss den Praxishinweisen dann als Kultustätigkeit anzuerkennen, wenn sie auf eine Glaubenserneuerung bzw. -förderung abzielen.⁴¹⁵

Kultusähnliche Körperschaften Nicht von der Steuerbefreiung profitieren kultusähnliche Körperschaften.⁴¹⁶ Damit sind gemäss den Praxishinweisen Körperschaften gemeint, die bestimmte wirtschaftliche, weltanschauliche, philosophische oder ideelle Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen. Eine weltanschauliche, philosophische und ideelle Zwecksetzung nimmt nur Bezug auf das Diesseitige.⁴¹⁷ Es fehlt mithin das transzendente Element⁴¹⁸ bzw. die religiöse Verehrung einer höheren, übersphärischen Macht.⁴¹⁹ Eine Religion erschöpft sich im Unterschied zur Weltanschauung nicht im Erkennen einer Wahrheit, im Anerkennen sittlicher Forderungen oder in der Erfassung ästhetischer Werte.⁴²⁰

Sekten Die Praxishinweise der SSK äussern sich auch zur Frage, ob Sekten von der Steuerbefreiung profitieren können. Dabei bereitet bereits die Definition einer Sekte Mühe.⁴²¹ Nach Ansicht der SSK lässt sich Sekten, die sich mit dem Verhältnis des Menschen zum Transzendenten befassen, die Verfolgung eines Kultuszwecks nicht von vornherein absprechen. Nach den Praxishinweisen soll es jedoch häufig an der Voraussetzung der gesamt-

412 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 6 f.

413 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 19.

414 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 20 f.

415 Vgl. auch VGer ZH, 2.10.1987 = StE 1988 B 71.64 Nr. 1.

416 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 7.

417 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 24 (auch zum Folgenden).

418 VGer ZH, 2.10.1987 = StE 1988 B 71.64 Nr. 1.

419 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 24.

420 Vgl. VGer ZH, 2.10.1987 = StE 1988 B 71.64 Nr. 1 m.w.H. Siehe auch Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 24.

421 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 22.

schweizerischen bzw. kantonalen Bedeutung fehlen. Weiter wird in den Praxishinweisen klargestellt, dass Religionsgemeinschaften, die zu strafrechtlich relevanten Handlungen aufrufen, gegen den «ordre public» verstossen, rechtliche oder sittenwidrige Zwecke verfolgen oder die Unterwanderung des politischen Systems auf religiöser Grundlage bezwecken (z.B. mit aggressiver Werbung), die Steuerbefreiung selbstverständlich zu verweigern ist.⁴²²

Die Verfolgung von Erwerbszwecken ist Kultusorganisationen unter dem Aspekt der Steuerbefreiung nicht gestattet.⁴²³ So sei etwa der Betrieb eines Reisebüros durch eine Kultusgemeinschaft zum Besuch der biblischen Stätten mit der Steuerbefreiung nicht vereinbar. Der Verkauf von Broschüren, Kursen und dergleichen dürfte nur soweit mit der Steuerbefreiung vereinbar sein, als es sich dabei um eine untergeordnete Erwerbstätigkeit handelt, die der Verfolgung des Kultuszwecks dient.

Abgrenzung zu Erwerbszwecken

BGer, 24.11.2010, 2C_442/2010: Steuerbefreiung wegen Verfolgung von Kultuszwecken

Entscheid (GR)

Sachverhalt: Der Verein X. war im seinem Sitzkanton Schwyz wegen Verfolgung von Kultuszwecken zu 80% von der Besteuerung ausgenommen. Der Kanton Graubünden, in welchem der Verein Grundeigentum besass, unterwarf die Erträge auf den Liegenschaften jedoch der Besteuerung mit der Begründung, dass diese nicht unmittelbar dem Kultuszweck dienen. Laut damals in Kraft stehendem bündnerischem Steuergesetz waren juristische Personen, die im kantonalen oder gesamtschweizerischen Interesse Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, welche ausschliesslich, unwiderruflich und *unmittelbar* diesen Zwecken dienen, von der Steuerpflicht befreit.⁴²⁴ Im Vergleich zur harmonisierungsrechtlichen Regelung galt es also zusätzlich noch das Erfordernis der «Unmittelbarkeit» zu beachten.

Urteil: Dem Bundesgericht stellte sich die Frage, ob das Zusatzerfordernis des kantonalen Rechts, wonach der Gewinn und das Kapital nicht nur ausschliesslich und unwiderruflich, sondern zudem «unmittelbar» dem Kultuszweck zu dienen hatten, mit dem Bundesrecht vereinbar ist. Es hielt fest, dass weder das StHG noch das DBG ein solches Kriterium kennen. Folglich sei diese Voraussetzung harmonisierungswidrig. Den Kantonen komme im Bereich der Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von Kultuszwecken kein Gestaltungsspielraum zu. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Harmonisierung

422 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 22 f. Gl.M. GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 42.

423 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 6; Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 24.

424 Die heutige Regelung entspricht der Vorgabe im StHG.

zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln. Folglich sei Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG direkt anwendbar. Diese Norm entspricht laut Höchstgericht materiell Art. 56 lit. h DBG, weshalb für die Auslegung auf das KS Nr. 12 abgestellt werden kann. Danach sei die Vermögensverwaltung – wie im vorliegenden Fall – zulässig, nicht aber die Verfolgung von Erwerbszwecken. Es bilde folglich keinen Hinderungsgrund für die Steuerbefreiung, wenn der Verein die fraglichen Liegenschaften nicht «unmittelbar» zur Verfolgung von Kultuszwecken einsetzte. Das Bundesgericht hiess die Steuerbefreiung gut. Es wies zudem darauf hin, dass dies an der Steuerbarkeit der Grundstückgewinne nichts ändere (vgl. Art. 23 Abs. 4 StHG; siehe hierzu Kap. E/5).

Kantonale
resp. gesamt-
schweizerische
Bedeutung

Das Bundesrecht verlangt ein Glaubensbekenntnis von kantonaler resp. gesamtschweizerischer Bedeutung. Gemäss den Praxishinweisen der SSK kann als Indiz hierfür eine überregional organisatorische Zusammenfassung einer Glaubensgemeinschaft dienen.⁴²⁵ Weiter wird betont, dass allein die Verbreitung innerhalb der Schweiz (und nicht auch im Ausland) massgebend sein soll. Für die Befreiung von den kantonalen Steuern genügt es, wenn die Glaubensrichtung im jeweiligen Sitzkanton verbreitet ist. Einmaligen Gruppierungen fehlt es laut den Praxishinweisen an dieser Bedeutung. Grösse und Mitgliederzahl wiederum sind nicht allein massgebend. Schliesslich soll es auch nicht genügen, wenn geltend gemacht wird, dass die Basis einer Glaubensgemeinschaft in einer oder mehreren Weltreligionen liegt.⁴²⁶ Fehlt die gesamtschweizerische Dimension, steht immer noch die Beanspruchung der Freigrenze wegen ideeller Zwecksetzung nach Art. 66a DBG/Art. 26a StHG offen.⁴²⁷

5.2.2. Weitere Voraussetzungen

Wie sich dem Gesetz entnehmen lässt, müssen die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Verfolgung eines Kulturzwecks ebenfalls erfüllt sein.⁴²⁸ Es sind dies die folgenden (vgl. hierzu Kap. C/2):

- ausschliessliche und unwiderrufliche Vermögenswidmung (vgl. hierzu Kap. C/2.2 und Kap. C/2.3)
- zusätzlich: tatsächliche Zweckverwirklichung (vgl. Kap. C/2.4)

425 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 23.

426 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 24.

427 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 42 in fine.

428 Art. 56 lit. h DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG. Möglich ist auch eine Teilsteuerbefreiung.

Wenn eine Organisation mit Kultuszweck untergeordnete Erwerbstätigkeiten verfolgt, gilt es auch die Wahrung der Wettbewerbsneutralität zu beachten (siehe Kap. C/2.5)

Das Gesetz verlangt nicht, dass Gewinn und Vermögen der Organisation unmittelbar der Verfolgung des Kultuszwecks dienen; ein bloss mittelbares Dienen steht der Steuerbefreiung damit nicht entgegen.⁴²⁹

Die Verfolgung von Kultuszwecken setzt – anders als die Steuerbefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke – nicht voraus, dass die Tätigkeit uneigennützig erbracht wird.⁴³⁰

5.3. Landeskirchen

Von den privatrechtlichen Institutionen mit einem Kultuszweck sind die Landeskirchen zu unterscheiden. Als Landeskirche gelten in den meisten Kantonen die evangelisch-reformierte, die römisch-katholische sowie die christkatholische Kirche.⁴³¹ Wird eine Religionsgemeinschaft kantonal anerkannt, erlangt sie den Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie ist sodann kraft ihrer Rechtsform von den direkten Steuern befreit (Art. 56 lit. c DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG).⁴³² Landeskirchen steht zudem regelmässig ihrerseits die Kompetenz zu, von ihren Mitgliedern Steuern (Kirchensteuer) zu erheben.

Steuerbefreiung
ex lege

Religionsgemeinschaften, die weder zu den Landeskirchen noch zu den öffentlich-rechtlich anerkannten Religionsgemeinschaften zählen (etwa Freikirchen sowie jüdisch, buddhistische und muslimische Gemeinden ohne öffentlich-rechtliche Anerkennung), können die Steuerbefreiung hingegen nur nach Massgabe von Art. 56 lit. h DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG erlangen.⁴³³

Das «Steuerbefreiungsregime» bei Institutionen mit Kultuszweck präsentiert sich zusammenfassend wie folgt:⁴³⁴

429 BGer, 24.11.2010, 2C_442/2010 (siehe Kap. C/5.2.1).

430 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 41 in fine.

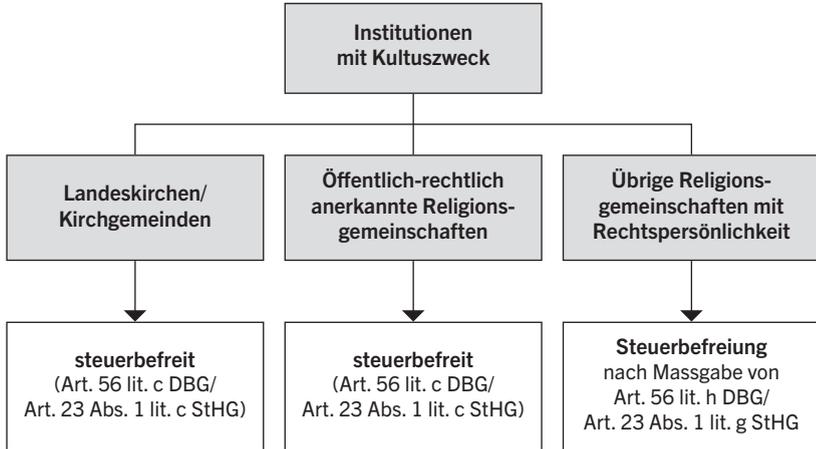
431 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 21.

432 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 22.

433 Vgl. Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 22.

434 Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 22.

Übersicht



6. Rechtsnatur des Steuerbefreiungsentscheids

6.1. Rechtsnatur

Feststellungs-
verfügung

Fragen der subjektiven Steuerpflicht können nach Lehre und Praxis im Rahmen eines besonderen Feststellungsverfahrens beurteilt werden (Vorbescheid).⁴³⁵ Beruft sich ein Steuerpflichtiger auf die Steuerbefreiung, so setzt dies ein entsprechendes Gesuch voraus.⁴³⁶ Dies ergibt sich aus der im Steuerverfahren geltenden Normentheorie, wonach der Steuerpflichtige steuermindernde oder –ausschliessende Tatsachen zu beweisen hat.⁴³⁷ Der Gesuchsteller hat also nachzuweisen, dass er die gesetzlichen Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung erfüllt. Der Steuerbefreiungsentscheid qualifiziert sodann als Feststellungsverfügung über Bestand und Umfang der Steuerbefreiung.⁴³⁸

Üblicherweise wirkt die Feststellungsverfügung *ex nunc*, d.h. ab der Steuerperiode der Gesuchseinreichung und Erfüllung der Voraussetzungen. Auch eine rückwirkende Zusprache der Steuerbefreiung ist aber nicht

435 LOCHER, Komm. DBG, Einführung zu Art. 3 ff. N 9 m.w.H.

436 Ausdrücklich ist dies z.B. im Kanton Bern geregelt: Art. 17 Abs. 1 SBV.

437 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 2.

438 So GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 2a und 2b; KOCHER, N 1771. A.A. ZÜGER, 125 ff., 138 FN 73.

ausgeschlossen, sofern die Unterlagen für den fraglichen Zeitraum nachgereicht werden und noch keine rechtskräftige Veranlagung vorliegt.⁴³⁹

6.2. Geltungsdauer der Steuerbefreiung

Der Entscheid über die Steuerbefreiung gilt grundsätzlich nur für die jeweilige Steuerperiode, d.h. eine Überprüfung ist in jeder Steuerperiode möglich, ohne dass es hierfür neuer Tatsachen bedürfte.⁴⁴⁰ Bei unveränderten Verhältnissen wäre die jährliche Einholung eines Vorentscheids jedoch «unsinnig und unzumutbar»,⁴⁴¹ weshalb nach den Grundsätzen von Treu und Glauben die einmal (auf unbestimmte Zeit) zugestandene subjektive Steuerbefreiung auch für künftige Steuerperioden weiter wirksam bleibt, bis sich die steuerlich relevanten Verhältnisse oder die anwendbaren Rechtsgrundlagen ändern oder die Steuerverwaltung ihrerseits zu einer Überprüfung der Voraussetzungen schreitet.⁴⁴² In einigen Kantonen ist dies sogar ausdrücklich so geregelt.⁴⁴³

Grundsatz

Kommt es zu einer Überprüfung der Steuerbefreiung, so ist wiederum der Steuerpflichtige beweisbelastet, d.h. er hat aufzuzeigen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung noch immer erfüllt sind.

Kontrolle

Eine Steuerbefreiung kann aber auch befristet ausgesprochen werden. Diesfalls liegt es an der steuerbefreiten Organisation, die Steuerbefreiung rechtzeitig erneuern zu lassen.

Befristete
Steuerbefreiung

6.3. Entzug der Steuerbefreiung

Die einer gemeinnützigen Organisation einmal gewährte Steuerbefreiung ist aufzuheben, wenn sich zeigt, dass die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.⁴⁴⁴ Der Entzug der Steuerbefreiung erfolgt damit grundsätzlich für die Zukunft.

Wirkung für
die Zukunft

439 Vgl. dazu etwa BGer, 16.8.2013, 2C_143/2013; VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114, E. 5.3.4. Siehe auch St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 2, Ziff. 5.

440 BGE 127 II 113 E. 2a; BGE 120 Ib 374 E. 2; BGE 114 Ib 277 E. 3a; BGer, 1.3.1985 = ASA 55 (1986/1987), 214 ff., E. 3a; FREI, ZStP 1993, 1 ff., 14 f.; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 2a.

441 GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 2a.

442 FREI, ZStP 1993, 1 ff., 14 f.; GRETER/GRETER, in: Komm. DBG, Art. 56 N 2a.

443 So etwa im Kanton Bern, vgl. Art. 19 Abs. 1 und 2 SBV.

444 BGE 120 Ib 374 E. 2a; BGE 114 Ib 277 E. 3a; BGE 113 Ib 7 E. 2a. Siehe auch BGer, 1.3.1985 = ASA 55 (1986/1987), 214 ff., E. 3b.

Rückwirkender
Entzug

Fraglich ist, ob sich die Steuerbefreiung auch rückwirkend entziehen lässt, wenn die Steuerbehörden erkennen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung schon länger nicht mehr vorliegen oder noch gar nie vorgelegen haben. Ein rückwirkender Entzug der Steuerbefreiung hätte nicht nur Gewinn- und Kapitalsteuerfolgen,⁴⁴⁵ sondern u.U. auch erbschafts- resp. schenkungssteuerrechtliche Konsequenzen mit Blick auf bereits getätigte Zuwendungen einschliesslich der anfänglichen Vermögenslage.⁴⁴⁶

Der Steuerbefreiungsentscheid stellt eine Vertrauensgrundlage dar. Ein rückwirkender Widerruf (*ex tunc*) ist nach Treu und Glauben immer dann ausgeschlossen, wenn die betroffene Organisation gutgläubig gehandelt und den Sachverhalt vollständig und korrekt dargelegt hat sowie allfälligen Mitwirkungspflichten nachgekommen ist, d.h. wenn sie angeforderte Unterlagen eingereicht und die Steuerbehörde die fehlende Gemeinnützigkeit nicht rechtzeitig beanstandet hat.⁴⁴⁷ Die Aufhebung der Steuerbefreiung ist somit grundsätzlich nur für die Zukunft (*ex nunc*) möglich.⁴⁴⁸

Sollte ausnahmsweise ein rückwirkender Entzug der Steuerbefreiung zulässig sein,⁴⁴⁹ so darf m.E. nach Treu und Glauben zeitlich maximal bis zu demjenigen Zeitpunkt zurückgegangen werden, in dem die steuerbefreite Organisation ihren Pflichten nicht mehr nachgekommen ist bzw. die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht mehr vorlagen. Der Entzug kann also nicht einfach per Errichtungsdatum erfolgen.

445 Nacherhebung im sog. Nachsteuerverfahren für max. zehn Jahre.

446 Zu beachten ist, dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung Erbschafts- und Schenkungssteuern nicht unbedingt einer absoluten Verjährung unterliegen – entscheidend ist das kantonale Recht: BGer, 2.6.2017, 2C_68/2016.

447 Vgl. StRK BS, 24.1.1995 = StE 1997 B 71.63 Nr. 15. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 7. Vgl. weiter BGer, 21.3.2017, 2C_835/2016, E. 3.5.3. Klarzustellen ist, dass die Verletzung von Mitwirkungspflichten per se m.E. nicht ausreicht, um die Steuerbefreiung zu widerrufen, solange die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung effektiv noch vorliegen.

448 Siehe auch BGer, 1.3.1985 = ASA 55 (1986/1987), 214 ff., E. 3b. Weniger restriktiv jedoch FREI, ZStP 1993, 1 ff., 16, der ein Zurückkommen auf frühere Jahre aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel als zulässig erachtet.

449 Vgl. für ein Beispiel VGer ZH, 2.2.2022, SR.2021.00004.

7. Verfahren der Steuerbefreiung

7.1. Gesuch

Wie bereits erwähnt, muss um die Steuerbefreiung ersucht werden. Die antragstellende Organisation hat nachzuweisen, dass sie die gesetzlichen Voraussetzungen für eine subjektive Steuerbefreiung erfüllt. Üblicherweise wird dies in einem Schreiben zuhanden der Steuerbehörden substantiiert dargelegt.

Substanziertes
Gesuch

Dem Schreiben sind regelmässig folgende Unterlagen beizulegen:⁴⁵⁰

Beilagen

- Tätigkeitsbericht, der Auskunft über unterstützte Projekte und/oder Personen gibt
- Jahresberichte häufig der letzten drei Jahre resp. Protokolle der letzten drei Vereinsversammlungen (sofern vorhanden)
- Jahresrechnungen häufig der letzten drei Jahre (sofern vorhanden)
- Budget (Aufschluss über die Art der Finanzierung und der Mittelverwendung)
- Organisations- und Spesenreglemente (sofern vorhanden)

Bei Vereinen ist zusätzlich einzureichen:

- Vereinsstatuten (datiert und unterzeichnet)
- Protokoll der Gründungsversammlung

Bei Stiftungen ist zusätzlich einzureichen:

- Öffentlich beurkundete Stiftungsurkunde
- Handelsregisterauszug

7.2. Zuständigkeit des Sitzkantons

Für das Verfahren der Steuerbefreiung ist das kantonale Recht massgebend. Dies gilt auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer, da deren Veranlagung bei den Kantonen liegt.⁴⁵¹ Zuständig ist der jeweilige Sitzkanton der antragstellenden Organisation. Befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung jedoch in einem anderen Kanton, so ist dieser andere Kanton zuständig.⁴⁵²

Sitz oder Ort der
tatsächlichen
Verwaltung

450 Vgl. zum Vorbescheid vor Gründung Kap. C/7.3.

451 Art. 128 Abs. 4 BV.

452 Siehe Kap. B/3.1.1.

Kantonales Verfahren Die Verfahren sind kantonale unterschiedlich geregelt. Im Kanton Zürich etwa ist das Steuerbefreiungsgesuch beim kantonalen Steueramt einzureichen, sodann werden die Gemeinden konsultiert,⁴⁵³ was die vergleichsweise lange Verfahrensdauer erklärt. In den meisten Kantonen entscheidet dagegen das kantonale Steueramt selbständig.

Freie Sitzwahl Der zivilrechtliche Sitz ist frei wählbar. Wie bereits erwähnt, lässt sich in der Praxis ein gewisser «Steuerbefreiungstourismus» beobachten: Gewährt ein Kanton die Steuerbefreiung nicht wunschgemäss, so erfolgt nicht selten eine Sitzverlegung in einen anderen Kanton mit einer grosszügigeren Steuerbefreiungspraxis. Obschon die Steuerbefreiung an sich bundesrechtlich harmonisiert ist, verbleibt den kantonalen Steuerbehörden bekanntlich ein grosser Ermessensspielraum.

7.3. Vorbescheid vor Gründung

Vorbescheid Üblicherweise kann ein Vorverfahren beschränkt werden auf Basis der provisorischen Vereins- resp. Stiftungsstatuten. Auch hier muss substantiiert werden, dass die antragstellende Organisation die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt. Ebenso wird regelmässig ein Tätigkeitskonzept sowie ein Budget verlangt. Die Vereins-/Stiftungsstatuten sind als Entwurf einzureichen, ebenso allfällige Reglemente.

Vorbehalt Die Steuerbefreiung wird diesfalls unter dem Vorbehalt erteilt, dass der Verein/die Stiftung wie dargelegt gegründet/errichtet wird. Üblicherweise verlangen die kantonalen Steuerbehörden, dass die definitiven Gründungsunterlagen nachgereicht werden.

7.4. Dauer des Verfahrens

Dauer Die Bearbeitungsdauer fällt je nach Kanton sehr unterschiedlich aus. Während die Prüfung eines Steuerbefreiungsgesuchs in einigen Kantonen eine Frage von Tagen oder Wochen sein kann, beansprucht die Bearbeitung in anderen Kantonen deutlich mehr Zeit. Dies trifft namentlich auf den Kanton Zürich zu – die gesetzlich vorgesehene⁴⁵⁴ Konsultierung des zuständigen kommunalen Steueramts führt dazu, dass die Bearbeitung durchschnittlich drei bis vier Monate in Anspruch nimmt.

453 Vgl. § 170 StG/ZH.

454 § 170 Abs. 1 und Abs. 2 StG/ZH.

7.5. Entscheid und Rechtsmittel

Wird die Steuerbefreiung gutgeheissen, so erhält die antragstellende Organisation eine entsprechende Feststellungsverfügung. Die Abweisung des Gesuchs um Steuerbefreiung ergeht ebenfalls in Form einer Verfügung. Diese ist sodann im ordentlichen Rechtsmittelverfahren anfechtbar.

Verfügung

Im Kanton Zürich wird der Gesuchstellerin in einem ersten Schritt ein informelles Schreiben zugestellt. Das Verfahren wird form- und kostenfrei abgeschlossen. Ist die gesuchstellende Organisation mit dem Schreiben nicht einverstanden, kann sie innert einer Frist von ca. 30 Tagen eine kostenpflichtige Verfügung verlangen, die sodann anfechtbar ist.

Informeller
Vorbescheid

7.6. Auflagen und Bedingungen

Üblicherweise wird eine Steuerbefreiung vorbehaltlos und «bis auf Weiteres» gewährt. Das heisst, dass sie weder befristet noch mit Auflagen oder Bedingungen verbunden ist. So geschieht dies in den meisten Kantonen.

Grundsatz

Die Erteilung der Steuerbefreiung kann aber auch von Bedingungen oder Auflagen abhängig gemacht werden. Bei einer Bedingung hängt die Rechtswirksamkeit der Verfügung von einem künftigen ungewissen Ereignis ab. Bei der Suspensivbedingung tritt die Rechtswirksamkeit erst ein, wenn die Bedingung erfüllt ist, bei der Resolutivbedingung endet sie mit Eintritt der Bedingung. Dagegen stellt die Auflage eine mit einer Verfügung verbundene zusätzliche Verpflichtung zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen dar. Die Rechtswirksamkeit der Verfügung hängt jedoch nicht davon ab. Die Nichterfüllung der Auflage kann aber z.B. ein Grund für den Widerruf einer Verfügung sein. Ob eine Auflage oder Bedingung vorliegt, beurteilt sich nicht so sehr nach der äusseren Bezeichnung, sondern nach deren Sinn und Zweck unter Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips. In der Praxis dominiert die Auflage.⁴⁵⁵

Auflagen und
Bedingungen

Nicht selten kommt es vor, dass die Steuerbehörden die Steuerbefreiung von der Verfolgung von Projekten im Inland oder auf dem eigenen Kantonsgebiet abhängig machen. Es gilt diesfalls jeweils zu klären, ob es sich dabei um eine Auflage oder Bedingung handelt.

Beispiel

Im Kanton Luzern wird praxisgemäss für jede Steuerperiode die Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) der steuerbefreiten juristischen

Jahresrechnung

⁴⁵⁵ Vgl. zum Ganzen HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 913 ff.

Person einverlangt.⁴⁵⁶ Tendenziell dürfte es sich hierbei um eine Auflage handeln.

7.7. Kosten

Kosten In der Regel ist die Behandlung des Steuerbefreiungsgesuchs kostenlos. Es gibt aber auch Ausnahmen: So können etwa im Kanton Zürich bei Abweisung Kosten auferlegt werden, wenn eine anfechtbare Verfügung verlangt wird.⁴⁵⁷ Im Kanton Bern kostet die Behandlung des Steuerbefreiungsgesuchs pauschal CHF 200.

8. Teilweise Steuerbefreiung bei gemischter Zwecksetzung

KS Nr. 12 der ESTV Laut Kreisschreiben der ESTV fällt dann, wenn die Mittel der steuerbefreiten juristischen Person nur zum Teil einem gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verhaftet sind, eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht. Auch in diesem Fall muss die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht fallen. Voraussetzung ist ferner, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind (Spartenrechnung). Juristische Personen, die neben steuerbefreiten auch Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, sind – sofern eine teilweise Steuerbefreiung überhaupt in Frage kommt – ebenfalls nur insoweit befreit, als ihre Mittel ausschliesslich und unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken gewidmet sind.⁴⁵⁸

Praxis Praxisgemäss werden partielle Steuerbefreiungen nur sehr zurückhaltend gewährt. Regelmässig wird eine klare organisatorische Trennung zwischen steuerbefreiten und nicht steuerbefreiten Aktivitäten verlangt.⁴⁵⁹

456 Vgl. Luzerner Steuerbuch, § 70 Nr. 3, Ziff. 6.

457 Vgl. § 171 Abs. 1 StG/ZH.

458 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 6.

459 Siehe auch Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 37 f.

9. Statuswechsel

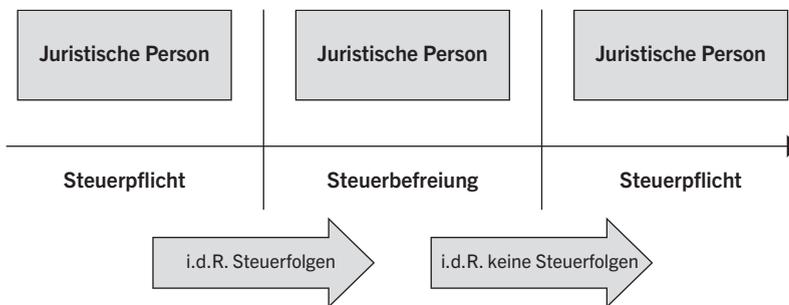
9.1. Grundsatz

Steuerfragen stellen sich auch dann, wenn ein Steuersubjekt neu die Steuerbefreiung erlangt (Austritt aus der Steuerpflicht) oder – gerade umgekehrt – eine bestehende Steuerbefreiung verliert (Eintritt in die Steuerpflicht). Gesprochen wird insoweit auch von einem Statuswechsel. Während der Austritt aus der Steuerpflicht regelmässig Steuerfolgen mit sich zieht, ist der Eintritt grundsätzlich nicht mit Steuerfolgen verbunden.

Statuswechsel

Besondere Steuerfolgen können sich bei Liegenschaftsbesitz ergeben. Zu beachten ist, dass Liegenschaften auf kantonaler Ebene grundsätzlich nicht an der Steuerbefreiung teilhaben (vgl. Art. 23 Abs. 4 StHG).

Austritt und Eintritt in die Steuerpflicht:



9.2. Erlangung der Steuerbefreiung (Austritt aus der Steuerpflicht)

9.2.1. Gewinnsteuer auf den stillen Reserven

Mit der Erlangung einer subjektiven Steuerbefreiung wird die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht beendet (Art. 61b Abs. 2 DBG/Art. 24d Abs. 2 StHG). Endet die Steuerpflicht, ist gewinnsteuerlich über die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts abzurechnen, da diese anschlies-

Austritt aus der Steuerpflicht

send nicht mehr erfasst werden können.⁴⁶⁰ Das gilt auf Bundesebene auch für stille Reserven auf Liegenschaften.

9.2.2. Kantonale Grundsteuern

Fortbestehende
Steuerpflicht

Gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG ist von juristischen Personen, die von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, auf kantonaler Ebene die Grundstückgewinnsteuer dennoch «in jedem Fall» zu erheben (vgl. hierzu auch Kap. E/5).

Monistischer/
dualistischer
Kanton

Je nach Belegenheit der Liegenschaft unterscheiden sich damit die Steuerfolgen (vgl. zum monistischen und dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung Kap. E/5):

- *Kanton mit monistischem System:* Mit Erlangung der Steuerbefreiung ändert sich nichts in Bezug auf die Besteuerung der Liegenschaft. Diese unterliegt nach wie vor der Grundstückgewinnsteuer. Folglich erfolgt mit Beendigung der Gewinn- und Kapitalsteuernpflicht keine Änderung der Besteuerungsregimes, welche eine steuerliche Abrechnung nötig machen würden.⁴⁶¹ Die Grundstückgewinnsteuer fällt grundsätzlich erst mit Veräusserung der Liegenschaft an, wobei die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten steuerbar ist.
- *Kanton mit dualistischem System:* Mit Erlangung der Steuerbefreiung endet die Gewinnsteuernpflicht. Damit erfolgt eine Abrechnung über den stillen Reserven (Art. 24d Abs. 1 StHG). Umstritten ist, ob dualistische Kantone nach dem Statuswechsel auf Liegenschaften weiterhin die Gewinnsteuer erheben dürfen.⁴⁶² Z.T. wird vertreten, es sei für steuerbefreite Institutionen in dualistischen Kantonen ebenfalls die Grundstückgewinnsteuer vorzusehen, falls Grundstückgewinne besteuert werden sollen.⁴⁶³ So geregelt hat dies etwa der Kanton St. Gallen.⁴⁶⁴

⁴⁶⁰ Art. 61b Abs. 1 DBG/Art. 24d Abs. 1 StHG. Lag bisher eine teilweise Steuerbefreiung des entsprechenden Rechtsträgers vor oder erfolgt der Übergang von der ordentlichen Besteuerung nur in eine teilweise Steuerbefreiung, ist dem Grundsatz zu folgen, dass nur diejenigen stillen Reserven sowie der selbst geschaffene Mehrwert besteuert werden, bei denen tatsächlich ein Wechsel in der Steuerpflicht erfolgt: Botschaft USR III, BBl 2015 5069 ff., 5184.

⁴⁶¹ A.A. offenbar ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 9 N 28.

⁴⁶² Vgl. GRETER/GRETER, in: Komm. StHG, Art. 23 N 46.

⁴⁶³ Siehe Kap. E/5.

⁴⁶⁴ Vgl. Art. 130 Abs. 2 lit. c StG/SG.

Die kantonale Handänderungssteuer (falls im Belegenheitskanton überhaupt erhoben) fällt bei einem Statuswechsel demgegenüber nicht an, da damit kein Eigentumsübergang verbunden ist.

Keine Hand-
änderungssteuer

9.3. Verlust der Steuerbefreiung (Eintritt in die Steuerpflicht)

9.3.1. Gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven

Mit dem Verlust der subjektiven Steuerbefreiung entsteht die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht. Beginnt die Steuerpflicht, so kann die steuerpflichtige Person stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts gewinnsteuerneutral aufdecken (Art. 61a Abs. 1 DBG/Art. 24c Abs. 1 StHG). Das gilt auf Bundesebene auch für stille Reserven auf Liegenschaften.

Eintritt in die
Steuerpflicht

Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.⁴⁶⁵ Der aufgedeckte selbst geschaffene Mehrwert ist innert zehn Jahren abzuschreiben.⁴⁶⁶

Abschreibung
aufgedeckter
Reserven

Werden die bestehenden stillen Reserven in der Steuerperiode des Beginns der Steuerpflicht nicht aufgedeckt – es handelt sich um eine Kann-Vorschrift –, unterliegen diese bei einer späteren Realisierung der Gewinnsteuer.

Nicht
aufgedeckte
Reserven

9.3.2. Kantonale Grundsteuern

Auf kantonaler Ebene unterscheiden sich die Steuerfolgen wiederum nach Belegenheit der Liegenschaft:

Monistischer/
dualistischer
Kanton

- *Kanton mit monistischem System:* Mit Verlust der Steuerbefreiung ändert sich nichts in Bezug auf die Besteuerung der Liegenschaft. Diese unterliegt nach wie vor der Grundstückgewinnsteuer. Folglich ist mit dem Eintritt in die Gewinnsteuerpflicht keine Änderung der Besteuerungsregimes verbunden, womit auch keine Abrechnung aus steuersystematischen Gründen erfolgt.⁴⁶⁷

465 Art. 61a Abs. 3 DBG/Art. 24c Abs. 3 StHG.

466 Art. 61a Abs. 4 DBG/Art. 24c Abs. 4 StHG.

467 ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 9 N 27.

- *Kanton mit dualistischem System:* Mit Verlust der Steuerbefreiung erfolgt insoweit dann kein wirklicher Eintritt in die Steuerpflicht, wenn die Liegenschaft während der Steuerbefreiung trotzdem der Gewinnsteuer unterlag (ob dies zulässig ist, ist freilich umstritten).⁴⁶⁸ Folglich erschiene auch eine steuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven nicht angängig. Werden Liegenschaftsgewinne von steuerbefreiten Institutionen hingegen der Grundstückgewinnsteuer unterworfen (wie z.B. im Kanton St. Gallen), erfolgt bei Wegfall der Steuerbefreiung ein Systemwechsel, indem Grundstücksgewinne fortan der Gewinnsteuer unterliegen. Diesfalls erschiene eine Besteuerung an sich sachgerecht (analog Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG).⁴⁶⁹ Regelmässig dürfte es aber an einer kantonalgesetzlichen Grundlage für die steuersystematisch bedingte Abrechnung fehlen – zudem erscheint fraglich, ob eine solche überhaupt StHG-konform wäre.⁴⁷⁰

Keine Hand-
änderungssteuer

Handänderungssteuern fallen bei einem Statuswechsel – wie gesagt – nicht an.

468 Siehe Kap. C/9.2.2.

469 Liegenschaften werden bei Eintritt in die Steuerpflicht zum Verkehrswert eingestellt, womit der Wertzuwachsgegninn während der Phase der Steuerbefreiung nicht mehr besteuert werden kann.

470 Zweifelnd auch ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 9 N 27.

D. Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht der NPO

1. Einleitung

NPO können für Zuwendungen, die sie erhalten, erbschafts- oder schenkungssteuerpflichtig werden. Dabei zieht eine Befreiung von den Gewinn- und Kapitalsteuern *nicht in jedem Fall* auch eine Befreiung von den Erbschafts- und Schenkungssteuern mit sich. Besondere Fragestellungen ergeben sich ausserdem bei Zuwendungen im interkantonalen und internationalen Verhältnis.

Grundsatz

2. Rechtsgrundlagen

Erbschafts- und Schenkungssteuern stellen rein kantonale und u.U. kommunale Steuern dar. Die Rechtsgrundlagen finden sich folglich in den Steuergesetzen der Kantone und Gemeinden.

Kantonale Gesetze

3. Kantonale Kompetenz

Die Kompetenz zur Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern steht nach geltendem Recht ausschliesslich den Kantonen zu.⁴⁷¹ Der Bund verfügt – anders als im direktsteuerlichen Bereich – auch über keine Harmonisierungskompetenz.⁴⁷² Zuständig zur Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuern sind also die Kantone. Mitunter räumen diese auch den Gemeinden gewisse Kompetenzen ein.⁴⁷³

Kompetenz

Folge der rein kantonalen Kompetenz ist, dass die Kantone Erbschafts- und Schenkungssteuern erheben können, aber nicht müssen. So kennen die Kantone Schwyz und Obwalden weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern und der Kanton Luzern erhebt lediglich die Erbschaftssteuer. Darüber hinaus sind die Kantone – innerhalb der verfassungsrechtlichen Schranken – frei, wie sie diese Steuern inhaltlich ausgestalten.

Verzicht auf die Steuererhebung

471 Vgl. hierzu und zum Folgenden OPEL, in: Komm. ESchStR, § 3 N 3 ff.

472 Die Harmonisierungskompetenz des Bundes beschränkt sich auf die direkten Steuern (vgl. Art. 129 Abs. 1 BV), zu denen die Erbschafts- und Schenkungssteuern nach traditioneller Auffassung nicht gezählt werden.

473 Vgl. für eine Übersicht OPEL, in: Komm. ESchStR, § 3 N 7 ff.

4. Steuerhoheit

Regelung in den Kantonen

Die Steuerhoheit beurteilt sich nach dem kantonalen Recht. In der Regel ist sie wie folgt geregelt: Erbschafts- und Schenkungssteuern werden erhoben, wenn der Erblasser oder Schenker seinen (letzten) Wohnsitz im Kanton hat/hatte oder wenn auf dem Kantonsgebiet belegene Immobilien übertragen werden. U.U. ist die Steuerhoheit auch vorgesehen, wenn der Erbgang im Kanton eröffnet wurde oder vererbtes/verschenktes Geschäftsvermögen im Kanton belegen ist.⁴⁷⁴

Interkantonaes Verhältnis

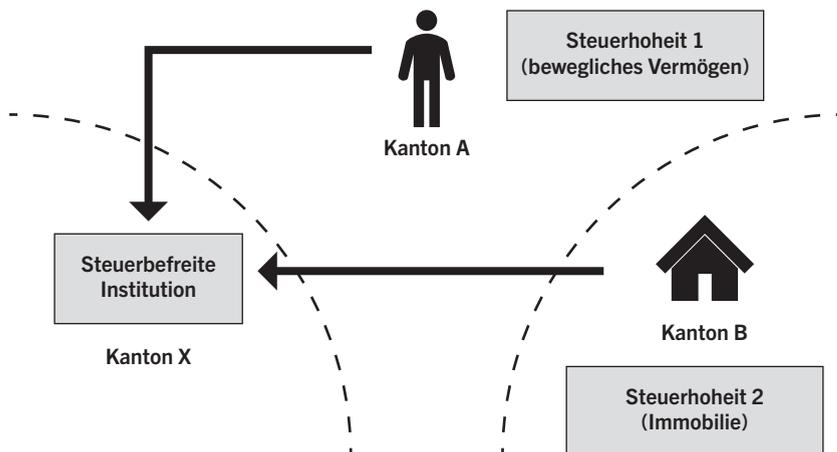
Im interkantonalen Verhältnis kann es zu Überschneidungen resp. Doppelbesteuerungskonflikten kommen. Doppelbesteuerungen sind jedoch verfassungsrechtlich untersagt (Art. 127 Abs. 3 BV). Das Bundesgericht hat gestützt auf langjährige Rechtsprechung Kollisionsregeln herausgebildet, um Doppelbesteuerungen im interkantonalen Verhältnis zu vermeiden. Nach der Praxis des Bundesgerichts kommt bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer stets dem Kanton des (letzten) Wohnsitzes das Besteuerungsrecht zu. Eine Ausnahme gilt einzig bei der Übertragung von Liegenschaften; diesfalls liegt das Besteuerungsrecht beim Belegenheitskanton.⁴⁷⁵

Beispiel

Beispiel: Der bis zu seinem Tod im Kanton A wohnhaft gewesene Erblasser E vermachte sein gesamtes Vermögen einer steuerbefreiten Institution mit Sitz im Kanton X. Das Vermögen von E besteht einerseits aus beweglichem Vermögen (Konto bei der im Kanton Z ansässigen Kantonalbank) und andererseits aus einer im Kanton B gelegenen Liegenschaft. Die Erbschaftssteuer darf grundsätzlich der Kanton A (letzter Wohnsitzkanton) erheben. In Bezug auf die Liegenschaft hat zudem der Kanton B (Belegenheitskanton) einen Steueranspruch. Erforderlich ist sodann eine Steuerauscheidung, d.h. eine Aufteilung des Steuersubstrats zwischen dem Kanton A und dem Kanton B. Kein Besteuerungsrecht haben dagegen die Kantone X und Z.

474 Vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Komm. ESchStR, § 55 N 16.

475 MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Komm. ESchStR, § 56 N 5.



Im internationalen Verhältnis können die Kantone ihre Steuerhoheit weiter ausdehnen, als ihnen dies im interkantonalen Verhältnis offensteht, und z.B. auch im Kanton belegenes bewegliches Geschäftsvermögen erfassen. Es gibt kein generelles Verbot der internationalen Doppelbesteuerung, weder im nationalen Recht noch im allgemeinen Völkerrecht. Doppelbesteuerungen werden im internationalen Verhältnis – sofern das interne Recht nicht für Abhilfe sorgt – nur insoweit vermieden, als ein Doppelbesteuerungsabkommen vorhanden ist, das sich der fraglichen Doppelbesteuerung annimmt. Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern hat die Schweiz lediglich acht solcher Abkommen abgeschlossen, die sich – das Abkommen mit Deutschland vorbehalten – allesamt auf die Erbschaftssteuern beschränken.⁴⁷⁶

Internationales
Verhältnis

⁴⁷⁶ Abkommen bestehen mit Österreich, Deutschland, Dänemark, Schweden, Finnland, den Niederlanden, den USA sowie mit Grossbritannien.

5. Steuersubjekt

Stiftungen und Vereine

Subjekt der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist grundsätzlich in allen Kantonen der Empfänger⁴⁷⁷ der steuerbaren Vermögensanfänge.⁴⁷⁸ Bei der Errichtung einer Stiftung ist Steuersubjekt die Stiftung als Empfängerin der Vermögenswerte.⁴⁷⁹ Dasselbe gilt bei einer Vereinsgründung für den Verein. Stiftungen und Vereine werden für die ihnen zugewendeten Vermögenswerte grundsätzlich erbschafts- oder schenkungssteuerpflichtig. Das gilt auch für Zuwendungen der Gründer oder von Dritten, die erst nach der Gründung erfolgen.

Steuer- befreiungen

Subjektive Steuerbefreiungen sind im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer üblicherweise vorgesehen für nahe Verwandte. Da gemeinnützige Institutionen zur zuwendenden Person jedoch nicht in einem Verwandtschaftsverhältnis stehen, greifen diese Ausnahmen nicht. Die Kantone sehen daher für gemeinnützige Organisationen besondere Steuerbefreiungen vor (siehe dazu Kap. D/9).

Solidarische Haftung

Obschon die Steuerpflicht die begünstigte Person trifft, können der Schenker oder die Erben nach Massgabe des kantonalen Rechts solidarisch⁴⁸⁰ (vereinzelt auch nur subsidiär) für die Steuerschuld haftbar sein.⁴⁸¹ Bei der Erbschaftssteuer haften häufig die Erben solidarisch für die von allen Erben (oft inklusive Vermächtnisnehmer) gesamthaft geschuldeten Steuern. Die Haftung ist meist auf den Betrag des Erbanfalls beschränkt, kann aber auch das gesamte Vermögen des solidarisch Verpflichteten umfassen.

477 Dies kann der gesetzliche oder eingesetzte Erbe, der Vermächtnisnehmer oder der Beschenkte sein bei einer Schenkung von Todes wegen oder unter Lebenden. Nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen können als Begünstigte auftreten und somit erbschafts-/schenkungssteuerpflichtig werden.

478 Vorbehalten bleibt die – allerdings nur noch im Kanton Solothurn bekannte – Nachlasssteuer (Erbschaftssteuer); bei dieser gilt üblicherweise die Erbengemeinschaft als Steuersubjekt.

479 Der Einwand, es fehle im Errichtungszeitpunkt noch an einem Rechtssubjekt, erscheint «begrifflich überspitzt», zumal die Stiftung auch zivilrechtlich hinsichtlich der Vermögenswidmung als erwerbend betrachtet wird. Vgl. BÖCKLI, 338; OPEL, 100.

480 D.h., dass der Schenker oder die Erben mit dem Begünstigten gemeinsam haften, wobei die Steuerbehörden von jedem Einzelnen die Erfüllung der gesamten Steuerschuld verlangen kann.

481 Vgl. für einen Überblick über die kantonalen Regelungen: Steuerinformationen der ESTV, Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand: Januar 2020), 9 ff.

6. Steuerobjekt

6.1. Erbschaftssteuer

Gegenstand der Erbschaftssteuer ist der Vermögensübergang von Todes wegen.⁴⁸² Der Übergang der Vermögenswerte erfolgt entweder durch Erbanfall oder durch Verfügung von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag). Mögliche Verfügungsarten sind die Erbeinsetzung,⁴⁸³ das Vermächtnis,⁴⁸⁴ die Schenkung auf den Todesfall sowie Auflagen und Bedingungen (vgl. Art. 481 ff. ZGB). Die Steuerfolgen können je nach Verfügungsart variieren.⁴⁸⁵

Rechts-
übergang von
Todes wegen

6.2. Schenkungssteuer

Objekt der Schenkungssteuer ist der unentgeltliche Vermögensübergang unter Lebenden. Der kantonale Gesetzgeber hat es in der Hand, den Begriff der steuerbaren Schenkung zu definieren.⁴⁸⁶ Er kann auf den zivilrechtlichen Begriff (Art. 239 OR) abstellen,⁴⁸⁷ daran anknüpfen oder sich davon auch lösen. Die meisten Kantone fassen den Begriff der steuerbaren Schenkung weiter als den zivilrechtlichen Begriff; erfasst sind insbesondere auch einseitige Rechtsgeschäfte wie die Stiftungerrichtung.⁴⁸⁸ Überwiegend wird für eine steuerbare Schenkung a) eine Vermögenszuwendung, b) Unentgeltlichkeit sowie c) ein Zuwendungswille verlangt.⁴⁸⁹

Rechtsübergang
zu Lebzeiten

482 BLUMENSTEIN/LOCHER, 270. Siehe auch FISCHER/RAMP/TRUTMANN, in: Komm. ESchStR, § 10 N 1 ff.

483 Inkl. Vor- und Nacherbeneinsetzung.

484 Inkl. Vor- und Nachvermächtnis.

485 Vgl. zur Familienstiftung OPEL, 102 ff.

486 BLUMENSTEIN/LOCHER, 271; SIEBER/OEHRLI, in: Komm. ESchStR, § 14 N 1 ff. Siehe hierzu ausführlich OPEL, 104 ff.

487 Das hätte zur Folge, dass die Stiftungerrichtung zu Lebzeiten als einseitiges Rechtsgeschäft nicht erfasst wäre. In den meisten Kantonen wird die Stiftungerrichtung indes ausdrücklich zum Schenkungssteuerobjekt erklärt. Siehe dazu OPEL, 104 ff.

488 Vgl. OPEL, 104 ff.

489 BLUMENSTEIN/LOCHER, 271 f.

7. Steuerbemessung

Verkehrswert Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegt der Wert des übergebenen Vermögens im Zeitpunkt des Rechtsübergangs.⁴⁹⁰ In sachlicher Hinsicht wird grundsätzlich auf den Verkehrswert der vererbten/verschenkten Vermögenswerte abgestellt.⁴⁹¹

8. Tarif

Progressiv Der Steuersatz der Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in den meisten Kantonen progressiv ausgestaltet mit Abstufungen hinsichtlich Verwandtschaftsgrad und Höhe der Zuwendung. Je enger das Verwandtschaftsverhältnis und je geringer der Betrag der Zuwendung ist, desto tiefer ist auch der Steuersatz. Zuwendungen an juristische Personen unterliegen jedoch regelmässig dem Höchststeuersatz für Nichtverwandte.⁴⁹² Der Steuersatz beträgt bei einer Zuwendung ab CHF 500 000 in den meisten Kantonen zwischen 20% und 30%, im Kanton Genf sogar über 50%.

Verwandtschaftsgrad In mehreren Kantonen finden sich Sonderbestimmungen für Zuwendungen an Stiftungen, die auf das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Stifter und den Begünstigten resp. dem entferntest verwandten Begünstigten abstellen.⁴⁹³ Diese Regelungen zielen jedoch namentlich auf Familienstiftungen ab, d.h. Stiftungen mit einem auf die Familie beschränkten Destinatärkreis. Bei gemeinnützigen Stiftungen mit einem offenen Destinatärkreis bleibt es auch hier bei der Anwendung des Maximalsatzes für Nichtverwandte.

490 Bei der Schenkung wird grundsätzlich auf das Verfügungsgeschäft (Vollzug) abgestellt und nicht auf das Schenkungsversprechen. Vgl. hierzu ausführlich OEHRLI/ATTINGER, in: Komm. ESchStR, § 20 N 1 ff.

491 Vgl. zu den Einzelheiten OEHRLI/ATTINGER, in: Komm. ESchStR, § 20 N 11 ff.

492 Sonderregelungen vorbehalten. Vgl. GRÜNINGER, DACH 2000, 130 f.; HEPBERGER/MAUTE, StR 2004, 586 ff., 597; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 50 (bez. Kanton Bern); LANDOLF, 88; MÄUSLI-ALLENSPACH, StR 1996, 115 ff., 125; PETER, FStR 2003, 163 ff., 167.

493 Vgl. § 147 Abs. 3 StG/AG; § 180 Abs. 3 StG/ZG; Art. 107a Abs. 3 StG/GR; Art. 29 Abs. 3 LDS/GE; §§ 225 Abs. 1 lit. c StG/SO und 236 Abs. 1 lit. c StG/SO.

9. Befreiung der NPO von Erbschafts- und Schenkungssteuern

Die Steuerbefreiung wird NPO von den Kantonen grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen wie die Befreiung von den Gewinn- und Kapitalsteuern erteilt; regelmässig erfolgt die Steuerbefreiung sogar automatisch auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuern, so z.B. in den Kantonen Zürich, Basel-Stadt und Bern.⁴⁹⁴ Da das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht in kantonaler Autonomie liegt, ist dies aber nicht zwingend. Es liegt vielmehr im Ermessen der kantonalen Gesetzgeber, unter welchen Voraussetzungen eine Steuerbefreiung zugestanden wird.

Voraussetzungen im Allgemeinen

Eine eigenständige Regelung für die Erbschafts- und Schenkungssteuern kennt etwa der Kanton Tessin. Von der Steuerpflicht ausgenommen sind juristische Personen mit Sitz im Kanton, die einen öffentlichen, ausschliesslich gemeinnützigen oder ideellen Zweck im Kanton oder im Interesse der Schweiz verfolgen.⁴⁹⁵ Jedenfalls gestützt auf den Wortlaut erscheint diese Definition zugleich weiter (Einbezug von ideellen Zwecken) und enger (Beschränkung auf Tätigkeiten im Kanton oder im Interesse der Schweiz) als der harmonisierungsrechtliche Begriff der Steuerbefreiung. Befreit werden können darüber hinaus auch gemeinnützige Institutionen mit Sitz im Kanton, wenn ihre Tätigkeit internationalen Charakter hat, sowie gemeinnützige Institutionen mit Sitz in einem anderen Kanton, wenn ihre Tätigkeit nationalen oder internationalen (nicht: lokalen) Charakter hat.⁴⁹⁶ Diesfalls ist die Steuerbefreiung nicht zwingend, sondern wird ins Ermessen der Steuerbehörden gestellt (Kann-Vorschrift).

Besondere Regelung (Beispiel Tessin)

Eine für die Gewinn- und Kapitalsteuern erteilte Steuerbefreiung wird – wie gesagt – üblicherweise auch für die Erbschafts- und Schenkungssteuern anerkannt. Dies gilt in den meisten Kantonen aber nur für juristische Personen mit Sitz im jeweiligen Kanton (so auch in den Kantonen Zürich und Basel-Stadt⁴⁹⁷). Vereinzelt gibt es aber auch Kantone, die ausserkantonale Steuerbefreiungen vorbehaltlos anerkennen. Das trifft etwa auf die

Sitz im Kanton

494 § 10 Abs. 1 lit. f ESchG/ZH; § 120 Abs. 1 lit. b StG/BS; Art. 6 ESchG/BE.

495 Art. 154 Abs. 1 lit. d LT/TI: «le persone giuridiche con sede nel Cantone, che perseguono uno scopo pubblico o di esclusiva pubblica utilità oppure scopi ideali nel Cantone o di interesse della comunità svizzera, per le devoluzioni e le liberalità esclusivamente e irrevocabilmente destinate a tali fini».

496 Art. 154 Abs. 3 lit. b LT/TI.

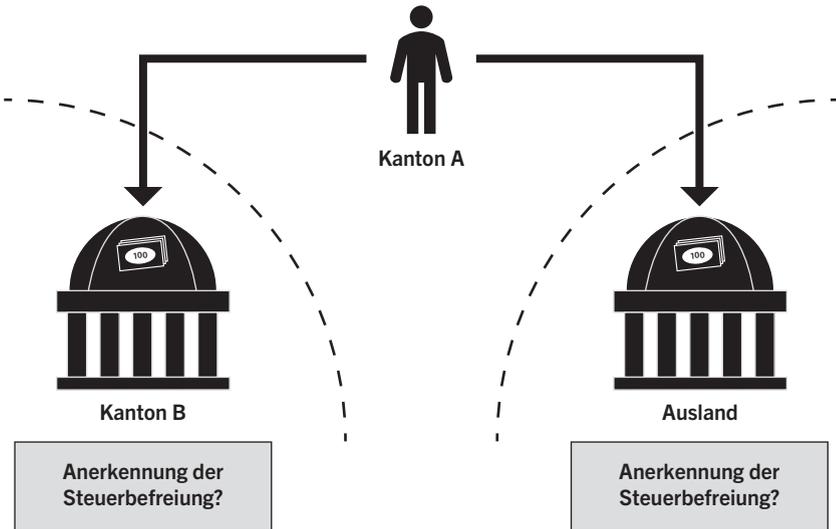
497 § 10 Abs. 1 lit. f ESchG/ZH; § 120 Abs. 1 lit. b StG/BS.

Kantone Bern,⁴⁹⁸ Nidwalden⁴⁹⁹ und Genf zu.⁵⁰⁰ Auch der Kanton St. Gallen spricht sich für eine Anerkennung aus, sofern die Befreiung nicht offensichtlich unrichtig erscheint.⁵⁰¹

10. Anerkennung der Steuerbefreiung im grenzüberschreitenden Verhältnis

Anerkennung
der
Steuerbefreiung

Eine besondere Problematik im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern stellen grenzüberschreitende Zuwendungen dar. Steuerpflichtig ist die begünstigte Organisation, wohingegen die Steuerhoheit dem Wohnsitzkanton des Erblassers/Schenkers oder dem Belegenheitskanton bei einer Liegenschaft zukommt (siehe Kap. D/4). Es ist mithin nicht gewährleistet, dass der zuständige Kanton (Kanton A) die Steuerbefreiung anerkennt, die der in einem anderen Kanton (Kanton B) oder im Ausland ansässigen Organisation von den dort zuständigen Behörden erteilt worden ist.



498 Art. 6 Abs. 2 ESchG/BE.

499 Art. 156 Abs. 1 Ziff. 2 StG/NW.

500 Art. 6 Abs. 1 LDS/GE.

501 Vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 2, Ziff. 6 und 7.

10.1. Interkantonales Verhältnis

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern sind die Kantone – wie gesagt – frei, ob und unter welchen Voraussetzungen sie eine Steuerbefreiung vorsehen resp. anerkennen. In der Regel werden ausserkantonale erteilte Steuerbefreiungen nicht automatisch anerkannt. Nur wenige Kantone akzeptieren ausserkantonale Steuerbefreiungen, ohne diese selbst einer Überprüfung zu unterziehen.

Grundsatz

Der zuständige Kanton muss eine ausserkantonale erteilte Steuerbefreiung jedoch dann anerkennen, wenn eine interkantonale Gegenrechtsvereinbarung besteht. In den kantonalen Steuergesetzen wird dies regelmässig explizit festgehalten.⁵⁰² Zwischen den Kantonen besteht ein relativ dichtes Netz an Gegenrechtsvereinbarungen.⁵⁰³ Beispielhaft sei dies an den Kantonen Basel-Stadt, Zürich und Tessin veranschaulicht:

Gegenrechtsvereinbarung

- *Kanton Basel-Stadt:* Der Kanton Basel-Stadt hat mit allen Kantonen bis auf die Kantone Nidwalden und Obwalden Gegenrechtsvereinbarungen abgeschlossen.⁵⁰⁴ Nidwalden anerkennt jedoch auch ausserkantonale Steuerbefreiungen und Obwalden kennt weder Erbschafts- noch Schenkungssteuern, weshalb Zuwendungen aus diesen Kantonen an eine steuerbefreite Organisation im Kanton Basel-Stadt nicht besteuert werden.
- *Kanton Zürich:* Der Kanton Zürich hat ebenfalls mit den meisten Kantonen Gegenrechtsvereinbarungen abgeschlossen.⁵⁰⁵ Lediglich mit den Kantonen Genf, Nidwalden, Schwyz und Tessin fehlen entsprechende Vereinbarungen. Die Kantone Genf und Nidwalden anerkennen – wie gesagt – ausserkantonale Steuerbefreiungen. Der Kanton Schwyz kennt wie der Kanton Obwalden keine Erbschafts- und Schenkungssteuern.
- *Kanton Tessin:* Nur wenige Gegenrechtsvereinbarungen abgeschlossen hat demgegenüber etwa der Kanton Tessin, soweit ersichtlich einzig mit den Kantonen Zug, Bern, Basel-Stadt, Jura⁵⁰⁶ und Waadt.⁵⁰⁷ Diese basieren zwar allesamt noch auf dem alten Tessiner Erbschaftssteuer-

Kanton Basel-Stadt

Kanton Zürich

Kanton Tessin

502 Vgl. etwa § 10 Abs. 2 und Abs. 3 ESchG/ZH; § 120 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG/BS; Art. 107b Abs. 1 lit. e und Abs. 2 StG/GR.

503 Vgl. für eine Übersicht PETER/RUTISHAUSER, in: Komm. ESchStR, § 17 N 116.

504 Vgl. Anhang 2 zu § 120 StG/BS.

505 Siehe RICHNER/FREI, Komm. ESchG ZH, § 10 N 44.

506 Kein formelles Abkommen, aber Anwendung aus historischen Gründen, da ehemaliges bernisches Gebiet.

507 Vgl. PRIMI, 30.

ergesetz vom 6.12.1917, das neue Gesetz enthält aber ebenfalls eine Rechtsgrundlage für Gegenrechtsvereinbarungen.⁵⁰⁸ Weiter findet sich im kantonalen Steuergesetz eine Regelung, wonach die Tessiner Steuerbehörden auch gemeinnützigen juristischen Personen mit Sitz in einem anderen Kanton die Steuerbefreiung erteilen können, sofern ihre Tätigkeit von nationaler oder internationaler Bedeutung ist.⁵⁰⁹ Im Einzelfall kann somit auch eine ausserkantonale (nicht: ausländische) gemeinnützige Organisation von den Tessiner Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit werden.⁵¹⁰

Gegenrecht ad hoc Fehlt (ausnahmsweise) eine Gegenrechtsvereinbarung, können sich die Kantone auch *ad hoc* die gegenseitige Anerkennung der Steuerbefreiungen zusichern. Dafür braucht es grundsätzlich aber eine Rechtsgrundlage im kantonalen Recht.

10.2. Internationales Verhältnis

Grundsatz Im internationalen Verhältnis gilt das zum interkantonalen Verhältnis Gesagte sinngemäss. Die Kantone sind frei, ob und unter welchen Voraussetzungen sie ausländische Institutionen als steuerbefreit einstufen resp. die von einem ausländischen Staat gewährte Steuerbefreiung anerkennen. Eine automatische Anerkennung erfolgt – soweit ersichtlich – in keinem Kanton. Das ist naheliegend, da hier – anders als im schweizerischen Verhältnis – ein gemeinsames Rechts- und Werteverständnis nicht garantiert ist.

Gegenrechtsvereinbarung Die Kantone haben vereinzelt auch Gegenrechtsvereinbarungen mit ausländischen Staaten abgeschlossen. Das Abkommensnetz ist jedoch relativ dünn; regelmässig beschränken sich die Vereinbarungen zudem auf die Erbschaftssteuer. Einzig mit Frankreich besteht ein vom Bund abgeschlossenes multilaterales Abkommen, dem fast alle Kantone beigetreten sind.

508 Art. 156 LT/TI.

509 Damit dürfte die Steuerbefreiung von einer lediglich lokal tätigen Organisation tendenziell nicht anerkannt werden.

510 Vgl. zum eigenständigen Begriff der Steuerbefreiung im Tessiner Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht Kap. D/9.

Übersicht:⁵¹¹

	Deutschland	Frankreich	Israel	Liechtenstein	USA
Aargau		x			
Appenzell A. Rh.	x	x			
Appenzell I. Rh.	x	x			
Basel-Landschaft		x			
Basel-Stadt	x	x	x		x
Bern		x			
Freiburg		x		x	
Genf		x			
Glarus		x			
Graubünden	x	x		x	
Jura		x			
Luzern	x	x			
Neuenburg		x			
Obwalden		x			
St. Gallen	x	x		x	
Schaffhausen		x		x	
Solothurn	x	x			
Tessin		x			
Thurgau	x	x			
Uri	x	x			
Waadt	x	x			
Zug	x	x			
Zürich		x			x

Anzumerken ist, dass es spezielle Netzwerke zur steuereffizienten grenzüberschreitenden Philanthropie gibt (siehe dazu hinten Kap. H/2.5.2). Dem Donator wird eine Zuwendung an eine inländische steuerbefreite Organisation ermöglicht, die dann an die Zielorganisation im Ausland weitergereicht wird. Ob solche Netzwerke unter dem Blickwinkel der Steuerumgehung Bestand haben, erscheint jedoch nicht gesichert.

Spezielle
Netzwerke

⁵¹¹ Quelle: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/Gegenrechtserklaerungen.pdf.download.pdf/Gegenrechtserklaerungen-d.pdf>.

10.2.1. Zuwendung aus der Schweiz an eine ausländische NPO (outbound)

Schweizer
Steuerhoheit

Tätigt eine in der Schweiz wohnhafte Person eine Zuwendung (Erbschaft oder Schenkung) an eine im Ausland ansässige, dort steuerbefreite Institution oder besteht die Zuwendung in einer in der Schweiz belegenen Liegenschaft, so kommt dem Wohnsitz- resp. Belegenheitskanton nach Massgabe des kantonalen Rechts die Steuerhoheit zu. Ihm steht also die Erhebung der Erbschafts- oder Schenkungssteuern offen – vorausgesetzt, er anerkennt die Steuerbefreiung nicht. Ob die Steuerbefreiung anerkannt wird, liegt – sofern keine Gegenrechtsvereinbarung vorhanden ist – im alleinigen Ermessen des zuständigen Kantons.

Bei Zuwendungen an ausländische Organisationen ist die solidarische Haftung insbesondere des Schenkers zu beachten (siehe Kap. D/5). Der kantonale Fiskus muss sich nicht an die bedachte Institution im Ausland halten, sondern kann die Schenkungssteuern diesfalls auch ohne Weiteres beim Schenker einfordern.⁵¹²

10.2.2. Zuwendungen aus dem Ausland an eine inländische NPO (inbound)

Ausländische
Steuerhoheit

Wenn eine steuerbefreite Institution mit Sitz in der Schweiz eine Zuwendung von einer im Ausland wohnhaften Person erhält oder wenn ihr ausländische Liegenschaften zugewendet werden, ist den Kantonen der steuerliche Zugriff mangels Anknüpfungsmöglichkeit gemäss kantonalem Recht verwehrt (siehe zur Steuerhoheit Kap. D/4). Denkbar sind hingegen Erbschafts- oder Schenkungssteuerfolgen im Ausland. Die in der Schweiz steuerbefreite Organisation kann mithin im Ausland erbschafts- oder schenkungssteuerpflichtig werden.

EU-Staaten

Eine Besonderheit gilt im Verhältnis zu EU-Staaten. Immer dann, wenn eine Zuwendung (Erbschaft oder Schenkung) aus dem EU-Raum an eine schweizerische gemeinnützige Organisation getätigt wird, kommt die im Recht der EU verankerte Kapitalverkehrsfreiheit⁵¹³ zum Tragen. Die Kapitalverkehrsfreiheit bindet die EU-Staaten auch Drittstaaten wie der Schweiz gegenüber, ohne dass die Drittstaaten ihrerseits gebunden wären. Die Kapitalverkehrsfreiheit verlangt unter Umständen eine Frei-

512 Illustrativ: Urteil KGer VD, 22.3.2022, RDAF 2022 II 249 ff. (Zuwendung an ein Forschungsinstitut in Österreich). Vgl. dazu OPEL, *successio* 2023, 241 ff., 248 ff.

513 Verankert in Art. 63 AEUV bzw. Art. 40 EWR-Abkommen.

stellung der Zuwendungen von den Erbschafts- und Schenkungssteuern. Der EuGH ist schon wiederholt zum Schluss gelangt, dass die EU-Staaten Steuerbefreiungsentscheide unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich gegenseitig – und eben auch im Verhältnis zu Drittstaaten – anzuerkennen haben.⁵¹⁴ Somit dürften die EU-Staaten Zuwendungen an in der Schweiz steuerbefreite Institutionen grundsätzlich nicht mit der Erbschafts- oder Schenkungssteuer belasten.

11. Meldepflicht der Begünstigten

Die kantonalen Gesetze verpflichten in der Regel die Beschenkten, den Erhalt einer Schenkung innerhalb einer bestimmten Frist bei der Steuerverwaltung zu melden. Ob dies auch für steuerbefreite Institutionen gilt, hängt von den jeweiligen kantonalen Regelungen ab. Während einige Kantone steuerbefreite Institutionen kategorisch dazu verpflichten, den Erhalt von Schenkungen zu deklarieren,⁵¹⁵ beschränken andere Kantone die Meldepflicht auf steuerbare Zuwendungen, d.h. verzichten hierauf bei Institutionen, die von der Steuerbefreiung profitieren.⁵¹⁶

Meldepflicht bei
Schenkungen

Bei Erbschaften verzichten die meisten Kantone auf Meldepflichten, da die Erbschaftssteuern im Allgemeinen auf der Grundlage des amtlichen Nachlassinventars veranlagt werden; eine Steuererklärung ist – anders als bei Schenkungen – nicht erforderlich. Einige Kantone verlangen mangels kantonalrechtlicher Inventarisierung aber dennoch eine Erklärung der Erben.⁵¹⁷

Meldepflicht bei
Erbschaften

514 Vgl. ausführlich hierzu OPEL, in: Komm. ESchStR, § 62 N 261 ff.

515 So z.B. im Kanton Baselland (§ 18 Abs. 2 Satz 2 ESchG/BL). Meldepflichtig ist zudem der Schenker.

516 So z.B. im Kanton Bern (Art. 25 Abs. 1 ESchG/BE) und im Kanton Zürich (§ 34 ESchG/ZH). Vgl. für einen Überblick Steuerinformationen der ESTV, Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand: Januar 2020), 39 f.

517 Vgl. für einen Überblick: Steuerinformationen der ESTV, Erbschafts- und Schenkungssteuern (Stand: Januar 2020), 38 f.

E. Grundsteuerpflicht der NPO (Steuern auf Immobilien)

1. Einleitung

NPO, die Grundstücke erwerben, besitzen oder veräussern, können grundsteuerpflichtig werden. Eine Befreiung von den Gewinn- und Kapitalsteuern bedeutet *nicht* automatisch auch eine Befreiung von den Grundsteuern. Je nach Grundsteuerart und je nach Belegenheitskanton präsentiert sich die Rechtslage unterschiedlich. Jedoch erstreckt sich die Steuerbefreiung insoweit auch auf Liegenschaftswerte, als diese von den allgemeinen Gewinn- und Kapitalsteuern erfasst sind.

Grundsatz

2. Rechtsgrundlagen

Da die Grundsteuern rein kantonale und u.U. kommunale Steuern darstellen, finden sich die Rechtsgrundlagen in den Steuergesetzen der Kantone und Gemeinden. Die Grundstückgewinnsteuer wird zudem im StHG geregelt.

Kantonale
Gesetze

3. Grundsteuern im Überblick

Mit Grundsteuern sind Steuern gemeint, die einzig Liegenschaften zum Gegenstand haben. Unterscheiden lassen sich folgende drei Grundsteuerarten:

Arten

- *Grundstückgewinnsteuer*: Die Grundstückgewinnsteuer kann bei der Veräusserung einer Liegenschaft anfallen und ist vom Veräusserer geschuldet. Sie setzt grundsätzlich die Erzielung eines Gewinns voraus.
- *Handänderungssteuer*: Die Handänderungssteuer kann bei der Veräusserung (Eigentumsübertragung) einer Liegenschaft anfallen und ist regelmässig vom Erwerber geschuldet. Ein Gewinn ist nicht vorausgesetzt.
- *Liegenschaftssteuer*: Die Liegenschaftssteuer ist beim Halten von Liegenschaften vom Eigentümer oder Nutzniesser geschuldet.

Verschiedene Kantone erheben zudem Minimalsteuern auf Grundeigentum. Auf Liegenschaften juristischer Personen kennen die Kantone AR, BS,

LU, NW, OW, SH, TG und TI eine Minimalsteuer,⁵¹⁸ sofern diese höher ist als die Summe der Gewinn- und Kapitalsteuern.⁵¹⁹ Auch sehen sämtliche Kantone Grundbuch- und Notariatsgebühren im Zusammenhang mit Liegenschaftsgeschäften vor. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um eigentliche Steuern, sondern je nach Ausgestaltung um sog. Gemengsteuern⁵²⁰ oder Kausalabgaben.⁵²¹

4. Kantonale Steuerhoheit

Kantonale Kompetenz

Grundsteuern werden ausschliesslich auf kantonaler Ebene erhoben. Im interkantonalen Verhältnis kommt die Steuerhoheit stets dem Kanton zu, in dem die Liegenschaft belegen ist (Belegenheitskanton). Das gilt grundsätzlich ebenso im internationalen Verhältnis. Vorbehalten bleiben abweichende Regelungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen. Das internationale Verhältnis wird nachfolgend nicht vertieft.

Einfluss des Bundes

Der Bund hat keine Kompetenz zur Erhebung von Grundsteuern. Einzig in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer verfügt der Bund über eine Harmonisierungskompetenz,⁵²² die er mit der Regelung von Art. 12 StHG ausgeübt hat.⁵²³

Die Grundstückgewinnsteuer muss von allen Kantonen erhoben werden (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Handänderungssteuer und Liegenschaftssteuer liegen dagegen ausschliesslich in kantonaler Autonomie. Einige Kantone verzichten daher auf eine Erhebung von Handänderungssteuer und/oder Liegenschaftssteuer (vgl. hierzu die anschliessenden Ausführungen).

518 Steuerinformationen der ESTV, Geltende Steuern (Stand: Mai 2023), 40.

519 Vgl. Art. 27 Abs. 2 StHG. Ist die juristische Person von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht befreit, kommt eine etwaige Minimalsteuer voll zum Tragen (falls dort keine Steuerausnahme erfolgt).

520 Mischung aus Steuer und Kausalabgabe.

521 Kausalabgaben sind Geldleistungen, welche die Privaten kraft öffentlichen Rechts als Entgelt für bestimmte staatliche Leistungen oder besondere Vorteile zu bezahlen haben. Anders als Steuern sind diese also nicht gegenleistungslos geschuldet.

522 Vgl. Art. 129 Abs. 1 BV.

523 Theoretisch würde dem Bund auch in Bezug auf die Liegenschaftssteuer und die Minimalsteuer eine Harmonisierungskompetenz zustehen. Er macht hiervon aber keinen Gebrauch.

5. Grundstücksgewinnsteuer

Die Grundstücksgewinnsteuer stellt eine Spezialeinkommenssteuer dar. Ein Teil des Einkommens, der beim Verkauf einer Liegenschaft erzielte Gewinn, wird gesondert besteuert.⁵²⁴ Mit Gewinn ist die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten⁵²⁵ gemeint. Die Steuerlast hängt nach Massgabe des kantonalen Rechts von der Höhe des Gewinns und der Besitzesdauer ab.⁵²⁶

Gewinn bei
Veräusserung

In den Kantonen sind zwei unterschiedliche Grundstücksgewinnsteuersysteme anzutreffen, die gemäss Art. 12 StHG beide zulässig sind:

Zwei Systeme

- *Monistisches System*: Grundstücksgewinne sowohl auf dem Privat- als auch Geschäftsvermögen unterliegen der speziellen Grundstücksgewinnsteuer (so in den Kantonen BL, BS, BE, GE, JU, NW, SZ, TI, UR und ZH).⁵²⁷ Werden Liegenschaften durch juristische Personen veräussert, fällt also stets die Grundstücksgewinnsteuer an.
- *Dualistisches System*: Nur Grundstücksgewinne auf dem Privatvermögen unterliegen der speziellen Grundstücksgewinnsteuer (so die übrigen Kantone). Grundstücksgewinne auf dem Geschäftsvermögen werden dagegen mit den allgemeinen Steuern erfasst, wobei hier die Differenz zwischen Erlös und Gewinnsteuerwert (Buchwert) besteuert wird. Juristische Personen verfügen ausschliesslich über Geschäftsvermögen, weshalb Liegenschaftsveräusserungen damit stets der Gewinnsteuer unterliegen.

Die Grundstücksgewinnsteuer schuldet nach dem Recht sämtlicher Kantone der Veräusserer der Liegenschaft und nicht der Erwerber.

Steuersubjekt

Gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG ist von juristischen Personen, die von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, die Grundstücksgewinnsteuer

Steuerbefreite
Veräusserer

⁵²⁴ Eine Abrechnung mit der Grundstücksgewinnsteuer kann sich u.U. auch aus steuer-systematischen Gründen aufdrängen, siehe Kap. C/9.

⁵²⁵ Anlagekosten sind der Erwerbspreis zuzüglich der wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. Aufwendungen, die den Wert der Liegenschaft erhöhen. Sog. werterhaltende Aufwendungen sind dagegen als Aufwand bei der Gewinnsteuer abzugsfähig.

⁵²⁶ Kurzfristig erzielte Gewinne werden stärker besteuert.

⁵²⁷ Steuerinformationen der ESTV, Besteuerung der Grundstücksgewinne (Stand: März 2020), 3.

dennoch «in jedem Fall» zu erheben.⁵²⁸ Die Grundstückgewinnsteuerpflicht wird damit gerechtfertigt, dass der Wertzuwachsge Gewinn auf der Liegenschaft, der während der Dauer der subjektiven Steuerbefreiung entstanden ist, bei definitivem Verlassen des für die Steuerbefreiung rechtfertigenden Kreislaufes besteuert werden soll.⁵²⁹ Dem StHG lässt sich hingegen nicht entnehmen, was in Kantonen mit dualistischem System gilt. In der Lehre ist umstritten, ob dualistische Kantone diesfalls – auch wenn eine Steuerbefreiung für die Gewinn- und Kapitalsteuer vorliegt – dennoch die Gewinnsteuer auf dem Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft erheben dürfen.⁵³⁰ Z.T. wird vertreten, dass für steuerbefreite Institutionen in dualistischen Kantonen ebenfalls die Grundstückgewinnsteuer vorzusehen sei, falls Grundstückgewinne besteuert werden sollen.⁵³¹ So handhabt dies etwa der dualistische Kanton St. Gallen.⁵³²

6. Handänderungssteuer

Übertragung
einer
Liegenschaft

Die Handänderungssteuer stellt eine Rechtsverkehrssteuer dar; sie knüpft grundsätzlich am zivilrechtlichen Eigentumsübergang bei Liegenschaften an.⁵³³ Steuerobjekt ist damit die Veräusserung als solche. Die Steuerlast beträgt nach Massgabe des kantonalen Rechts zwischen 1–3% auf dem Verkehrswert der übertragenen Liegenschaft.

Die Erhebung der Handänderungssteuer ist für die Kantone – wie gesagt – fakultativ. Keine eigentliche Handänderungssteuer kennen die Kantone AG, GL, SH, SZ, TI, UR, ZG und ZH.⁵³⁴

528 Vorzusehen ist diesfalls aber z.B. zwingend ein Verlustabzug. Vgl. BGer, 5.7.2016, 2C_1080/2014, E. 5.5. Ausserdem sind die Kantone aufgrund des Schlechterstellungsverbot es verpflichtet, auch Verluste aus Veräusserungen von Grundstücken in anderen Kantonen zum Abzug zuzulassen: BGer, 28.1.2020, 2C_216/2019, E. 7.4 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 9 N 31.

529 ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 9 N 21.

530 Vgl. GRETER/GRETER, in: Komm. StHG, Art. 23 N 46.

531 ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 140. A.A. tendenziell das BGer, 5.7.2016, 2C_1080/2014, E. 5.5.2.

532 Vgl. Art. 130 Abs. 2 lit. c StG/SG.

533 Vgl. OPEL, in: Komm. Immobiliensteuern, § 1 N 43 ff.

534 Vgl. Steuerinformationen der ESTV, Geltende Steuern (Stand: Mai 2023), 41. Zu beachten ist jedoch, dass diese Kantone nicht selten Grundbuch- und Notariatsgebühren mit Gemengsteuercharakter erheben.

Die Handänderungssteuer schuldet mehrheitlich der Erwerber der Liegenschaft. In gewissen Kantonen ist aber auch der Veräusserer oder sind Erwerber und Veräusserer zusammen handänderungssteuerpflichtig.

Steuersubjekt

Ausnahmen für Institutionen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung kennen die Kantone AI, BS, BE, FR, GE, GR, JU, LU, SO, SG und VD.⁵³⁵ Dabei kann es sich um subjektive oder um objektive Steuerbefreiungen handeln; bei letzteren bleibt das betreffende Rechtsgeschäft für alle Beteiligten steuerfrei.⁵³⁶ Zwar sind die Kantone frei, was sie unter öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken verstehen, der harmonisierungsrechtliche Begriff der Steuerbefreiung dürfte aber auch hier eine Leitplanke darstellen. Das gilt selbst dann, wenn andere Umschreibungen wie «Wohltätigkeit» statt Gemeinnützigkeit verwendet werden.⁵³⁷ Mitunter verlangen die Kantone zusätzlich, dass die Liegenschaften unmittelbar dem steuerbefreiten Zweck dienen müssen (Unmittelbarkeitserfordernis).⁵³⁸ Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar (über ihren Ertrag) dem steuerbefreiten Zweck zutragen, würden damit nicht von der Steuerbefreiung profitieren.

Steuerbefreiung

Objektive Steuerbefreiungen sind regelmässig auch dann vorgesehen, wenn Grundstücke Teil einer erbrechtlichen Sukzession oder einer Schenkung bilden. Das ist immer dann relevant, wenn eine Liegenschaft an eine gemeinnützige Institution vererbt oder verschenkt wird.

7. Liegenschaftssteuer

Die Liegenschaftssteuer – kantonalrechtlich teilweise auch als Grund- oder Grundstücksteuer bezeichnet – versteht sich als Spezialvermögenssteuer; derjenige Teil des Vermögens, der aus Liegenschaften besteht, wird speziell besteuert. Die Erhebung der Liegenschaftssteuer ist – wie die Handänderungssteuer – für die Kantone fakultativ. In elf Kantonen ist die Liegenschaftssteuer derzeit noch anzutreffen.⁵³⁹

Liegenschaftsbesitz

535 Vgl. die Übersichten bei MARGRAF, in: Komm. Immobiliensteuern, § 10 N 91, 98.

536 Vgl. hierzu MARGRAF, in: Komm. Immobiliensteuern, § 10 N 2, 3.

537 Vgl. hierzu MARGRAF, in: Komm. Immobiliensteuern, § 10 N 87 ff.

538 MARGRAF, in: Komm. Immobiliensteuern, § 10 N 90, 97. Im harmonisierten Bereich ist ein solches Zusatzerfordernis dagegen nicht zulässig: vgl. das im Kap. C/5.2.1 dargestellte Bundesgerichtsurteil.

539 Vgl. die Übersicht bei KOCHER, in: Komm. Immobiliensteuern, § 28 N 106 ff.

- Steuersubjekt** Der Liegenschaftssteuer unterliegt nach Massgabe des kantonalen Rechts regelmässig der Eigentümer oder der Nutzniesser⁵⁴⁰ an einem Grundstück.⁵⁴¹
- Steuerbefreiung** Verschiedene Kantone kennen subjektive Steuerbefreiungen oder Steuerermässigungen für juristische Personen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung. Wie bei der Handänderungssteuer sind die Kantone frei, was sie hierunter verstehen. Auch hier wird mitunter verlangt, dass die Liegenschaften dem steuerbefreiten Zweck unmittelbar dienen (Unmittelbarkeitserfordernis).

540 So wie dies nach Art. 13 Abs. 2 StHG für Nutzniessungsvermögen auch bei der allgemeinen Vermögenssteuer gilt.

541 Vgl. KOCHER, in: Komm. Immobiliensteuern, § 28 N 354 ff.

F. Mehrwertsteuerpflicht der NPO

1. Einleitung

Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich um eine Steuer, die eigenen Grundsätzen folgt. Sie kann insbesondere auch dann anfallen, wenn eine Organisation wegen Verfolgung von gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken im direktsteuerlichen Bereich steuerbefreit ist. Da die Mehrwertsteuer nicht am Gewinn, sondern am Umsatz anknüpft, können auch Organisationen betroffen sein, die keinen oder kaum Gewinn erwirtschaften. Handkehrum ist es für eine gemeinnützige Organisation u.U. sogar erstrebenswert, unter die Mehrwertsteuerpflicht zu fallen. Die Mehrwertsteuerpflichtige ist nämlich in aller Regel nicht diejenige, welche die Steuerlast wirtschaftlich trägt.

NPO

Die Mehrwertsteuer ist eine sog. Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug. Jeder Vorgang im Wirtschaftsverkehr (Kauf, Verkauf etc.) wird grundsätzlich mit der Mehrwertsteuer belastet. Weil aber nur der Mehrwert («netto»), der bei der jeweiligen Transaktion erzeugt wird, besteuert werden soll, ist ein sog. Vorsteuerabzug vorgesehen. Jeder Mehrwertsteuerpflichtige kann die Mehrwertsteuer, die er selber auf steuerbaren Vorleistungen bezahlen muss, als Vorsteuer in Abzug bringen. Grundvoraussetzung ist, dass er die steuerbaren Vorleistungen für einen geschäftlich begründeten Zweck verwendet und nicht als Endkonsument auftritt. Erbringt der Mehrwertsteuerpflichtige seinerseits Leistungen, so muss er darauf die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Auf diese Weise wird die Mehrwertsteuer letztlich auf den Endkonsumenten überwältzt.

Funktionsweise

Die Mehrwertsteuer ist eine reine Bundessteuer und muss von den Steuerpflichtigen der ESTV gegenüber in regelmässigen Abständen selbständig deklariert und bezahlt werden (sog. Selbstveranlagungssteuer). Die Steuerpflichtigen müssen daher über das hierfür erforderliche Fachwissen verfügen, was angesichts der hohen Komplexität der Materie eine Herausforderung darstellen kann.

Selbst-
veranlagung

2. Rechtsgrundlagen und weitere Erkenntnisquellen

Die Mehrwertsteuer ist im MWSTG und in der MWSTV geregelt. In der Praxis äusserst bedeutsam sind darüber hinaus die Praxispublikationen der ESTV (MWST-Infos und MWST-Branchen-Infos), die online zugäng-

Grundlagen

lich sind. Hervorzuheben ist die MWST-Branchen-Info 22, welche sich mit Hilfsorganisationen, sozialtätigen und karitativen Einrichtungen befasst. Für NPO relevant sind u.a. auch MWST-Branchen-Info 23 (Kultur), MWST-Branchen-Info 24 (Sport) sowie MWST-Branchen-Info 25 (Forschung und Entwicklung).

**Bedeutung
von Praxis-
publikationen**

Praxispublikationen der ESTV sind keine Rechtsquellen, d.h. sie sind für die Gerichte nicht bindend. Trotzdem knüpft das MWSTG Rechtsfolgen daran: Gemäss Art. 65 MWSTG sind ohne zeitlichen Verzug alle Praxisfestlegungen zu veröffentlichen, die nicht ausschliesslich verwaltungsinternen Charakter haben. Nach Art. 96 Abs. 3 MWSTG macht sich u.U. sogar strafbar, wer vorsätzlich publizierte Praxisfestlegungen nicht richtig anwendet *und* die Behörden darüber nicht vorgängig schriftlich in Kenntnis setzt.⁵⁴²

Reform 2025

Das Mehrwertsteuerrecht wird fortlaufend revidiert. Am 24. September 2021 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zu einer (weiteren) Teilrevision des MWSTG, die inzwischen vom Parlament angenommen wurde und per 1. Januar 2025 in Kraft treten soll. Diese Reform zieht auch die Überarbeitung verschiedener Praxisfestlegungen mit sich. Nachfolgend werden die wichtigsten Änderungen für den Philanthropiesektor dargestellt, soweit diese schon bekannt sind.

3. Steuerpflicht

Fokus

Fokussiert wird nachfolgend auf die subjektive Steuerpflicht bei inländischen Sachverhalten, d.h. auf die sog. Inlandsteuer.⁵⁴³ Die subjektive Steuerpflicht bestimmt, wer die Mehrwertsteuer zu deklarieren und zu bezahlen hat. Darüber hinaus ist sie entscheidend für die Frage, ob eine Leistung mehrwertsteuerpflichtig ist (nur Leistungen von steuerpflichtigen Personen können steuerbar sein), sowie für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs.

542 Das bedeutet, dass – um strafrechtliche Konsequenzen auszuschliessen – bei Nichtbefolgung von Praxishinweisen die ESTV darüber schriftlich zu informieren ist. Vgl. hierzu GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 96 N 33.

543 Werden Leistungen aus dem Ausland bezogen oder Gegenstände ins Inland eingeführt, so tritt die Mehrwertsteuer in Form der sog. Bezugssteuer resp. in Form der sog. Einfuhrsteuer in Erscheinung.

Nach Art. 10 MWSTG ist grundsätzlich mehrwertsteuerpflichtig, wer

Voraussetzungen

- a) ein Unternehmen betreibt (Kap. F/3.1) und damit Leistungen im Inland erbringt oder im Inland ansässig ist und
- b) nicht von der Steuerpflicht befreit ist (Kap. F/3.2).

Von der Steuerpflicht befreit sind insbesondere nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen, sofern diese innerhalb eines Jahres weniger als CHF 250 000 Umsatz aus (nicht ausgenommenen) Leistungen erzielen (dazu Kap. F/7).⁵⁴⁴

3.1. Betreiben eines Unternehmens

Ein Unternehmen betreibt, wer, unabhängig von der Höhe des Zuflusses von Nicht-Entgelten,⁵⁴⁵ eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt.⁵⁴⁶ Das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen gilt u.U. ebenfalls als unternehmerische Tätigkeit.⁵⁴⁷

Grundsatz

Das Kriterium der Ausrichtung auf Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ist erfüllt, wenn die Vereinnahmung von Entgelten aus Leistungen ein primär verfolgtes Ziel der Tätigkeit darstellt.⁵⁴⁸ Gewinnstrebigkeit ist jedoch nicht erforderlich.⁵⁴⁹ Werden dagegen für erbrachte Leistungen gar keine Entgelte vereinnahmt oder haben allfällige Entgelte bloss einen symbolischen oder Bagatell-Charakter, fehlt es an der erforderlichen Ausrichtung auf Erzielung von Einnahmen aus Leistungen.⁵⁵⁰

Erzielung von Einnahmen aus Leistungen

544 Art. 10 Abs. 2 lit. c MWSTG.

545 Nicht-Entgelte sind Mittelflüsse, die mangels konkreter Gegenleistung nicht als Entgelte im mehrwertsteuerlichen Sinn gelten. Ein klassisches Beispiel sind Spenden. Siehe dazu Ziff. 7.3.

546 Vgl. Art. 10 Abs. 1^{bis} MWSTG. Siehe dazu MWST-Info 02, Teil A, Ziff. 1.1.

547 Vgl. Art. 10 Abs. 1^{ter} MWSTG.

548 Vgl. GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 10 N 23 ff.

549 GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 10 N 52.

550 MWST-Info 02, Teil A, Ziff. 1.1.

Entscheid

BGE 141 II 199: Abschaffung der 25/75-Praxis der ESTV (altrechtliches Urteil)⁵⁵¹

Sachverhalt: Eine Stiftung mit Sitz im Kanton Schwyz, die ein Kulturzentrum betrieb, war seit dem 1. Januar 1999 als Steuerpflichtige im Mehrwertsteuerregister eingetragen. Sie erbrachte teilweise Leistungen, mit denen Einnahmen erzielt werden (Vermietung von Räumen, Museumsbetrieb mit Cafeteria etc.), finanzierte sich grösstenteils aber durch Spenden und Kapitalertrag. Im 2009/2010 erfolgte eine Renovation des Gebäudes des Kulturzentrums für rund CHF 6 Mio., währenddessen kaum Umsätze erzielt wurden. Die Stiftung machte für das 1. Quartal 2010 Vorsteuern geltend, was die ESTV ablehnte, da die Stiftung mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

Urteil: Das Bundesgericht gestand der Stiftung den Vorsteuerabzug zu resp. bejahte die Mehrwertsteuerpflicht. Es verwarf die unter dem alten MWSTG⁵⁵² entwickelte Praxis der ESTV, wonach eine unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich zu verneinen ist, wenn die Aufwendungen dauerhaft zu mehr als 75% durch Nicht-Entgelte gedeckt werden (25/75-Prozent-Regel). Laut Bundesgericht kann aber dann nicht mehr von einer unternehmerischen Tätigkeit gesprochen werden, wenn die Stiftung praktisch ausschliesslich durch Nicht-Entgelte finanziert wird bzw. allfällige Entgelte bloss einen symbolischen oder Bagatell-Charakter haben. Vorliegend machten die Entgelte zwar nur 4.4 bzw. 9.9% des Gesamtaufwands aus. Vom Bundesgericht wurden diese gleichwohl nicht als bloss symbolisch eingestuft, insbesondere angesichts ihrer beträchtlichen Höhe, welche deutlich über der Schwelle der obligatorischen Steuerpflicht für gemeinnützige Organisationen von damals CHF 150 000 lag.

Kommentar: Dieses Urteil hat die am 1. Januar 2018 in Kraft getretene Neufassung von Art. 10 MWSTG direkt beeinflusst, indem in Abs. 1^{bis} lit. a klargestellt wurde, dass die Höhe des Zuflusses von Nicht-Entgelten, wozu namentlich Spenden zählen, unerheblich ist.⁵⁵³

NPO Gemeinnützige Organisationen, die z.B. als Veranstalter oder Verkäufer von Produkten nach Aussen hin in Erscheinung treten, nehmen regelmässig eine unternehmerische Tätigkeit im mehrwertsteuerlichen Sinn wahr.⁵⁵⁴ Daran ändert die ideelle Zwecksetzung nichts. Kein Unternehmen

551 Vgl. dazu MARANTELLI/OPEL, ZBJV 2017, 151 ff., 211 ff.

552 Vor der Revision vom 1.1.2018.

553 Siehe etwa auch GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 10 N 24.

554 Vgl. für Vereine SCHERRER/GRETER, 72. Siehe auch GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 10 N 52.

betreibt demgegenüber etwa eine karitative Stiftung, die sich ausschliesslich durch Spenden finanziert.⁵⁵⁵

3.2. Keine Befreiung von der Steuerpflicht (Umsatz > CHF 250 000)

Von der Steuerpflicht sind nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen befreit, sofern diese innerhalb eines Jahres weniger als CHF 250 000⁵⁵⁶ Umsatz aus nicht ausgenommenen Leistungen erzielen.⁵⁵⁷ Der Umsatz berechnet sich jeweils nach den vereinbarten Entgelten ohne Mehrwertsteuer.⁵⁵⁸

Grundsatz

Als gemeinnützig gelten gemäss Art. 3 lit. j MWSTG Organisationen, welche die Voraussetzungen nach Art. 56 lit. g DBG erfüllen. Laut MWST-Branchen-Info 22 sind die Kriterien dann als erfüllt anzusehen, wenn eine Einrichtung über eine Steuerbefreiung bei der direkten Bundessteuer verfügt.⁵⁵⁹ Der Wortlaut stellt klar, dass es keines formellen Steuerbefreiungsentscheidungs bedarf, solange die inhaltlichen Voraussetzungen erfüllt sind.⁵⁶⁰ Weiter ergibt sich aus Art. 3 lit. j MWSTG, dass auch öffentlich-rechtliche Körperschaften, die kraft Art. 56 lit. a-c DBG steuerbefreit sind, jedoch ebenso die Voraussetzungen von Art. 56 lit. g DBG erfüllen würden, als gemeinnützige Organisationen im mehrwertsteuerlichen Sinn anzusehen sind. Dasselbe gilt für Personenunternehmen.⁵⁶¹ Der mehrwertsteuerliche Gemeinnützigkeitsbegriff stimmt damit inhaltlich mit dem

Gemeinnützige Organisationen

555 MWST-Info 02, Teil A, Ziff. 1.1.

556 Früher lag die Umsatzschwelle bei CHF 150 000. Seit dem 1. Januar 2023 liegt diese nunmehr bei CHF 250 000.

557 Art. 10 Abs. 2 lit. c MWSTG.

558 Art. 10 Abs. 2^{bis} MWSTG.

559 Vgl. MWST-Branchen-Info 22, Ziff. 1.5; GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 3 N 68. Nicht ausreichend soll jedoch eine Steuerbefreiung bloss auf Stufe Kanton sein. Anzumerken ist, dass diese Differenzierung kaum überzeugt, da auf Bundesebene und kantonaler Ebene ein harmonisierungsrechtlicher Steuerbefreiungsbegriff gilt. In aller Regel wird die Steuerbehörde des Sitzkantons als Veranlagungsbehörde auch für die direkte Bundessteuer die Steuerbefreiung gerade für Bund und Kanton ausprechen. Vorbehalten bleibt eine spezifische Steuerbefreiung z.B. nur in Bezug auf die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern.

560 GLAUSER, in: Komm. MWSTG, Art. 3 N 255; GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 3 N 66.

561 So jedenfalls GLAUSER, in: Komm. MWSTG, Art. 3 N 256. Im direktsteuerlichen Bereich werden Personenunternehmen transparent besteuert, weshalb eine Steuerbefreiung nicht in Betracht fällt.

direktsteuerlichen Begriff gemäss DBG/StHG überein, unterscheidet sich aber im persönlichen Anwendungsbereich.

Ermittlung des
Umsatzes

Für die Berechnung der Umsatzschwelle sind alle Umsätze aus an sich steuerbaren Leistungen im In- und Ausland⁵⁶² heranzuziehen, auch wenn sie (echt) steuerbefreit sein sollten. Ausgeklammert bleiben dagegen die ausgenommenen Leistungen (siehe dazu Kap. F/7.2). Die Steuerpflicht hängt somit im Wesentlichen davon ab, dass Leistungen im Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erbracht werden.

4. Verzicht auf die Steuerbefreiung

Freiwillige
Unterstellung

Wer ein Unternehmen betreibt und von der Steuerpflicht befreit ist, kann auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten.⁵⁶³ Unternehmen, die ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Umsätze erzielen, können jedoch nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten. Anders verhält es sich in jenen Fällen, in denen der Unternehmer für die Versteuerung der ausgenommenen Umsätze optiert.⁵⁶⁴ Bei Unternehmen, die ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen ohne Optionsmöglichkeit erbringen, ist ein Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ausgeschlossen.⁵⁶⁵ Werden ausschliesslich Nichtentgelte gemäss Art. 18 Abs. 2 MWSTG vereinnahmt, fehlt es an der unternehmerischen Tätigkeit, weshalb ebenfalls nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichtet werden kann.⁵⁶⁶

Ein Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann dann sinnvoll sein, wenn das Unternehmen Vorsteuern auf Aufwendungen geltend machen will (z.B. während einer Investitionsphase), ohne dass der Steuerpflichtige selbst (ausreichend) steuerbare Umsätze tätigt.

562 Änderung per 1.1.2018. Vorher waren lediglich Inlandumsätze einzubeziehen.

563 Art. 11 MWSTG. Auf die Befreiung von der Steuerpflicht kann ein inländisches Unternehmen auch verzichten, wenn es noch keinen Umsatz getätigt hat (MWST-Info 02, Ziff. 3). Dies gilt beispielsweise für ein inländisches Unternehmen, das Umsätze mit von der Steuer ausgenommenen Leistungen erzielen wird und beabsichtigt, für die freiwillige Versteuerung dieser Leistungen zu optieren. Vgl. GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 11 N 1.

564 GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 11 N 2 m.w.H.

565 BGer, 28.5.2015, 2C_1002/2014, E. 3.4. Kritisch GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 11 N 2.

566 Art. 10 Abs. 1^{ter} MWSTG vorbehalten. Vgl. GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 11 N 1 in fine.

Beispiel: Eine gemeinnützige Stiftung betreibt ein Blindenheim. Im Jahr n lässt sie auf eigene Kosten eine behindertengerechte Werkstätte einrichten. Auch wenn sie grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen erbringt und infolgedessen nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, kann es sinnvoll sein, im Jahr n auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten und für ausgenommene Leistungen zu optieren. Nur so kann sie die von den Handwerkern und Lieferanten in Rechnung gestellten Vorsteuern in Abzug bringen. Folge der freiwilligen Unterstellung ist, dass sie auf den ausgenommenen Leistungen, für die sie optiert hat, sowie auf den steuerbaren Leistungen die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen muss.

Beispiel

Zu beachten ist mit Blick auf die Möglichkeit des Verzichts auf die Steuerbefreiung, dass der Anspruch auf Rückerstattung bei der Vereinnahmung von Subventionen (dazu Kap. F/7.5) – anders als bei Spenden (dazu Kap. F/7.3) – anteilig gemindert wird, d.h. eine Kürzung des Vorsteuerabzugs erfolgt.⁵⁶⁷ Bei subventionierten Organisationen ist folglich genau zu prüfen, ob der Verzicht auf die Steuerbefreiung tatsächlich vorteilhaft ist.

Subventionierte Organisation

Die Verzichtserklärung kann frühestens auf den Beginn der laufenden Steuerperiode hin erfolgen.⁵⁶⁸ Auf die Befreiung von der Steuerpflicht muss sodann mindestens während einer Steuerperiode (i.d.R. ein Kalenderjahr)⁵⁶⁹ verzichtet werden.⁵⁷⁰

Zeitlicher Rahmen

5. Exkurs: Steuerpflicht aufgrund Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland

Eine gemeinnützige Organisation, die für die Zwecke der Inlandsteuer nicht mehrwertsteuerpflichtig ist (siehe Kap. F/3), kann aufgrund des Bezugs von Dienstleistungen aus dem Ausland mehrwertsteuerpflichtig werden (sog. Bezugssteuer).⁵⁷¹ Diesfalls hat die Mehrwertsteuer nicht der ausländische Leistungserbringer, sondern die inländische Leistungsempfängerin zu entrichten. Ist die Leistungsempfängerin nicht bereits wegen der Inlandsteuer im MWST-Register eingetragen, muss sie die Bezugs-

Grundsatz

567 Art. 33 Abs. 2 MWSTG.

568 Art. 14 Abs. 4 MWSTG.

569 Vgl. Art. 34 Abs. 2 und Abs. 3 MWSTG.

570 Art. 11 Abs. 2 MWSTG.

571 Vgl. Art. 45 ff. MWSTG.

steuer erst dann abrechnen, wenn die bezugssteuerpflichtigen Leistungen mehr als CHF 10 000 pro Kalenderjahr betragen.⁵⁷²

Ort der Leistung Die Erhebung der Mehrwertsteuer setzt voraus, dass der Ort der Leistung im Inland liegt. Bei Dienstleistungen gilt grundsätzlich das Empfängerortprinzip (d.h. bei einem Empfänger in der Schweiz ist Ort der Leistung die Schweiz).⁵⁷³ Eine Ausnahme gilt indes für Dienstleistungen im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe; hier ist das Bestimmungslandprinzip anwendbar (d.h. Ort der Leistung ist der Ort, für den die Dienstleistung bestimmt ist, d.h. regelmässig im Ausland).⁵⁷⁴ Die ESTV hat diese Ausnahmeregelung früher sehr restriktiv gehandhabt.⁵⁷⁵ Am 1. Januar 2021 ist jedoch eine Praxisänderung erfolgt. Neu müssen gemäss MWST-Branchen-Info 22 folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit von einer Dienstleistung im Bereich der internationalen Entwicklungszusammenarbeit und der humanitären Hilfe ausgegangen werden kann:⁵⁷⁶

1. Auftraggebende Institution ist eine gemeinnützige Organisation
2. Leistung betrifft konkretes Projekt in Bezug auf eine vordefinierte Region/ein vordefiniertes Land
3. Projekt entspricht der Definition von Entwicklungszusammenarbeit und humanitärer Hilfe gemäss dem einschlägigen Bundesgesetz⁵⁷⁷
4. Projekt darf weder direkt noch indirekt den unternehmerischen Bereich eines Stifters oder wiederkehrenden Geldgebers fördern⁵⁷⁸

Beispiel

Beispiel: Eine gemeinnützige, nicht mehrwertsteuerpflichtige resp. nicht im MWST-Register eingetragene Stiftung mit Sitz in der Schweiz unterstützt Hilfs-

572 Vgl. Art. 45 Abs. 2 MWSTG.

573 Art. 8 Abs. 1 MWSTG.

574 Art. 8 Abs. 2 lit. g MWSTG.

575 Gemäss bisheriger Praxis galt die Ausnahmebestimmung lediglich für im Auftrag des Bundes oder gegenüber ausländischen, im Rahmen gesetzlicher Bestimmungen tätigen Organisationen erbrachte Leistungen.

576 Vgl. MWST-Branchen-Info 22, Ziff. 5.3.3.

577 Bundesgesetz über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe vom 19.3.1976, SR 974.0.

578 Z.B. neue Absatzmärkte erschliessen, Produkte lancieren oder Werbeleistungen erbringen. Nicht schädlich sind dagegen Bekanntmachungsleistungen (siehe Kap. F/7.3.2). Anzumerken ist, dass diese Voraussetzung auch dann erfüllt ist, wenn die auftraggebende Organisation zu unternehmerischen Fördermodellen greift (siehe Kap. C/3.8), da allfällige Mittelrückflüsse nicht an den Stifter/wiederkehrenden Geldgeber gehen, sondern dem gemeinnützigen Zweck der Organisation verhaftet sind.

projekte in der Ukraine. Sie beauftragt ein dort ansässiges Unternehmen mit der Evaluation der lokalen Hilfswerke und mit der Beaufsichtigung der Projektumsetzung. Die Stiftung hat auf der ihr in Rechnung gestellten Leistung die Mehrwertsteuer zu entrichten, falls der Betrag über CHF 10 000 liegt. Sofern die Stiftung jedoch die Voraussetzungen gemäss Ziff. 5.3.3 der MWST-Branchen-Info 22 erfüllt, unterliegen die Dienstleistungen aufgrund des ausländischen Leistungsorts nicht der hiesigen Mehrwertsteuer.

Praxisänderungen, die sich zugunsten der Steuerpflichtigen auswirken, gelten rückwirkend (bis zu fünf Jahre zurück).⁵⁷⁹ Sind die Voraussetzungen gemäss Ziff. 5.3.3 der MWST-Branchen-Info 22 erfüllt, ist daher die Rückforderung von bereits entrichteten Bezugssteuern bei der ESTV denkbar.

Rückwirkung

6. Beginn und Ende der Steuerpflicht

Potenziell Steuerpflichtige haben sich, wenn sie die Voraussetzungen erfüllen, innert 30 Tagen bei der ESTV anzumelden.⁵⁸⁰ Die Steuerpflicht beginnt mit Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit,⁵⁸¹ die Registrierungspflicht verlangt jedoch zudem das Überschreiten der Umsatzgrenze von CHF 250 000. Nach Prüfung der Eintragungsvoraussetzungen teilt die ESTV dem Mehrwertsteuerpflichtigen eine Mehrwertsteuernummer zu. Beim Spezialfall der Steuerpflicht einzig infolge Dienstleistungsbezugs aus dem Ausland (siehe Kap. F/5) hat die Anmeldung innert 60 Tagen nach Ablauf des betreffenden Kalenderjahres zu erfolgen.⁵⁸²

Beginn

Die Steuerpflicht endet mit Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit oder mit Abschluss des Liquidationsverfahrens.⁵⁸³ Die steuerpflichtige Person hat sich innert 30 Tagen nach der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit, spätestens aber mit dem Abschluss des Liquidationsverfahrens bei der ESTV abzumelden. Die Abmeldung hat unverzüglich und schriftlich zu erfolgen; andernfalls besteht eine gesetzliche Vermutung, es werde für die freiwillige Steuerpflicht optiert.⁵⁸⁴ Bei Dienstleistungsbezug aus dem Ausland ist die Steuerpflicht jeweils auf das Kalenderjahr begrenzt, in dem die Schwelle von CHF 10 000 überschritten wird.

Ende

579 Vgl. MWST-Info 20, Ziff. 3.4.2 resp. 2.4.2.

580 Art. 66 Abs. 1 MWSTG.

581 Art. 14 Abs. 1 MWSTG.

582 Art. 66 Abs. 3 MWSTG.

583 Vgl. Art. 14 Abs. 2 MWSTG.

584 Art. 14 Abs. 5 MWSTG.

7. Steuerobjekt

7.1. Leistungsverhältnis («Umsatz»)

Leistung gegen
Entgelt

Der Mehrwertsteuer unterliegen die im Inland durch Steuerpflichtige erbrachte Leistungen gegen Entgelt, soweit keine Ausnahme vorgesehen ist.⁵⁸⁵ Im Einzelnen müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Leistung (dazu Kap. F/7.1.1)
- Entgelt (dazu Kap. F/7.1.2)
- Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt

7.1.1. Leistung

Lieferung oder
Dienstleistung

Unter einer Leistung versteht das MWSTG die «Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts».⁵⁸⁶ Zu unterscheiden sind einerseits Lieferungen und andererseits Dienstleistungen.⁵⁸⁷ Der Begriff der Lieferung ist weit gefasst und umfasst neben Kauf- und Tauschgeschäften auch Bearbeitungsleistungen (Werkverträge und Auftragsverhältnisse) sowie Nutzungs- und Gebrauchsüberlassungen (Miete und Pacht). Jede Leistung, die keine Lieferung ist, stellt eine Dienstleistung dar.⁵⁸⁸

Im Gemeinnützigkeitssektor sind häufig Mittelflüsse anzutreffen, die ausserhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegen. Es handelt sich einerseits um sog. Nicht-Entgelte, d.h. Mittelflüsse wie Spenden, die mangels Gegenleistung nicht als Entgelte gelten (siehe Kap. F/7.1.2). Andererseits ist eine Vielzahl von Leistungen von der Mehrwertsteuer ausgenommen (siehe Kap. F/7.2). Im Grundsatz unterliegen aber auch die von einer gemeinnützigen Organisation gegen Entgelt erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer. Es sind dies etwa Restauraionsleistungen (Cafeteria), der Verkauf von Waren und Gegenständen (Bücher, Merchandising) oder auch Werbeleistungen, die über eine Bekanntmachungsleistung hinausgehen (siehe hinten Kap. F/7.3.2). Für von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen kann mit wenigen Ausnahmen optiert werden.

585 Art. 18 Abs. 1 MWSTG.

586 Art. 3 lit. c MWSTG.

587 Vgl. Art. 3 lit. d und lit. e MWSTG. Siehe dazu MWST-Info 06, Teil II, Ziff. 1 und Teil III, Ziff. 1.

588 Art. 3 lit. e MWSTG. Das gilt auch für die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten.

7.1.2. Entgelt und Nicht-Entgelt

Ein steuerbares Leistungsverhältnis setzt voraus, dass die Leistung in Erwartung eines Entgelts⁵⁸⁹ erbracht wird. Schenkungen unterliegen daher grundsätzlich nicht der MWST. Das Erfordernis des Entgelts ist Voraussetzung, damit überhaupt ein steuerbares Leistungsverhältnis vorliegt. Zugleich ist das (tatsächlich empfangene) Entgelt die Bemessungsgrundlage der MWST.⁵⁹⁰

Grundsatz

Das MWSTG enthält in Art. 18 Abs. 2 MWSTG eine (nicht abschliessende) Aufzählung von Mittelfläüssen, die – mangels konkret damit verbundener Leistung – nicht als Entgelte gelten. Im vorliegenden Zusammenhang sind etwa folgende Nicht-Entgelte bedeutsam:

Nicht-Entgelte

- Subventionen (dazu Kap. F/7.3)
- Spenden (dazu Kap. F/7.5)
- Dividenden
- Entschädigungen für unselbständig ausgeübte Tätigkeiten (z.B. Stiftungsratshonorare)

Nicht-Entgelte sind nicht zu versteuern; zugleich lässt deren Vereinnahmung den Vorsteuerabzug grundsätzlich unberührt.⁵⁹¹ Anders verhält es sich jedoch bei Subventionen, die zu einer Vorsteuerkürzung führen.⁵⁹² Gerade bei Spenden und Subventionen kann es zu schwierigen Abgrenzungsfragen kommen (siehe dazu Kap. F/7.3 ff.).

7.2. Von der Mehrwertsteuer ausgenommene Leistungen

In Art. 21 Abs. 2 MWSTG findet sich eine (nicht abschliessende) Liste von Leistungen, die von der Steuer ausgenommen sind. Im Falle einer solchen Steuerausnahme («unechte» Steuerbefreiung) ist zwar keine Mehrwertsteuer auf der Leistung geschuldet, jedoch darf auf den Aufwendungen und Investitionen auch der Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden.⁵⁹³ Damit verbleibt die Vorsteuerbelastung beim Leistungserbringer. Bei Steuerausnahmen erfolgt mithin keine vollständige Entlastung von der Mehrwertsteuer.

Vorsteuerkorrektur

589 Vgl. zum Begriff Art. 3 lit. f MWSTG.

590 Vgl. Art. 24 Abs. 1 MWSTG.

591 Vgl. Art. 33 Abs. 1 MWSTG.

592 Art. 33 Abs. 2 MWSTG.

593 Art. 29 Abs. 1 MWSTG.

Option Vor diesem Hintergrund wird dem Steuerpflichtigen ein sog. Optionsrecht eingeräumt.⁵⁹⁴ Der Steuerpflichtige kann ausgenommene Leistungen durch offenen Ausweis der Steuer oder durch Deklaration in der Abrechnung freiwillig versteuern.⁵⁹⁵ Mit der Versteuerung der Leistung lebt das Vorsteuerabzugsrecht wieder auf. Wird optiert, so kann der Steuerpflichtige den Vorsteuerabzug geltend machen. Handkehrum muss der Steuerpflichtige auf Leistungen, die er erbringt, die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen.

Beispiel

Beispiel: Ein Verein betreibt eine Privatschule. Die Schulgelder sind von der Mehrwertsteuer ausgenommen.⁵⁹⁶ Das hat zur Folge, dass der Verein die ihm in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer, z.B. beim Einkauf von Büro- und Lehrmaterial oder von EDV-Dienstleistungen nicht als Vorsteuer geltend machen kann. Dafür erhebt der Verein das Schulgeld ohne Zuschlag für die Mehrwertsteuer. Würde der Verein hingegen für die freiwillige Versteuerung der ausgenommenen Umsätze (Schulgelder) optieren, so könnte er zwar einen anteilmässigen Vorsteuerabzug geltend machen und würde dadurch einen höheren Nettoertrag erzielen, müsste das Schulgeld aber inkl. Mehrwertsteuer in Rechnung stellen. Somit erscheint die freiwillige Versteuerung aus Sicht der Beteiligten per saldo nur dann sinnvoll, wenn die Leistungsbezüger ihrerseits steuerpflichtig und damit vorsteuerberechtigt wären – was vorliegend aber nicht zutrifft.

Zentrale Ausnahmen

Die Liste von Art. 21 Abs. 2 MWSTG enthält 31 Ziffern mit diversen Leistungen, die von einer Steuerausnahme profitieren. Die für den Philanthropiesektor zentralen Ausnahmen lassen sich wie folgt bündeln:⁵⁹⁷

- *Leistungen im Bereich der Gesundheit:*⁵⁹⁸ Zwar müssen die Leistungserbringer grundsätzlich über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen, jedoch sind bestimmte von gemeinnützigen Organisationen durchführbare Tätigkeiten ebenfalls ausgenommen (z.B. häusliche Pflege, Krankenpflege).⁵⁹⁹

594 Das Optionsrecht ist nicht umfassend. Vgl. zu den Ausnahmen Art. 22 Abs. 2 MWSTG.

595 Art. 22 Abs. 1 MWSTG.

596 Gestützt auf Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG.

597 Vgl. OBERSON, EF 2019, 232 ff., 233 ff. Vgl. für eine für Vereine relevante Übersicht SCHERRER/GRETER, 81 ff.

598 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2-8 MWSTG.

599 Ausgenommen ist auch die Grundversorgung, sofern ärztlich verordnet (Ziff. 4).

- *Leistungen nichtgewinnstrebiger Einrichtungen an ihre Mitglieder:*⁶⁰⁰ Ausgenommen sind Leistungen von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, ökologischer, sportlicher, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung an ihre Mitglieder gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag (vgl. hierzu Kap. F/7.4).
- *Kulturelle Leistungen:*⁶⁰¹ Erfasst sind Theater-, musikalische und choreografische Aufführungen sowie Filmvorführungen, Darbietungen von Schauspielern, Musikern, Tänzern und anderen ausübenden Künstlern sowie Leistungen von Schaustellern, Besuche von Museen, Galerien, Denkmälern, historischen Stätten sowie botanischen Gärten sowie Dienstleistungen von Bibliotheken, Archiven und sonstigen Dokumentationsstellen.⁶⁰²
- *Leistungen im Bereich der Erziehung und Bildung:*⁶⁰³ Dazu gehören u.a. die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen⁶⁰⁴ sowie die mit der Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen eng verbundenen Leistungen von gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen.⁶⁰⁵
- *Basare und dergleichen:*⁶⁰⁶ Ausgenommen sind Leistungen bei Veranstaltungen wie Basaren, Flohmärkten und Tombolas und von Brockenhäusern gewisser sozial engagierter Einrichtungen.⁶⁰⁷
- *Bekanntmachungsleistungen:*⁶⁰⁸ Bekanntmachungsleistungen, welche gemeinnützige Organisationen zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen, sind ausgenommen (vgl. dazu Kap. F/7.3.2).

600 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG.

601 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 lit. a-d MWSTG.

602 Siehe auch Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG.

603 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG.

604 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG.

605 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG.

606 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 17 MWSTG.

607 Organisiert etwa eine Einrichtung mit kulturellem Zweck ein Galadinner, so ist diese Veranstaltung von der Mehrwertsteuer ausgenommen, sofern die Veranstaltung dazu bestimmt ist, dieser Einrichtung eine finanzielle Unterstützung zu verschaffen und ausschliesslich zu ihrem Nutzen durchgeführt wird: MWST-Branchen-Info 23, Ziff. 3.1.1.

608 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG.

Reform 2025 Per 1. Januar 2025 soll die Liste der ausgenommenen Leistungen erweitert werden. Für den Philanthropiesektor dürfte insbesondere die geplanten zusätzlichen Ausnahmen im Bereich der Gesundheit sowie bei aktiver Teilnahme an kulturellen Veranstaltungen von Belang sein.⁶⁰⁹

Abgrenzung steuerbefreite Leistungen Von den ausgenommenen Leistungen sind die (echt) steuerbefreiten Leistungen zu unterscheiden. Bei den steuerbefreiten Leistungen handelt es sich vorab um Lieferungen ins Ausland.⁶¹⁰ Hintergrund ist die Vermeidung von doppelten Belastungen bei Exporten: Da sich Ort der Lieferung grundsätzlich im Inland befindet, wären ohne Befreiung Lieferungen ins Ausland im Inland steuerbar. Zusätzlich fällt beim Import im Empfängerstaat i.d.R. eine Einfuhrsteuer an. Steuerbefreite Leistungen sind jedoch bei der Steuerpflicht (Umsatzschwelle) zu berücksichtigen; überdies führen sie nicht zu Vorsteuerkorrekturen. Vorliegend wird jedoch auf das Inlandverhältnis fokussiert.

7.3. Spenden im Besonderen

7.3.1. Gesetzliche Regelung

Definition im Gesetz Spenden stellen – wie bereits erwähnt – sog. Nicht-Entgelte dar.⁶¹¹ Gemäss Art. 3 lit. i MWSTG qualifiziert als Spende eine freiwillige Zuwendung in der Absicht, den Empfänger zu bereichern – und zwar ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn. Nicht-Entgelte sind mehrwertsteuerlich unbeachtlich und führen auch nicht zu einer Reduktion des Vorsteuerabzugs.

Leistungen unter eng verbundenen Personen Bei Leistungen an «eng verbundene Personen», wozu laut Gesetz auch Stiftungen und Vereine gehören, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht,⁶¹² wird mehrwertsteuerlich ein Leistungsverhältnis unterstellt.⁶¹³ Anfang 2022 hat die ESTV einen Praxisentwurf hierzu veröffentlicht, diesen aber inzwischen wieder zurückgezogen. Demnach wären z.B. Leistungen von Unterneh-

609 Vgl. Botschaft MWSTG, BBl 2021 2363 ff., 48 f. sowie die im parlamentarischen Prozess erfolgten Anpassungen.

610 Vgl. Art. 23 MWSTG.

611 Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG. Vgl. dazu MWST-Info 05, Ziff. 2.

612 Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG (mit Ausnahme von Vorsorgeeinrichtungen); in Kraft seit 1.1.2018. Siehe zum Hintergrund GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 3 N 53.

613 Art. 26 MWSTV. Soweit kein Drittpreis verrechnet wird, ist gestützt auf Art. 24 Abs. 2 MWSTG ein «fiktives» Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

men an von ihnen errichtete Corporate Foundations erfasst gewesen. Bei Naturalspenden hätte der Praxisentwurf stets ein Leistungsverhältnis unterstellt. Eine einheitliche Praxis zu Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG fehlt damit weiterhin.⁶¹⁴ Allfällige Fragen im Zusammenhang mit unentgeltlichen und «unterpreisigen» Leistungen von z.B. Unternehmen an die von ihnen errichteten Corporate Foundations sind daher jeweils individuell mit der ESTV zu klären.

7.3.2. Abgrenzung zum Sponsoring

Bei der Einwerbung von Spendengeldern durch gemeinnützige Organisationen stellen sich häufig Abgrenzungsfragen, wenn damit eine Gegenleistung verbunden ist. Die Gegenleistung kann in einer blossen Danksagung bestehen oder aber auch eine Art Werbung darstellen, womit ein mehrwertsteuerlich relevanter Leistungsaustausch vorliegt.

Grundsatz

Während grundsätzlich zwischen Sponsoring einerseits und Spende andererseits unterschieden wird, kommt bei gemeinnützigen Institutionen noch eine dritte Kategorie hinzu, nämlich jene der Bekanntmachungsleistung. Die ESTV nimmt daher eine Dreiteilung vor:⁶¹⁵

Drei mögliche Zuordnungen

- *Spende (Nicht-Entgelt)*: Eine Spende liegt vor, wenn es an einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinn fehlt.⁶¹⁶ Von einer Spende ist laut Gesetz auch dann noch auszugehen, 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.⁶¹⁷

614 Anzumerken ist, dass die Regelung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG fragwürdig erscheint. Sie zielt nicht auf gemeinnützige Stiftungen ab. Es fehlt hier an einer Missbrauchskonstellation, die es zu verhindern gälte. Gemeinnützige Corporate Foundations stellen keine eng verbundenen Personen dar und bei Naturalspenden fehlt es an einem Leistungsverhältnis.

615 Vgl. dazu MWST-Info 04, Ziff. 6.27, und MWST-Info 05, Spenden und Subventionen, Ziff. 2. Vgl. dazu die Kritik von OBERSON, EF 2019, 232 ff., 236 ff., der sich bei gemeinnützigen Organisationen für eine zweigliedrige Unterscheidung zwischen Spende und Bekanntmachungsleistung ausspricht. Siehe dagegen etwa GLAUSER, in: Komm. MWSTG, Art. 3 N 235, der den Ansatz der ESTV als nachvollziehbar einstuft. Vgl. hierzu auch SCHERRER/GRETER, 89 ff.

616 Vgl. ausführlich zum Begriff der Spende GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 3 N 59 ff.

617 Art. 3 lit. i Ziff. 1 MWSTG.

- *Bekanntmachungsleistung (ausgenommene Leistung):*⁶¹⁸ Bekanntmachungsleistungen sind Leistungen, mit welchen eine Zuwendung – d.h. die Unterstützung oder Förderung – in einer Form der Öffentlichkeit bekannt gemacht wird, die über die neutrale Nennung in einer Publikation hinausgeht. Ziel und Zweck einer Bekanntmachungsleistung ist es, den Namen des Zuwenders mit einer Organisation oder einer Veranstaltung zu verbinden. Durch Bekanntmachung der Zuwendung beziehungsweise des Zuwenders durch die Empfängerorganisation wird der Bekanntheitsgrad des Zuwenders oder auch nur dessen Image gefördert.⁶¹⁹ Es wird aber nicht eigentlich Werbung für den Zuwender gemacht, sondern lediglich auf dessen Engagement hingewiesen.
- *Werbeleistung (steuerbare Leistung):* Eine steuerbare Werbeleistung und keine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn nicht die Mitteilung der Unterstützung oder Förderung im Vordergrund steht, sondern die Bekanntmachung eines Unternehmens oder einer gemeinnützigen Organisation beziehungsweise seiner/ihrer Leistungen (Produktwerbung) oder Tätigkeit.⁶²⁰ Das ist immer dann der Fall, wenn kein Bezug zu einer Zuwendung hergestellt wird.

Ob der Sponsor seine Unterstützung in Geldform oder in Form von Naturalleistungen (Warenlieferung, Dienstleistung) erbringt, spielt mehrwertsteuerlich keine Rolle. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, wie es einem unabhängigen Dritten der gleichen Abnehmerkategorie in Rechnung gestellt würde.⁶²¹ Im Übrigen kommt eine Aufsplittung des Förderbeitrags in einen Spenden- und Sponsoringteil rechtsprechungsgemäss nicht in Frage.⁶²²

618 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG.

619 MWST-Info 04, Ziff. 6.27.3.

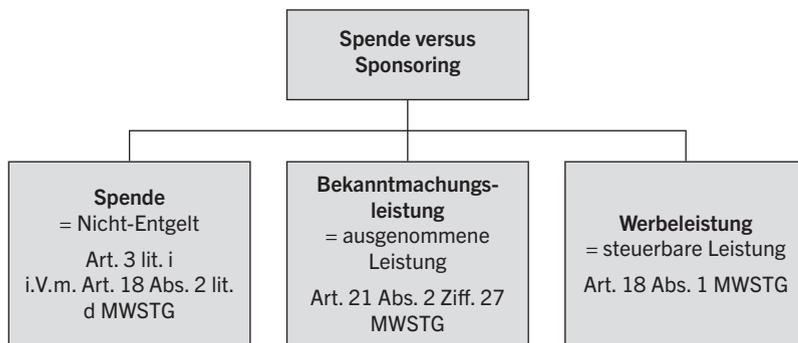
620 MWST-Info 04, Ziff. 6.27.4.

621 MWST-Info 05, Ziff. 2.3.3.

622 Siehe dazu Kap. F/7.6.

Die mehrwertsteuerliche Behandlung präsentiert sich somit wie folgt:

Übersicht



Spenden führen als Nicht-Entgelte zu keiner Kürzung des Vorsteueranspruchs. Anders verhält es sich dagegen bei Bekanntmachungsleistungen: Diese führen als ausgenommene Leistungen zu einer Vorsteuerkorrektur, es sei denn, das Unternehmen hat nach Art. 22 MWSTG optiert.⁶²³

Auswirkung
auf Vorsteuer

Beispiel: Die mehrwertsteuerpflichtige gemeinnützige Stiftung «Für das Alter» erhält von der B. AG, die Hörgeräte herstellt und vertreibt, einen Betrag von CHF 50 000 zur Beschaffung eines Kleinbusses. Es wird vertraglich vereinbart, dass das Fahrzeug mit der Firmenbezeichnung der B. AG beschriftet wird. Neben dem Logo wird auf die «freundliche Unterstützung» der B. AG hingewiesen.

Beispiel

Die Annahme einer Spende setzt voraus, dass es an einer Gegenleistung fehlt. Die neutrale Erwähnung des Zuwenders in einer Publikation stellt gemäss Art. 3 lit. i Ziff. 1 MWSTG keine Gegenleistung dar. Die Beschriftung auf dem Fahrzeug qualifiziert jedoch nicht als Publikation in diesem Sinn,⁶²⁴ weshalb von einer Gegenleistung auszugehen ist. Anders hätte es sich verhalten, wenn die Verdankung in dieser Form im Jahresbericht der Stiftung erfolgt wäre.⁶²⁵

Vorliegend geht es bei der Beschriftung darum, den Namen des Zuwenders mit der Organisation zu verbinden, was mit dem Hinweis «mit freundlicher Unterstützung» kenntlich gemacht wird. Folglich liegt eine ausgenommene Bekanntmachungsleistung vor.⁶²⁶

623 Vgl. BGE 141 II 199 E. 4.2 (noch zur alten Rechtslage); BGer, 26.8.2020, 2C_466/2020, E. 4.3 f.

624 MWST-Info 05, Ziff. 2.2.2. Vgl. kritisch hierzu GLAUSER, in: Komm. MWSTG, Art. 3 N 245.

625 Die Verwendung des Logos ändert daran nichts (MWST-Info 05, Ziff. 2.2).

626 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.27.3.

Auf ausgenommene Bekanntmachungsleistung wäre selbst dann noch zu schliessen, wenn die Beschriftung um einen Werbeslogan ergänzt würde (z.B. «B. AG, Ihr Ansprechpartner für Hörgeräte») und/oder eine Verlinkung zur Homepage der B. AG erfolgte.⁶²⁷

Von einer steuerbaren Werbeleistung wäre hingegen auszugehen, wenn der Hinweis «mit freundlicher Unterstützung» fehlen würde oder wenn konkrete Produkte (z.B. ein spezifisches Hörgerät) oder Dienstleistungen (z.B. ein Hörtest) der B. AG beworben würden.⁶²⁸

Entscheid

BGer, 26.8.2020, 2C_466/2020: Vorsteuerkorrektur bei Bekanntmachungsleistungen⁶²⁹

Sachverhalt: Die Stiftung A., eine gemeinnützige Organisation im Sinn von Art. 3 lit. j MWSTG, bezweckte unter anderem die Finanzierung und Förderung von Klimaschutzprojekten und -massnahmen in der Schweiz und im Ausland in Zusammenarbeit mit geeigneten Partnern aus Wissenschaft, Politik, Gesellschaft und Wirtschaft. Die Stiftung war seit dem 1. Januar 2007 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. In Frage stand die Steuerbarkeit ihrer Leistungen im Bereich der freiwilligen CO₂-Kompensation. Die Stiftung machte geltend, es handle sich bei den fünf in Frage stehenden Verträgen um Spenden und nicht um ein Entgelt für Bekanntmachungsleistungen.

Urteil: Das Bundesgericht hielt fest, dass für die Beurteilung, ob ein Leistungsaustausch vorliegt, die konkreten Vertragsverhältnisse und deren Inhalt massgebend sind. Es kam zum Schluss, dass in den fünf beurteilten Fällen keine Spende vorlag, da die Stiftung hinreichend konnexe Leistungen erbrachte, z.B. Text- und Bildmaterial des unterstützten Klimaschutzprojekts für die interne und externe Kommunikation zur Verfügung stellte ebenso wie die Verwendung des Logos der Stiftung für die gesamte interne und externe Kommunikation zusicherte. Das gehe über einen reinen Dank hinaus, zumal in der heutigen Zeit ökologische Verantwortung in der Marktpositionierung eine wichtige Rolle spiele. Insbesondere das Zurverfügungstellen eines Labels, das eine klimaneutrale Geschäftstätigkeit vermittelt, sei ohne Weiteres als eine (werthaltige) Bekanntmachungsleistung zu erfassen, da es das Ansehen der zuwendenden Person in der Öffentlichkeit erheblich positiv beeinflussen könne. Es liege somit auch kein offensichtliches Missverhältnis zwischen den Leistungen der Stiftung und dem jeweils geleisteten Entgelt (in einem der fünf beurteilten Verträge betrug dieses CHF 1,5 Mio.) vor. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass bei der Stiftung der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren ist,

627 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.27.3.

628 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.27.3 und Ziff. 6.27.4.

629 Übersetzung auf Französisch unter: RDAF 2021 II 563 ff.

zumal weder behauptet noch ersichtlich war, dass für die Versteuerung optiert wurde.

Kommentar: Das Bundesgericht unterscheidet vorliegend einzig zwischen Spende und Bekanntmachungsleistung, ohne das Vorliegen einer Werbeleistung zu prüfen. Offen bleibt daher, ob das Bundesgericht dem dreigliedrigen Ansatz der ESTV folgen will oder vielmehr davon ausgeht, dass gemeinnützige Organisationen – falls keine Spende vorliegt – stets Bekanntmachungsleistungen (und keine Werbeleistungen) erbringen.⁶³⁰

7.4. Mitgliederbeiträge im Besonderen

Bei (Mitglieder-)Beiträgen an gemeinnützige Organisationen, insbesondere Vereine, sind mehrwertsteuerlich folgende Konstellationen zu unterscheiden:⁶³¹

Mögliche
Zuordnungen

- *Beiträge von Passivmitgliedern und Gönnern:* Beiträge von Passivmitgliedern und Gönnern an Vereine oder an gemeinnützige Organisationen gelten von Gesetzes wegen als Spenden (Nicht-Entgelte).⁶³² Sie führen also auch nicht zu einer Kürzung der Vorsteuer. Das gilt selbst dann, wenn die gemeinnützige Organisation ihren Gönnern freiwillig Vorteile im Rahmen des statutarischen Zwecks gewährt, sofern dem Gönner mitgeteilt wird, dass kein Anspruch auf diese Vorteile besteht.⁶³³ Mit dieser Regelung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass bei Mitgliederbeiträgen nicht der Erhalt einer Gegenleistung, sondern die finanzielle Unterstützung der Einrichtung im Vordergrund steht. Die Verdankung des Beitrags im Rahmen des sozial Üblichen stellt keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne dar. Dies gilt auch für den Fall, dass Passivmitglieder und Gönner zwecks Verdankung ihres Beitrages an bestimmten Veranstaltungen der Einrichtung (z.B. Grateintritt zu Festanlass) teilnehmen können.⁶³⁴

Beispiel:⁶³⁵ Ein gemischter Chor, der sich als gemeinnütziger Verein organisiert hat, besteht aus Aktiv- und Passivmitgliedern. Die Passivmitglieder, die kein Stimm- und Wahlrecht haben, bezahlen jährlich einen fixen Beitrag von CHF 50

630 In diesem Sinne OBERSON, EF 2019, 232 ff., 236 ff.

631 Siehe auch SCHERRER/GRETER, 78 ff.

632 Art. 3 lit. i Ziff. 2 MWSTG.

633 Vgl. Art. 3 lit. i Ziff. 2 MWSTG.

634 MWST-Info 04, Ziff. 6.14; MWST-Info 05, Ziff. 2.3.1.

635 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.14.

und erhalten dafür einen Rabatt von 10% auf den Konzerttickets. Es handelt sich hierbei um eine Spende.

- *Beiträge von Aktivmitgliedern:* Von einem Leistungsverhältnis wird dagegen ausgegangen bei Beiträgen von Aktivmitgliedern.⁶³⁶ Die von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, ökologischer, sportlicher, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbrachten Leistungen gelten als *ausgenommene* Leistungen.⁶³⁷ Damit verbunden ist die Korrektur des Vorsteuerabzugs, soweit nicht optiert wird.

Beispiel: Der nämliche als gemeinnütziger Verein konstituierte gemischte Chor verlangt von den Aktivmitgliedern, die ein Stimm- und Wahlrecht haben sowie regelmässig an den Proben und Konzerten teilnehmen, einen jährlichen Beitrag von CHF 100. Die erbrachten Leistungen gelten als ausgenommene Leistungen.

**Mitglieder-
beiträge**

«Echte» Mitgliederbeiträge im Sinne des Gesetzes sind solche, die auf einer statutarischen Grundlage basieren⁶³⁸ und die für alle Mitglieder grundsätzlich gleich hoch sind. Sie werden entweder nach dem gleichen Schema (z.B. einkommensabhängig) ermittelt oder es wird nach einigen wenigen Mitgliederkategorien unterschieden (z.B. Erwachsene, Familien, Pensionierte, Junioren- und Seniorenmitglieder).⁶³⁹ Voraussetzung ist, dass alle Mitglieder derselben Kategorie grundsätzlich die gleichen Leistungen im selben Umfang in Anspruch nehmen können – und zwar unabhängig von der Höhe des Beitrags. Die Höhe des Beitrags darf nicht in einem direkten Verhältnis zu den effektiv bezogenen Leistungen stehen. Den Mitgliederbeiträgen sind statutarische festgelegte Eintritts- oder Aufnahmegebühren gleichgestellt.⁶⁴⁰ Auch Einnahmen aus statutarisch festgelegter Nachschusspflicht aller Mitglieder, z.B. ausserordentliche Bei-

636 Als Aktivmitglieder gelten jene Mitglieder, die stimm- und wahlberechtigt sind (vgl. für die Vereine Art. 67 ZGB) und welche Leistungen der Einrichtung in Anspruch nehmen können. Jedem Mitglied steht grundsätzlich das Stimm- und Wahlrecht zu, es sei denn, dieses ist in den Statuten ausgeschlossen. Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.14; MWST-Info 05, Ziff. 2.3.1.

637 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG.

638 Bzw. auf statutarischer Grundlage durch die Generalversammlung festgesetzt werden.

639 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 6.14.

640 MWST-Branchen-Info 24, Ziff. 12.1.

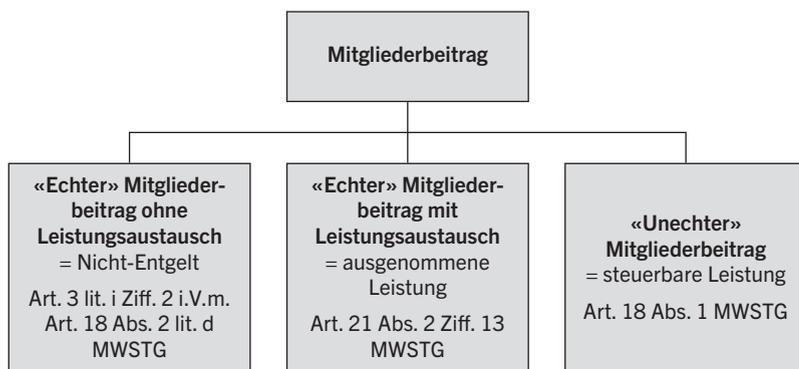
träge zur Defizitdeckung oder zur Finanzierung besonderer Aktivitäten, fallen grundsätzlich darunter.⁶⁴¹

Ein Leistungsverhältnis, das zu einer *steuerbaren* Leistung führt, liegt dagegen vor, wenn ein Mitglied für die Inanspruchnahme einer durch die Einrichtung erbrachten Leistung einen zusätzlichen Betrag bezahlt. Es handelt sich diesfalls um einen «unechten» Mitgliederbeitrag. Um das vorgenannte Beispiel aufzugreifen, trifft dies etwa dann zu, wenn ein Mitglied dem Verein einen Beitrag für den Besuch eines bestimmten Konzerts entrichtet. Weitere Beispiele sind individuell erbrachte Beratungsleistungen und Rechtsauskünfte.

Leistungs-
verhältnis

Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Mitgliederbeiträgen präsentiert sich somit wie folgt:

Übersicht



Hintergrund der seit dem 1. Januar 2018 in Kraft stehenden Neuregelung der Mitgliederbeiträge (Einbezug in den Spendenbegriff) ist ein Urteil des Bundesgerichts zu den Gönnerbeiträgen an die Stiftung Rega, das noch unter dem alten Recht ergangen ist.⁶⁴² Laut Bundesgericht hatten die Beiträge an die Rega Entgeltscharakter, d.h. waren nicht als Spenden zu qualifizieren. Begründet wurde dies damit, dass sie in erster Linie geleistet wurden, damit die angefallenen Rettungskosten übernommen werden bzw. das damit zusammenhängende Risiko abgedeckt wird.⁶⁴³ Folge dieser Rechtsprechung war, dass es sich bei den erbrachten Leistungen um

Hintergrund

641 SCHERRER/GRETER, 80 m.w.H.

642 BGer, 24.10.2011, 2C_202/2011.

643 Das Bundesgericht verneinte im Übrigen auch eine Qualifikation als ausgenommene Versicherungsleistung: BGer, 24.10.2011, 2C_202/2011, E. 4.4.

steuerbare Leistungen handelte und die Rega auf den Mitgliederbeiträgen die Mehrwertsteuer zu entrichten bzw. nachzuentrichten hatte.

7.5. Subventionen im Besonderen

Grundsatz Subventionen unterscheiden sich von Spenden grundsätzlich dadurch, dass es sich um eine Zuwendung aus öffentlicher Hand (Gemeinwesen) und nicht um eine solche aus privater Hand handelt.⁶⁴⁴ Subventionen gelten – gleich wie Spenden – als Nicht-Entgelte im mehrwertsteuerlichen Sinn. Anders als Spenden führen Subventionen jedoch grundsätzlich zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs (Art. 33 Abs. 2 MWSTG).⁶⁴⁵

Begriff der Subvention Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, die ebenfalls unter den mehrwertsteuerlichen Subventionsbegriff fallen, werden von Gemeinwesen ohne entsprechende marktwirtschaftliche Gegenleistung ausgerichtet. Solche Mittelflüsse sind geldwerte Vorteile, um die Erfüllung einer vom Empfänger gewählten Aufgabe zu fördern oder zu erhalten,⁶⁴⁶ oder Leistungen an Empfänger ausserhalb des Gemeinwesens zur Milderung oder zum Ausgleich von finanziellen Lasten, die sich aus der Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Aufgaben ergeben.⁶⁴⁷ Forschungsbeiträge gelten als Subventionen, sofern dem Gemeinwesen kein Exklusivrecht auf die Resultate der Forschung zusteht.⁶⁴⁸

Praxis Ein Blick in die Rechtsprechung zeigt, dass die Abgrenzung zwischen Leistungsverhältnis und Subvention in der Praxis Mühe bereiten kann.⁶⁴⁹ Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist zu unterscheiden, ob die öffentliche Hand den Beitrag zur Förderung eines bestimmten im öffentlichen Interesse liegenden Verhaltens zahlt oder ob damit eine individualisierte und konkrete Leistung beschafft werden soll, um eine der öffentlichen Hand obliegende konkrete Aufgabe zu erfüllen (z.B. Outsourcing von Arbeiten usw.).⁶⁵⁰ Zwar liegt auch bei einer Subvention insofern eine gewisse Leistung des Geldempfängers vor, als er sich in einer Weise

644 Vgl. MWST-Info 05, Ziff. 1.1.

645 Vgl. zum Hintergrund OBERSON, EF 2019, 232 ff., 239.

646 Z.B. Finanzhilfen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 SuG; vgl. Art. 29 lit. a und b MWSTV.

647 Z.B. Abgeltungen im Sinne von Art. 3 Abs. 2 lit. a SuG, sofern kein Leistungsverhältnis vorliegt; vgl. Art. 29 lit. b und d MWSTV.

648 Art. 29 lit. c und d MWSTV.

649 Vgl. etwa BGE 141 II 182; BGer, 6.2.2019, 2C_585/2017; BGer, 6.4.2018, 2C_826/2016; BGer, 8.3.2018, 2C_312/2017.

650 BGE 141 II 182 E. 3.5 m.w.H.

verhält, die dem öffentlichen Interesse als förderungswürdige Gegenleistung erscheint. Doch liegt darin keine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung, sodass nicht von einem Leistungsaustausch gesprochen werden kann. Dies auch dann nicht, wenn die Subventionen aufgrund von Leistungsaufträgen ausgerichtet werden. Ist mit der Geldleistung der öffentlichen Hand keine spezifische (Gegen-)Leistung der empfangenden Person verknüpft und steht es ihr frei, wie sie – im Rahmen des allgemeinen Leistungsauftrages – die zur Förderung des angestrebten Zwecks notwendigen Massnahmen treffen will, deutet dies praxismässig auf eine Subvention hin. Unter dem früheren Recht wurde insoweit zwischen «echten» und «unechten» (da Bestandteil eines Leistungsaustauschs) Subventionen unterschieden. Diese Unterscheidung besteht faktisch auch heute noch, da nur «echte» Subventionen als Nicht-Entgelt i.S.v. Art. 18 Abs. 2 MWSTG qualifizieren.

Leistungen von gemeinnützigen Organisationen richten sich in der Regel an die Allgemeinheit resp. an einen offenen Kreis von Begünstigten. Das ist jedenfalls Voraussetzung der Steuerbefreiung im direktsteuerlichen Bereich. Daher dürfte es sich bei von gemeinnützigen Organisationen bezogenen Subventionen regelmässig um «echte» Subventionen handeln, die als Nicht-Entgelt einzustufen sind.⁶⁵¹

Subventionen
bei NPO

Zu unterscheiden ist zwischen objektbezogenen Subventionen, Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits und sonstigen Subventionen.⁶⁵² Lässt sich eine Subvention einem Objekt oder einem Bereich nachweislich zurechnen (objektbezogene Subvention), sind lediglich die Vorsteuern, die in diesem Bereich anfallen,⁶⁵³ zu kürzen.⁶⁵⁴ Subventionen zur Deckung des Betriebsdefizits führen dagegen zu einer anteilmässigen Kürzung der gesamten abzugsberechtigten Vorsteuer.⁶⁵⁵ Dasselbe gilt grundsätzlich bei sonstigen Subventionen.⁶⁵⁶

Arten von
Subventionen

651 OBERSON, EF 2019, 232 ff., 239.

652 Vgl. MWST-Info 05, Ziff. 1.3. Covid-19-Beiträge werden vorliegend nicht behandelt. Siehe dazu MWST-Info 05, Ziff. 1.3.4.

653 Sind die Subventionen einem Bereich zuzuordnen, für den keine Vorsteuer anfällt (z.B. Lohnkosten) oder für den kein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, erübrigt sich eine Kürzung: Art. 75 Abs. 1 MWSTV. Vgl. dazu MWST-Info 05, Ziff. 1.3.1.

654 Z.B. ein bestimmtes Bauvorhaben. Art. 75 Abs. 2 MWSTV. Vgl. dazu MWST-Info 05, Ziff. 1.3.2.

655 Art. 75 Abs. 3 MWSTV. Vgl. dazu MWST-Info 05, Ziff. 1.3.3.

656 Vgl. MWST-Info 05, Ziff. 1.3.5.

Revision 2025 Die am 1. Januar 2025 in Kraft tretende Teilrevision des MWSTG enthält eine Neuregelung bei Subventionen: Bezeichnet ein Gemeinwesen von ihm ausgerichtete Mittel gegenüber den Empfangenden ausdrücklich als Subvention, so gelten diese auch bei der Mehrwertsteuer als Subvention – und zwar im Sinne einer Fiktion.⁶⁵⁷ Damit sollen die Abgrenzungsschwierigkeiten im Einzelfall behoben werden.

7.6. Mehrheit von Leistungen

Grundsatz Jede Leistung wird mehrwertsteuerlich grundsätzlich für sich beurteilt. Eine Aufteilung einer Leistung in einzelne Komponenten ist nach der Rechtsprechung ausgeschlossen. So lässt sich etwa das Entgelt für eine Werbeleistung nicht in einen steuerbaren Werbeteil und einen nicht steuerbaren Spendenanteil splitten, auch wenn ein Missverhältnis zwischen Leistung und Entgelt vorliegt.⁶⁵⁸

Ausnahmen Voneinander unabhängige Leistungen sind mehrwertsteuerlich grundsätzlich selbständig zu qualifizieren (Art. 19 Abs. 1 MWSTG). Davon gibt es jedoch Ausnahmen (vgl. Art. 19 Abs. 2-4 MWSTG),⁶⁵⁹ die dazu führen, dass mehrere Leistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer einheitlich behandelt werden. Die einheitliche Behandlung kann sich insbesondere auf die Art der Leistung, den Ort der Besteuerung, den Steuersatz oder die Steuerausnahmen auswirken.⁶⁶⁰

Leistungs-kombination – *Kombinationsregel (Art. 19 Abs. 2 MWSTG)*: Voneinander unabhängige Leistungen, die zu einer Sachgesamtheit vereinigt sind oder als Leistungskombination angeboten werden, können einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden. Vorausgesetzt ist a), dass die Leistungen zu einem Gesamtentgelt erbracht werden, und b) dass die überwiegende Leistung wertmässig min. 70% des Gesamtentgelts ausmacht.⁶⁶¹

657 Vgl. Botschaft MWSTG, BBl 2021 2363 ff., 36.

658 Laut Bundesgericht ist es zulässig, den untergeordneten Spendencharakter nicht zu berücksichtigen. BGer, 20.12.2013, 2C_576/2013, E. 2.2.6; BGer, 5.2.2010, 2C_442/2009, E. 2.3.2; BGer, 8.1.2003, 2A.43/2002, E. 3.

659 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 4.

660 PILLONEL, in: Komm. MWSTG, Art. 19 N 1. Aus der Rspr. etwa BGer, 10.12.2012, 2C_196/2012, E. 3.2.3 m.w.H.

661 Nach der Praxis der ESTV muss die überwiegende Leistungsart 70% ausmachen, d.h. mehrere gleichartige (= gleich besteuerte) Leistungen sind gesamthaft anzuschauen: MWST-Info 04, Ziff. 4.2.1.3.

Beispiel: Eine Stiftung bietet Kulturwochen für Kinder und Jugendliche an. Nebst dem Bildungsunterricht, bei dem es sich um eine ausgenommene Leistung handelt,⁶⁶² wird auch eine Mittagsverpflegung angeboten, die im Kurspreis enthalten ist. Da ein Gesamtentgelt verlangt wird und die Bildungsleistung angenommen mehr als 70% des Kurspreises ausmacht, lässt sich die gesamte Leistung als ausgenommene Leistung behandeln.⁶⁶³

- *Gesamtleistung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG):* Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinandergreifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln. Eine Aufteilung in die einzelnen Komponenten hat für die mehrwertsteuerliche Behandlung zu unterbleiben.

Gesamtleistung

Beispiel: Die mehrwertsteuerpflichtige Stiftung «World Economic Forum» (WEF)⁶⁶⁴ führt jährlich das Weltwirtschaftsforum durch. Sie schliesst mit ihren Partnerunternehmen Verträge ab, die unterschiedlichste Leistungen umfassen, stets mit dem Ziel, ein Netzwerk für die Empfänger dieser Leistungen zu schaffen. Laut Bundesgericht sind diese Leistungen derart miteinander verknüpft (Leistungsbündel), dass auch mehrwertsteuerlich von einer Gesamtleistung auszugehen ist.⁶⁶⁵

- *Nebenleistungen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG):* Nebenleistungen werden mehrwertsteuerlich gleichbehandelt wie die Hauptleistung. Es handelt sich dabei um Leistungen, die mit der Hauptleistung eng zusammenhängen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern, abrunden oder die üblicherweise mit der Hauptleistung erbracht werden.

Nebenleistung

Beispiel: Die Stiftung, welche die Kulturwochen für Kinder und Jugendliche anbietet (siehe oben), erbringt in diesem Zusammenhang Verwaltungs- und Logistikleistungen. Diese stehen als Nebenleistungen in direktem Zusammenhang mit der Hauptleistung und sind daher ebenfalls von der Steuer ausgenom-

662 Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG.

663 Vgl. das Beispiel in MWST-Info 04, Ziff. 4.2.1.3.

664 Von den direkten Steuern des Bundes ist die Stiftung befreit, siehe Art. 3 des Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Stiftung World Economic Forum zur Festlegung des Status der Stiftung in der Schweiz vom 23.1.2015, SR 0.192.122.945.1.

665 Vgl. BGer, 27.11.2013, 2C_628/2013.

men.⁶⁶⁶ Als Nebenleistung wäre auch die Abgabe von Lernmaterial anzusehen, welches für den Unterricht eingesetzt wird.⁶⁶⁷

8. Vorsteuerabzug

Grundsatz Wie festgehalten, können Steuerpflichtige im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit die ihnen in Rechnung gestellten Vorsteuern zum Abzug bringen; Ausnahmen bleiben vorbehalten.

Folgende Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, damit der Vorsteuerabzug zulässig ist (vgl. Art. 28 MWSTG):⁶⁶⁸

1. Subjektive Steuerpflicht (Eintragung im MWST-Register)
2. Unternehmerische Tätigkeit (dazu sogleich)
3. Bezahlung der Vorsteuer⁶⁶⁹
4. Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts (dazu sogleich)

Unternehmerische Tätigkeit

Der Vorsteuerabzug ist nur «im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit» zulässig (vorne 2.), d.h. soweit der Steuerpflichtige nicht als Endkonsument auftritt. Ein nicht-unternehmerischer Bereich liegt bei gemeinnützigen Personen nach der Praxis der ESTV dann vor, wenn keine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeiten nach aussen ausgeübt werden.⁶⁷⁰ Ein solcher nicht-unternehmerischer Bereich ist jedoch gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts «nicht leichthin» anzunehmen.⁶⁷¹ Damit ein Rechtsträger überhaupt der

666 Vgl. hierzu auch die Beispiele in MWST-Branchen-Info 22, Ziff. 3.1.

667 Vgl. MWST-Info 04, Ziff. 4.2.3 sowie MWST-Branchen-Info 20, Ziff. 3.4.2.

668 Siehe auch MWST-Info 09.

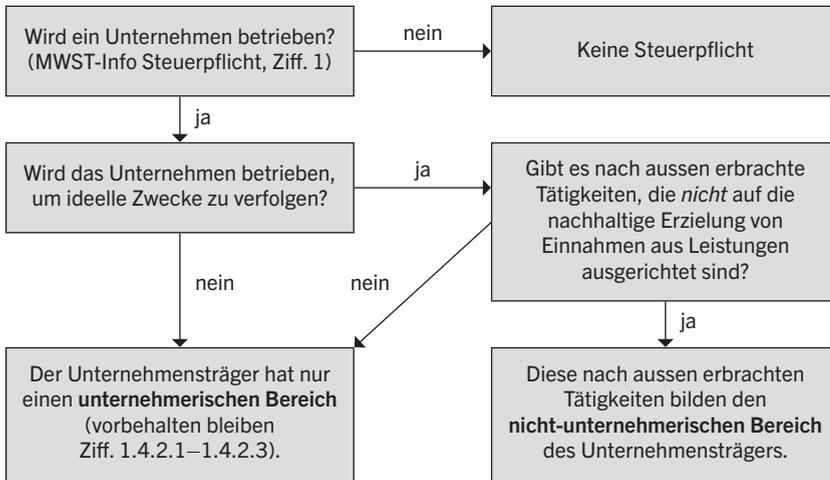
669 Das ist nachzuweisen: Art. 28 Abs. 3 MWSTG.

670 MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.4.

671 BGE 142 II 488 E. 3.3.2; BGER, 18.8.2023, 9C_612/2022, E. 7.2. Vgl. in Bezug auf eine Stiftung mit kulturellem Zweck auch BGE 141 II 199. In der nicht amtlich publizierten E. 6.2 bekennt sich das Bundesgericht zum «Grundsatz der Einheit des Unternehmens». Innerhalb der unternehmerischen Tätigkeit könne es keinen Nichtunternehmensbereich geben und der Umstand, dass darin auch Nichtentgelte erzielt werden, führe nicht zu einer Vorsteuerkürzung. Indessen könne ein Unternehmensträger auch einen Nichtunternehmensbereich aufweisen. Bei juristischen Personen müssten diese Bereiche aber klar und eindeutig voneinander abtrennbar sein. Insbesondere dürfe der unternehmerische Bereich nicht so restriktiv umschrieben werden, dass im Ergebnis die altrechtliche Lage wiederhergestellt werde, in welcher der Vorsteuerabzug nur bei steuerbaren Leistungen zulässig war.

Steuerpflicht unterliegt, hat er ein Unternehmen im mehrwertsteuerlichen Sinn zu führen. Ist ein solches gegeben, liegt von Gesetzes wegen ein unternehmerischer Bereich vor. Dieser stellt eine wirtschaftliche Einheit dar, welcher alle Aktivitäten zuzuordnen sind, die einen Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit aufweisen.

Die ESTV veranschaulicht die Situation in Ziff. 1.4.2.4 der MWST-Info 09 wie folgt:



Beispiel:⁶⁷² Eine karitative Stiftung unterstützt unentgeltlich Hilfsbedürftige. Sie finanziert sich hauptsächlich aus Spenden. Die Stiftung hat eine ideelle Zwecksetzung, zu deren Erreichen sie keine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeiten gegen aussen ausübt. Diese Tätigkeiten bilden den nicht-unternehmerischen Bereich. Für die karitative Tätigkeit werden auch gebrauchte Kleider gesammelt, welche die Stiftung auf verschiedene Arten verkauft. In Bezug auf den Verkauf der Kleider ist die Stiftung unternehmerisch tätig. Bei der Stiftung besteht somit nebst dem nicht-unternehmerischen auch ein unternehmerischer Bereich. Der Vorsteuerabzug ist nur im unternehmerischen Bereich möglich.

Das Bundesgericht hatte 2023 einen ähnlich gelagerten Fall zu beurteilen: Der Hauptzweck einer karitativen Stiftung bestand in der Unterstützung kirchlicher Arbeit sowie developmentspolitischer Projekte. Daneben betrieb sie u.a. einen Webshop und vermietete Inventar, Parkplätze etc. Laut Bundesgericht durfte vorliegend eine Trennung zwischen dem untergeordneten unternehmerischen

672 Vgl. zu den Beispielen MWST-Info 09, Ziff. 1.4.2.4.

Bereich, in Form des Betriebs des Webshops etc., und dem prominenten nicht-unternehmerischen Bereich, in Form der karitativen Tätigkeit, vorgenommen werden.⁶⁷³ Ein relativ kleiner unternehmerischer Bereich dürfe nicht dazu führen, dass (nahezu) sämtliche Vorsteuern, auch solche, die mit dem wesentlich grösseren nicht-unternehmerischen Bereich zusammenhängen, abgezogen werden können. Das vollumfängliche Zulassen des Vorsteuerabzugs würde zu einer Ungleichbehandlung mit jenen Gesellschaften mit ideellem Zweck führen, die gar kein Unternehmen führen, und somit der Wettbewerbsneutralität zuwiderlaufen.

Beispiel: Eine kulturelle Stiftung betreibt ein Museum, das für jedermann gegen Eintritt zugänglich ist. Mit den freiwillig versteuerten (optierten) Eintritten können die Aufwendungen nicht gedeckt werden, eine ausgeglichene Rechnung ist nur dank umfangreicher Spenden möglich. Die Stiftung hat eine ideelle Zwecksetzung – das Führen des Museums –, für dessen Verwirklichung sie jedoch auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen – den entgeltlichen Eintritten – angewiesen ist. Sie hat gegen aussen keine andere Tätigkeit und hat folglich nur einen unternehmerischen Bereich. Die Spenden fallen vorliegend im unternehmerischen Bereich an.

Kein Ausschluss

In gewissen Fällen ist der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausgeschlossen (vorne 4.).⁶⁷⁴ Dies gilt etwa für ausgenommene Leistungen, für die eine Option nicht erfolgt oder nicht möglich ist. Dienen Aufwendungen und Investitionen gleichzeitig Tätigkeiten, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, und anderen Tätigkeiten, bei welchen kein Vorsteuerabzug möglich ist (oder erfolgt eine Finanzierung durch Subventionen)⁶⁷⁵, liegt eine gemischte Verwendung vor. Diesfalls besteht nur ein teilweises Vorsteuerabzugsrecht.⁶⁷⁶

673 BGer, 18.8.2023, 9C_612/2022, E. 7.4.

674 Art. 29 Abs. 1 MWSTG.

675 Vgl. hierzu Kap. F/7.5.

676 Art. 30 Abs. 1 MWSTG. Siehe auch BGer, 18.8.2023, 9C_612/2022, E. 8.

9. Steuersätze und Abrechnungsmethoden

9.1. Steuersätze

Aufgrund der Volksabstimmung vom 25. September 2022 über die Reform zur Stabilisierung sowie einer Zusatzfinanzierung der AHV wurden die Mehrwertsteuersätze per 1. Januar 2024 wie folgt erhöht:⁶⁷⁷

Ab 2024

	bis 31.12.2023	ab 1.1.2024
Normalsatz	7.7%	8.1%
Reduzierter Satz	2.5%	2.6%
Sondersatz für Beherbergung	3.7%	3.8%

Namentlich für gemeinnützige Organisationen im Bereich von Kultur und Sport kann der reduzierte Steuersatz von 2.6% (vgl. Art. 25 Abs. 2 lit. c MWSTG) von Bedeutung sein, falls für die ausgenommenen Leistungen optiert wird.

Reduzierter Steuersatz

Beispiel:⁶⁷⁸ Ein Fussballclub optiert für die Versteuerung der Umsätze aus den Eintrittsgeldern und aus den bezahlten Mitgliederbeiträgen. Die Eintrittsbillette sind diesfalls nur mit 2.6% zu versteuern.⁶⁷⁹ Die Mitgliederbeiträge (infolge Option) und übrigen Einnahmen (z.B. Werbeeinkünfte und Einnahmen aus gastgewerblichen Leistungen) muss der Verein hingegen zum Normalsatz versteuern.

9.2. Methoden und Arten der Abrechnung

Die Mehrwertsteuer kennt drei verschiedene Abrechnungsmethoden. Grundsätzlich ist nach der sog. effektiven Methode abzurechnen. Die MWST-Schuld besteht nach dieser Methode in der Differenz zwischen geschuldeter Mehrwertsteuer und Vorsteuerguthaben in der entsprechenden Abrechnungsperiode. Weiter sieht das Gesetz u.U. die Möglichkeit der Anwendung pauschaler Methoden vor. Bei Anwendung der sog. Saldosteuerersatzmethode ermittelt sich die MWST-Schuld durch Multiplikation des Totals aller in einer Abrechnungsperiode erzielten steuerbaren Entgelte (inkl. MWST) mit dem von der ESTV bewilligten (branchenübli-

Methoden

⁶⁷⁷ Vgl. Art. 25 MWSTG.

⁶⁷⁸ Beispiel nach SCHERRER/GRETER, 96.

⁶⁷⁹ MWST-Branchen-Info 24, Ziff. 8.3.

chen) Saldosteuersatz.⁶⁸⁰ Diese Methode steht KMU⁶⁸¹ offen, jedoch nicht Steuerpflichtigen, die nach der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen können.⁶⁸² Bei der sog. Pauschalsteuersatzmethode geht es – grob gesagt – um eine auf Gemeinwesen und verwandte Einrichtungen zugeschnittene Saldosteuersatzmethode.⁶⁸³ Die Pauschalsteuersatzmethode ist weiter für Vereine und Stiftungen vorgesehen, womit sie regelmässig auch gemeinnützigen Organisationen offensteht.⁶⁸⁴

Wahl der Methode

Ob die effektive Abrechnung oder die (administrativ einfachere) Abrechnung nach Pauschalsätzen im Einzelfall für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist, lässt sich nur anhand der konkreten Verhältnisse feststellen.

Arten

Von der Abrechnungsmethode ist die Abrechnungsart zu unterscheiden. Standard ist die Abrechnung nach *vereinbarten* Entgelten.⁶⁸⁵ Geschuldet ist damit die Steuer, die sich aus den Belegen ergibt (Soll-Methode). Auf Antrag bei der ESTV hin kann stattdessen nach den (tatsächlich) *vereinahmten* Entgelten abgerechnet werden (Ist-Methode).⁶⁸⁶

10. Verfahren

Vierteljährliche Abrechnung als Grundsatz

Bei der Mehrwertsteuer handelt es sich um eine Selbstveranlagungssteuer, d.h. die Steuerpflichtige muss die Mehrwertsteuer selbständig deklarieren und bezahlen. Weiter hat sich der Steuerpflichtige unaufgefordert innert 30 Tagen nach Beginn seiner Steuerpflicht bei der ESTV anzumelden. Die Mehrwertsteuer ist in der Regel vierteljährlich abzurechnen,⁶⁸⁷ die Abrechnung kann u.U. aber auch halbjährlich⁶⁸⁸ oder monatlich⁶⁸⁹ erfolgen. Innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode ist die Mehr-

680 Art. 37 Abs. 2 MWSTG.

681 Massgebender Jahresumsatz aus steuerbaren Leistungen bis zu CHF 5,005 Mio. (inkl. MWST) und Steuern von nicht mehr als CHF 103 000 pro Jahr.

682 Vgl. Art. 37 Abs. 1 MWSTG sowie Art. 77 MWSTV. Siehe auch MWST-Info 12.

683 Siehe Art. 97 ff. MWSTV. Zu den Einzelheiten vgl. MWST-Info 13.

684 Art. 37 Abs. 5 MWSTG. Vgl. zum Verein SCHERRER/GRETER, 97 f.

685 Art. 39 Abs. 1 MWSTG.

686 Art. 39 Abs. 2 MWSTG.

687 Art. 35 Abs. 1 lit. a MWSTG.

688 Bei Anwendung der Saldosteuersatz- oder Pauschalsteuersatzmethode: Art. 35 Abs. 1 lit. b MWSTG.

689 Bei regelmässigen Vorsteuerüberhängen, z.B. wenn das steuerpflichtige Unternehmen exportorientiert ist: Art. 35 Abs. 1 lit. c MWSTG (auf Antrag).

wertsteuer bei der ESTV abzurechnen.⁶⁹⁰ Zusätzlich muss der Steuerpflichtige einmal jährlich seine deklarierten Umsätze mit den Umsätzen seiner Jahresrechnung abstimmen (sog. Finalisierung). Allfällige Mängel sind zu berichtigen.⁶⁹¹

Ab dem 1. Januar 2025 besteht die Möglichkeit, dass KMU – einschliesslich kleineren Vereinen und Stiftungen – die Mehrwertsteuer freiwillig jährlich abrechnen und dadurch den Abrechnungsprozess effizienter gestalten können.⁶⁹² Es muss ein entsprechender Antrag gestellt und von der ESTV bewilligt werden. Die jährliche Abrechnung ist verbunden mit der Verpflichtung zur Zahlung von Raten. Die Raten werden von der ESTV festgesetzt, in der Regel anhand der Steuerforderung der letzten Steuerperiode.

Reform 2025

11. Auskunftsrecht (Steuerrulings)

Da die im Selbstveranlagungsverfahren zu entrichtende Mehrwertsteuer ein hohes Fachwissen erfordert, über das die Steuerpflichtigen nicht zwangsläufig verfügen, sieht das Gesetz einen Anspruch auf Auskunft gegenüber der ESTV vor.⁶⁹³ Die ESTV muss auf schriftliche Anfrage hin einem Steuerpflichtigen zu den mehrwertsteuerlichen Konsequenzen eines konkret umschriebenen Sachverhalts innert angemessener Frist Auskunft erteilen. Die Auskunft ist grundsätzlich kostenlos.⁶⁹⁴

Grundsatz

Zwar besteht im Steuerrecht gemeinhin die Möglichkeit, Zusagen der Steuerbehörden unmittelbar auf Basis des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes⁶⁹⁵ einzuholen. Das spezifische Auskunftsrecht im Bereich der Mehrwertsteuer unterscheidet sich davon jedoch insoweit, als sich die Auskunft auch auf einen bereits beendeten (nicht künftigen) Sachverhalt beziehen kann. Weiter kann der Steuerpflichtige, wenn er mit einer Auskunft nicht einverstanden ist, eine anfechtbare Verfügung verlangen.⁶⁹⁶

Besonderheiten

690 Vgl. Art. 71 MWSTG.

691 Vgl. Art. 72 MWSTG.

692 Der Umsatz aus steuerbaren Leistungen darf pro Jahr nicht mehr als CHF 5.005 Mio. betragen. Vgl. Botschaft MWSTG, BBl 2021 2363 ff., 37, 51.

693 Art. 69 MWSTG.

694 Soweit das übliche Ausmass nicht überschritten wird. Vgl. Art. 1 Abs. 3 GebV ESTV. Siehe hierzu auch GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 69 N 21.

695 Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV.

696 Vgl. Botschaft Vereinfachung MWSTG, BBl 2008 6885 ff., 7006 zu Art. 82 MWSTG.

Rechtswirkung Die dem Steuerpflichtigen erteilte Auskunft ist rechtsverbindlich, soweit keine Änderung der Rechtslage erfolgt.⁶⁹⁷ Eine erteilte Auskunft kann widerrufen werden, wobei der Widerruf grundsätzlich nur für die Zukunft wirkt.⁶⁹⁸ Auch ist der steuerpflichtigen Person eine angemessene Umstellungsfrist einzuräumen.

697 Umstritten ist, ob auch eine Praxisänderung den Vertrauensschutz zerstört. Vgl. MÜLLER, in: Komm. MWSTG, Art. 69 N 17 m.w.H. Ablehnend GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 69 N 24.

698 GEIGER/SCHLUCKEBIER, Komm. MWSTG, Art. 69 N 25.

G. Weitere Steuerpflichten von NPO

1. Stempelabgaben

Zu den Stempelabgaben zählen a) die Emissionsabgabe auf der Begründung bzw. Ausgabe von Beteiligungsrechten (z.B. Aktien und Obligationen), b) die Umsatzabgabe auf dem Handel mit gewissen Urkunden wie Aktien und Obligationen und c) die Abgabe auf Versicherungsprämien, denen der Abschluss gewisser Versicherungen untersteht. Im vorliegenden Zusammenhang kann allenfalls die Emissionsabgabe relevant sein und u.U. die Umsatzabgabe.

Grundsatz

Vereine und Stiftungen gelangen in der Regel gar nicht in den Anwendungsbereich der Emissionsabgabe. Anders verhält es sich dagegen bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften. Verfolgen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften gemeinnützige Zwecke,⁶⁹⁹ sind sie von der Emissionsabgabe ausgenommen, sofern nach den Statuten

Ausnahme für
gemeinnützige
Kapital-
gesellschaften/
Genossen-
schaften

- die Dividende⁷⁰⁰ auf höchstens 6% des einbezahlten Kapitals beschränkt ist,
- die Ausrichtung von Tantiemen ausgeschlossen ist und
- bei Auflösung der Gesellschaft oder Genossenschaft der nach Rückzahlung des einbezahlten Kapitals verbleibende Teil des Vermögens einem der erwähnten Zwecke zuzuwenden ist.⁷⁰¹

Weiter ist auf die Ausnahmebestimmung von Art. 9 Abs. 1 lit. e StG hinzuweisen. Demnach ist auf Beteiligungsrechten, die im Falle von Umstrukturierungen namentlich von Vereinen und Stiftungen⁷⁰² begründet oder

Ausnahme bei
Umstruktu-
rierungen

699 Siehe die eigenständige Definition in Art. 6 Abs. 1 lit. a StG, insb. die Erstreckung auf Wohnbaugenossenschaften. Vgl. zur Kasuistik NORDIN/WILD, in: Komm. StG, Art. 6 N 20 f.

700 Darunter fallen neben den ordentlichen Gewinnausschüttungen auch alle geldwerten Leistungen, die eine Gesellschaft oder Genossenschaft ihren Mitgliedern allein wegen ihrer Eigenschaft als Aktionär bzw. Genossenschafter gewährt (z.B. Rabatte auf Eintrittspreisen und Abonnements von Theatern, zoologischen Gärten, Schwimmbädern und Eisbahnen etc.). Die Schwelle von 6% gilt auch dann, wenn an Körperschaften des öffentlichen Rechts ausbezahlt wird. Siehe dazu NORDIN/WILD, in: Komm. StG, Art. 6 N 6 f.

701 Vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. a StG.

702 Die Ausnahme von Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG ist auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt.

erhöht werden, lediglich eine Emissionsabgabe von 1% des Nennwerts geschuldet.⁷⁰³ Vorausgesetzt ist, dass der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Über den Mehrwert wird nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die Beteiligungsrechte veräussert werden. Diese Norm kann etwa dann praktisch relevant werden, wenn ein Verein oder eine Stiftung – z.B. zwecks Erlangung einer Steuerbefreiung – einen Betrieb in eine Tochtergesellschaft ausgliedert.

2. Zoll

Ausnahme für gemeinnützige Organisationen

Waren, die an anerkannte gemeinnützige Organisationen und Hilfswerke oder an bedürftige Personen nach Art. 2 Abs. 1 ZUG gespendet werden, sind zollfrei.⁷⁰⁴ Der Begriff der gemeinnützigen Organisation lehnt sich an Art. 3 lit. j MWSTG resp. Art. 56 lit. g DBG an.⁷⁰⁵ Es genügt laut Gesetz, dass die Spende an eine solche Organisation erbracht wird, auch wenn die Endempfänger keine bedürftigen Personen (sondern z.B. Tiere) sind.⁷⁰⁶ Die Abgabenbefreiung wird praktisch für alle Produkte gewährt, die nicht zum Verkauf bestimmt sind (Geschenke oder Spenden). Die Spende muss sich allerdings in einem angemessenen Rahmen halten.⁷⁰⁷ Das Gesuch um Zollbefreiung muss weiter *vor* der Einfuhr bei der Zollkreisdirektion eingereicht werden.⁷⁰⁸ Ein rückwirkendes Gesuch ist nicht möglich.⁷⁰⁹ Hingegen sind gespendete Waren, die zuerst in der Schweiz verkauft werden und deren Verkaufserlös den Beteiligten zugutekommt, abgabenpflichtig. Zollfreie Spenden sind auch von der Mehrwertsteuer (Einfuhrsteuer) befreit.⁷¹⁰

703 Unter Vorbehalt der Freigrenze von CHF 1 Mio. nach Art. 6 Abs. 1 lit. h StG.

704 Art. 17 Abs. 1 ZV i.V.m. Art. 8 Abs. 2 lit. d ZG.

705 So BVGer, 29.3.2018, A-128/2017 = BVGE 2018 III/2, E. 3.1.

706 BVGer, 29.3.2018, A-128/2017 = BVGE 2018 III/2, E. 3.2.1.

707 Art. 17 Abs. 2 ZV.

708 Art. 17 Abs. 3 ZV.

709 Vgl. BVGer, 10.5.2022, A-2346/2021, E. 2.7, E. 3.3.

710 Art. 53 Abs. 1 lit. d MWSTG.

3. Besondere Verbrauchssteuern

Im Bereich der besonderen Verbrauchssteuern des Bundes (vgl. Art. 131 BV) sind – soweit ersichtlich – keine besonderen Steuerausnahmen für gemeinnützige Organisationen vorgesehen.

Keine
Spezialregelung

H. Steuerliche Behandlung der Gönner

1. Einleitung

Bei Zuwendungen («Spenden») von Gönnern an gemeinnützige Organisationen steht aus steuerlicher Warte die Frage nach der Abzugsfähigkeit vom steuerbaren Einkommen oder Gewinn im Vordergrund. Hierauf wird nachfolgend fokussiert. Darüber hinaus kann die Spendentätigkeit in bestimmten Konstellationen aber auch zu Steuerfolgen für den Gönner führen, was ebenfalls thematisiert werden soll (siehe Kap. H/5).

Fokus

2. Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einer Privatperson als Gönnerin

Gemäss Art. 33a DBG dürfen von den Einkünften abgezogen werden die «freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 lit. g)». ⁷¹¹ Dasselbe gilt auf kantonaler Ebene (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG). Das Gesetz macht die Abzugsfähigkeit von verschiedenen Anforderungen einerseits an die Leistung (dazu Kap. H/2.1) und andererseits an die Leistungsempfängerin (dazu Kap. H/2.2) abhängig.

Gesetzliche
Regelung

2.1. Anforderungen an die Leistung

Ein Abzug ist nur bei freiwilligen Leistungen möglich. Freiwilligkeit liegt dann vor, wenn eine Leistung weder in Erfüllung einer Schuldverpflichtung noch zum Erwerb des Anspruchs auf eine Gegenleistung erbracht wird. ⁷¹² Als freiwillige Leistungen fallen namentlich Schenkungen oder erbrechtliche Zuwendungen in Betracht.

Freiwilligkeit

Die Ausstattung einer neu errichteten Stiftung mit Startkapital ist anerkanntermassen absetzbar, obschon die (freiwillig eingegangene) Verpflichtung zur Einzahlung des Stiftungskapitals rechtlich in der Stif-

Gründungs-
kapital bei
Stiftungen

711 Art. 33a Teilsatz 1 und 2 DBG.

712 Vgl. zu letzterem etwa BGer, 10.8.2015, 2C_929/2014, E. 5.2 betr. Bezahlung von Schulgeld an eine Privatschule (Rudolf Steiner-Schule) als Entgelt für den Schulbesuch.

tungsurkunde begründet ist.⁷¹³ Begründen lässt sich das damit, dass der Vermögenswidmung bei einer gesamtheitlichen Betrachtung von Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft eben doch freiwilliger Charakter zukommt.⁷¹⁴

Mitgliederbeiträge

Mitgliederbeiträge an einen Verein, die auf einer statutarischen Grundlage basieren, gelten praxisgemäss nicht als abzugsfähig.⁷¹⁵ Die Nichtabzugsfähigkeit von statutarischen Mitgliederbeiträgen wird in der Literatur und mitunter auch in der Judikatur kritisiert:⁷¹⁶ Im Alltag würden viele Personen einem Verein nur deshalb als Mitglied angehören, weil sie mit ihrem Bekenntnis, dem Mitgliederbeitrag und eventuell weiteren Zuwendungen die gemeinnützige Sache unterstützen möchten. Der Umstand, dass der Verein – formalrechtlich betrachtet – einen Anspruch auf die statutarischen Mitgliederbeiträge habe, mache die insgesamt freiwilligen Spenden nicht zu Pflichtleistungen. Die Argumentation ist damit vergleichbar mit jener betreffend die Vermögensausstattung von Stiftungen. Ein höchst-richterliches Urteil zu dieser Problematik steht – soweit ersichtlich – bislang aus. In der Praxis zeigen sich viele Steuerbehörden kulant.⁷¹⁷

Steuerzahlungen

Nicht abzugsfähig sind klarerweise die von natürlichen Personen bezahlten Einkommens- und Vermögenssteuern (einschliesslich Kirchensteuern), da diese von Gesetzes wegen geschuldet sind.⁷¹⁸

Geld und übrige Vermögenswerte

Die Leistung kann in Form von Geld oder von übrigen Vermögenswerten erbracht werden. Die übrigen Vermögenswerte umfassen unbewegliches und bewegliches Vermögen ebenso wie Kapitalvermögen (inkl. Forderungen) und Immaterialgüterrechte.⁷¹⁹ Zur Frage der Bewertung solcher übr-

713 KGer FR, 20.10.2014, 604 2013 30, E. 2 = StE 2015 B 27.4 Nr. 20; VGer AG, 23.6.1995. E. 4a = StE 1996 B 27.4 Nr. 13.

714 KGer FR, 20.10.2014, 604 2013 30, E. 2b = StE 2015 B 27.4 Nr. 20; VGer AG, 23.6.1995. E. 4a = StE 1996 B 27.4 Nr. 13.

715 ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 7; KOLLER, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 441 ff., 468.

716 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 33a N 12; PEZZOLI, StR 2012, 780 ff., 790 f.; befürwortend dagegen LOCHER, Komm. DBG, Art. 33a N 8. Aus der Rspr.: KGer FR, 20.10.2014, 604 2013 30, E. 2a = StE 2015 B 27.4 Nr. 20. KGer FR, 13.12.2019, 604 2019 81 und 604 2019 82, E. 2.4.

717 Siehe etwa St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 46 Kap. 4 (Stand: 1.7.2021).

718 RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 33a N 10.

719 ZÖBELI/DEGEN/BAUMANN LORANT, ST 2011, 1060 ff., 1061; Bericht WAK-S Stiftungsrechtsrevision, BBl 2003 8153 ff., 8173.

gen Vermögenswerte lässt sich dem Gesetz nichts entnehmen; im Grundsatz dürfte der Verkehrswert massgebend sein.⁷²⁰ Die Beweislast für den Wert einer Sachspende liegt bei der steuerpflichtigen Person.⁷²¹

Möglich ist auch eine Spende in Form einer Nutzniessung an einem Vermögen/Gegenstand zuhanden der steuerbefreiten Empfängerin («Nutzniessungsspende»). Die Nutzniessungsspende wird von den kantonalen Steuerbehörden unter dem Blickwinkel der Steuerumgehung mitunter kritisch angeschaut.⁷²² Selbstverständlich ist vorauszusetzen, dass das Objekt der Nutzniessung geeignet ist, tatsächlich Erträge für die steuerbefreite Organisation abzuwerfen, was insbesondere eine gewisse Dauer der Nutzniessung bedingt. Fraglich ist, ob diesfalls der kapitalisierte Wert der Nutzniessung steuerlich zum Abzug gebracht werden kann. Vom Grundsatz her müsste dies an sich zulässig sein.

«Nutzniessungsspende»

Nicht abzugsfähig sind dagegen Arbeitsleistungen (z.B. unbezahlte «Care Arbeit»)⁷²³ Das ergibt sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmungen sowie aus deren Entstehungsgeschichte.⁷²⁴

Nicht:
Freiwilligenarbeit

2.2. Anforderungen an die Empfängerin

Was die Empfängerin der Leistung angeht, so muss es sich um eine juristische Person handeln mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke steuerbefreit ist. Abzugsfähig sind also nur Zuwendungen an *in der Schweiz* ansässige Einrichtungen.⁷²⁵ Die Einschränkung «mit Sitz in der Schweiz» darf nicht wörtlich ausgelegt werden. Wenn sich der Sitz einer Organisation im Ausland befindet, der Ort der tatsächlichen Verwaltung aber in der Schweiz, so gilt sie steuerlich als in der Schweiz ansässig und hat auch hier den Antrag auf Steuerbefreiung zu stellen. Nach herrschender Lehre können zudem auch ausländische juristische Personen für ihre in der Schweiz unterhaltenen

Juristische
Person mit Sitz
in der Schweiz

720 So dezidiert Praxishinweise SSK vom März 2008, 1. Aus der Literatur: KOLLER, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 441 ff., 471; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 4.

721 Siehe Praxishinweise SSK vom März 2008, 1 f.

722 Vgl. hierzu Margraf, zsis) 1/2022, N 29 ff.

723 LOCHER, Komm. DBG, Art. 33a N 7 m.w.H.

724 Bericht WAK-S Stiftungsrechtsrevision, BBl 2003 8153 ff., 8173.

725 BGer, 7.5.2002, 2A.148/2002, E. 3.2.

Betriebsstätten steuerbefreit werden.⁷²⁶ Damit wären auch Zuwendungen an die Schweizer Betriebsstätten abzugsfähig. Eine Ausnahme kommt sodann für internationale Organisationen mit Sitz im Ausland zum Tragen, denen die Schweiz als Mitglied angehört (z.B. UNICEF), sowie für die dem Internationalen Olympischen Komitee angeschlossenen internationalen Sportverbände.⁷²⁷

Steuerbefreite Institutionen

Die bedachten Einrichtungen müssen weiter *ganz oder teilweise steuerbefreit* sein. Abzugsfähig sind auch Zuwendungen an nur teilweise steuerbefreite Einrichtungen, soweit diese eine Spartenrechnung führen und die Verwendung für den steuerbefreiten Bereich belegt werden kann.⁷²⁸ Trotz Steuerbefreiung nicht abzugsfähig sind – wie das aus dem Wortlaut von Art. 33a DBG/Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG hervorgeht – Zuwendungen an juristische Personen, die wegen Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit sind,⁷²⁹ oder an Einrichtungen mit ideeller Zwecksetzung. Demgegenüber werden Zuwendungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten ex lege ebenfalls zum Abzug zugelassen, so z.B. eine Leistung an die ETH.⁷³⁰

Politische Parteien

Zuwendungen an politische Parteien sind gestützt auf Art. 33a DBG/Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG nicht abzugsfähig, da die Verfolgung politischer Anliegen seit jeher als nicht gemeinnützig bzw. nicht einem öffentlichen Zweck dienend eingestuft wird (siehe Kap. C/4.7).⁷³¹ Seit dem 1.1.2011 besteht jedoch eine eigene gesetzliche Grundlage für den Abzug von Mitgliederbeiträgen und Zuwendungen an politische Parteien.⁷³²

Steuerbefreiungsverfügung

Umstritten ist, ob die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen voraussetzt, dass die bedachte Institution im Zuwendungszeitpunkt bereits über eine formelle Steuerbefreiungsverfügung verfügt. Gestützt auf den Gesetzes-

726 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 5; PEZZOLI, StR 2012, 780 ff., 791 f.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 480 f. A.A. jedoch Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 17 f.

727 Vgl. dazu HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 5a m.w.H.

728 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 5. Vgl. auch ESTV, KS 12 vom 8.7.1994, 8.

729 Vorbehalten bleibt der Abzug bei einem gemischten Zweck, wenn die Zuwendung auf den wegen gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung steuerbefreiten Bereich entfällt, z.B. Beiträge an den Erhalt oder an die Renovation alter Kirchengebäude, wenn damit denkmalschützerische und historische Anliegen verfolgt werden (BGE 80 I 316 E. 1a).

730 Vgl. zum Hintergrund Bericht WAK-S Stiftungsrechtsrevision, BBl 2003 8153 ff., 8159 f.

731 Vgl. insb. BGer, 2.4.2009, 2C_77/2007, E. 3.3.

732 Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG/Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG.

wortlaut scheint diese Ansicht vertretbar. Nach einem Teil der Lehre und kantonalen Rechtsprechung genügt es, dass die Steuerbefreiungsvoraussetzungen zum Zeitpunkt der Zuwendung materiell erfüllt sind und in der Folge die Steuerbefreiung auch formell zuerkannt wird.⁷³³ Verfügt eine Institution demgegenüber über eine Steuerbefreiung, ist der Entscheid der zuständigen Steuerbehörde am Sitz der Institution für die Veranlagungsbehörden, die sich mit der Frage des Spendenabzugs befassen, bindend (und zwar auch im interkantonalen Verhältnis: vgl. dazu Kap. H/2.5.1).

2.3. Umfang des Spendenabzugs

Auf Bundesebene müssen die Zuwendungen, um abzugsfähig zu sein, min. CHF 100 pro Steuerperiode betragen. Der maximal abziehbare Betrag liegt bei 20% des Nettoeinkommens, d.h. des um die Aufwendungen⁷³⁴ verminderten Einkommens.

Bund

Auf kantonaler Ebene sind Zuwendungen bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Ausmass abzugsfähig.⁷³⁵ Die meisten Kantone haben die Regelung auf Stufe Bund (Grenze von 20%) auch für das kantonale Recht übernommen. Soweit ersichtlich, kennen folgende Kantone spezifische Regelungen:

Kanton

- Kanton Neuenburg: max. 5%⁷³⁶
- Kanton Jura: max. 10%⁷³⁷
- Kanton Baselland: unlimitiert⁷³⁸

In einigen Kantonen (z.B. Kanton Basel-Stadt, Luzern, Jura)⁷³⁹ kann der Regierungsrat für spezielle Institutionen höhere Abzugslimiten vorsehen.

Die Möglichkeit eines Spendenvortrags auf spätere Veranlagungsperioden, wenn die Abzugslimite überschritten ist, kennt das geltende Recht nicht.

Kein
Spendenvortrag

733 KGer FR, 20.10.2014, StE 2015 B 27.4 Nr. 20, E. 3 betreffend Neuerrichtung einer gemeinnützigen Stiftung; VGer AG, 23.6.1995 = StE 1996 B 27. 4 Nr. 13, E. 2; StRG ZH, 24.10.2018, 1 DB.2018.31, 1 ST.2018.37. Aus der Literatur: LOCHER, Komm. DBG, Art. 33a N 12; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 8; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 33a N 15.

734 Art. 26-33 DBG.

735 Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG.

736 Art. 36 Abs. 1 lit. i LCdir/NE.

737 Art. 32 Abs. 1 lit. d LI/JU.

738 § 29 Abs. 1 lit. l StG/BL.

739 Vgl. § 70 Abs. 1 lit. c StG/BS; § 40 Abs. 1 lit. i StG/LU, Art. 32 Abs. 1 lit. d LI/JU.

Im Zuge der am 17. Dezember 2021 angenommenen parlamentarischen Initiative Luginbühl wurde zwar die Schaffung einer solchen Möglichkeit vorgeschlagen. Dieser Punkt war in der Vernehmlassung jedoch umstritten und wurde vom Parlament schliesslich nicht übernommen.

Steuer-
ausscheidung

Ist der Gönner nicht nur in einem Kanton/nicht nur in der Schweiz steuerpflichtig, sondern kommt es zu einer interkantonalen und/oder internationalen Steuerauscheidung, werden Spendenabzüge quotenmässig und nicht objektmässig verteilt, da kein Zusammenhang zu bestimmten Einkünften besteht.⁷⁴⁰

2.4. Beweislast

Die Beweislast für das Vorliegen einer Spende liegt beim Gönner, welcher den Spendenabzug geltend macht. Formvorschriften stellt das Steuerrecht keine auf. Es genügt daher grundsätzlich, wenn die Zuwendungen in der Steuererklärung detailliert aufgelistet werden. Quittungen oder Überweisungsbelege sind in der Regel nur auf Verlangen der Steuerbehörden einzureichen. In der Praxis anerkennen die Steuerbehörden von der Empfängerorganisation ausgestellte Steuerbescheinigungen regelmässig. Soweit ersichtlich, stellt einzig der Kanton Genf ein amtliches Formular für Spendenbestätigungen bereit.⁷⁴¹

2.5. Grenzüberschreitende Zuwendungen

2.5.1. Interkantonales Verhältnis

Abzug garantiert

Gemäss Art. 33a DBG/Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG sind Zuwendungen an juristische Personen mit gemeinnütziger/öffentlicher Zwecksetzung «*mit Sitz in der Schweiz*»⁷⁴² abzugsfähig. Damit ist die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen im interkantonalen Verhältnis theoretisch gewährleistet. Ist die Frage der Steuerbefreiung im Sitzkanton der Zuwendungsempfängerin indes noch nicht beurteilt worden, so soll die Veranlagungsbehörde im Wohnsitzkanton des Gönners vorfrageweise prüfen.⁷⁴³ Hat die Steuerbehörde

740 BGE 104 Ia 256 E. 5; StRK BS, 23.8.2012, Nr. 2011-054. Zum internationalen Verhältnis: StGer BL, 20.2.2009, E. 5b ff. = StE 2009 B 11.3 Nr. 21; SIMONEK, in: Komm. Internationales Steuerrecht, Art. 23 A, B N 93.

741 <<https://www.ge.ch/document/attestation-dons>>.

742 Art. 33a DBG/Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG.

743 VGer AG, 25.6.2004, E. 2a = StE 2005 B 27.4 Nr. 16. Siehe allgemein zum Entscheid über Vorfragen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 1744 ff., 1749 ff.

im Sitzkanton jedoch bereits entschieden, so hat die Veranlagungsbehörde diesen Entscheid anzuerkennen.⁷⁴⁴ Eine verwaltungsinterne⁷⁴⁵ Liste der steuerbefreiten juristischen Personen kann dabei keinen abschliessenden Charakter haben, d.h. bei darauf nicht verzeichneten Institutionen ist gleichwohl zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind.⁷⁴⁶

Die vorfrageweise Prüfung durch den Wohnsitzkanton des Gönners muss, falls man sie überhaupt für zulässig hält, m.E. aber unter den Vorbehalt der Möglichkeit und Zumutbarkeit gestellt werden: Erstens sind der Veranlagungsbehörde die für die Beurteilung nötigen Unterlagen (Statuten etc.) zur Verfügung zu stellen, zweitens muss der Abklärungsaufwand verhältnismässig sein.⁷⁴⁷

Die Anerkennung von Steuerbefreiungsverfügungen im interkantonalen Verhältnis lässt sich mit dem (vertikal und horizontal) harmonisierten Begriff der Steuerbefreiung rechtfertigen. In Tat und Wahrheit ist der Ermessensspielraum der zuständigen Behörde jedoch gross. In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass der mit dem «Anerkennungsautomatismus» verbundenen Gefahr, an zu grosszügige Steuerbefreiungsentscheide des Sitzkantons gebunden zu sein, mittels Bundesaufsicht gemäss Art. 102 f. DBG in genügender Weise begegnet werden könne.⁷⁴⁸

Hintergrund

Die Pflicht zur Anerkennung von Steuerbefreiungsentscheiden des Sitzkantons steht gemäss der Praxis einiger Kantone unter dem Vorbehalt, dass sich die Verhältnisse bei der befreiten Institution seit dem Entscheid nicht geändert haben.⁷⁴⁹ Ein Abweichen von der Einschätzung des Sitzkantons wird in der Literatur auch dann befürwortet, wenn sich dieser als offensichtlich unrichtig herausstellt, d.h. wenn die zuständigen Behörden

Vorbehalte

744 Vgl. VRK SG, 20.10.2011 = GVP 2011 Nr. 28, 105; VGer AG, 25.6.2004, E. 2a = StE 2005 B 27.4 Nr.16; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 33a N 6; PEZZOLI, StR 2012, 780 ff., 783; GRÜNINGER, SZW 2006, 56 ff., 64.

745 Dasselbe dürfte für eine öffentlich zugängliche Liste der steuerbefreiten Institutionen gelten.

746 VGer FR, 20.12.1996 = StE 1997 B 27.4 Nr. 15.

747 Dabei dürfte auch der Umfang der zu untersuchenden Zuwendung eine Rolle spielen.

748 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 8. Siehe auch VGer FR, 20.12.1996, E. 1b/aa = StE 1997 B 27.4 Nr. 15. Faktisch dürfte dies aber eher ein frommer Wunsch sein – dem Bund fehlen hierfür die erforderlichen Ressourcen.

749 VRK SG, 4.5.2006, E. 3c/bb = SGE 2006 Nr. 8; VGer AG, 25.6.2004, E. 2a in fine = StE 2005 B 27.4 Nr. 16.

ihren Ermessensspielraum klar überschritten haben.⁷⁵⁰ Fraglich ist, ob solche Vorbehalte mit dem Bundesrecht vereinbar sind.

2.5.2. Internationales Verhältnis

Kein Abzug Wie aufgezeigt, erklärt das Gesetz nur Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen mit Sitz in der Schweiz für abzugsfähig (siehe Kap. H/2.2). Bei Zuwendungen an Institutionen mit Sitz im Ausland ist der Abzug im Umkehrschluss ausgeschlossen.⁷⁵¹ Dieser restriktive Ansatz wird in der Literatur kritisiert.⁷⁵²

Zuwendungen aus dem EU-Raum Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf die Rechtslage in der EU: Der EuGH hat im Fall «Persche» ein wegweisendes Urteil zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von grenzüberschreitenden Spenden gefällt.⁷⁵³ Demnach sind Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen mit Sitz im Ausland gestützt auf die Kapitalverkehrsfreiheit⁷⁵⁴ grundsätzlich abzugsfähig.⁷⁵⁵ Wie der EuGH festhält, kommt die Kapitalverkehrsfreiheit aber auch im Verhältnis zu Drittstaaten wie der Schweiz zum Tragen.⁷⁵⁶ Folglich müssen die EU-Mitgliedstaaten Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen mit Sitz in Drittstaaten grundsätzlich zum Abzug zulassen. Umgekehrt jedoch ist die Schweiz nicht verpflichtet,⁷⁵⁷ Gegenrecht zu halten, mithin Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen mit Sitz in einem EU-Staat steuerlich gleich zu behandeln wie solche innerhalb der Schweiz.

750 HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Komm. DBG, Art. 33a N 8.

751 Vgl. etwa BGer, 7.5.2002, 2A.148/2002. Ebenso Praxishinweise SSK vom 18.1.2008, 18.

752 Vgl. nur REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 481.

753 EuGH, 27.1.2009, C-318/07. Siehe auch OPEL, *successio* 2015, 207 ff., 218 f.; CRETTEI, 59.

754 Verankert in Art. 63 AEUV bzw. Art. 40 EWR-Abkommen.

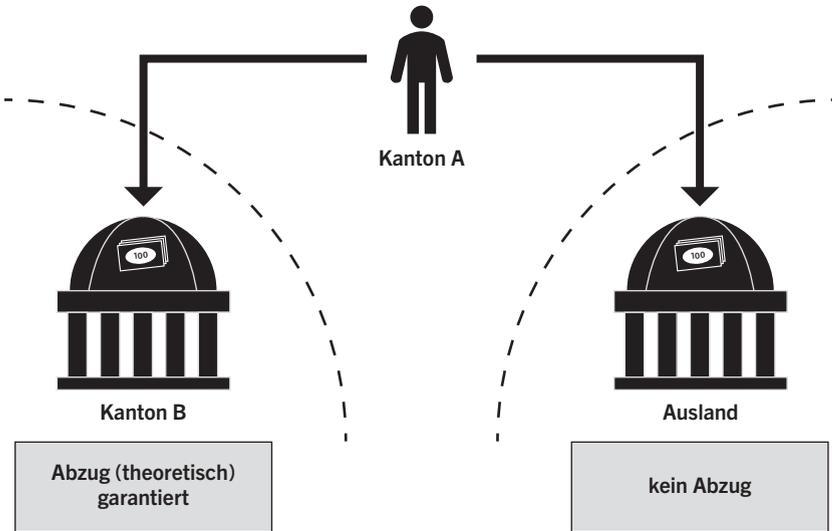
755 Sofern der Spender belegt, dass er die gesetzlichen Anforderungen erfüllt.

756 EuGH, 27.1.2009, C-318/07, Ziff. 70. Voraussetzung ist, dass eine Amtshilfevereinbarung mit dem betreffenden Drittstaat vorliegt. Die Schweiz hat inzwischen mit sämtlichen EU-Staaten Amtshilfevereinbarungen getroffen, womit dieser Vorbehalt nicht mehr zum Tragen kommen sollte.

757 Und auch nicht dazu berechtigt, da die gesetzlichen Grundlagen hierfür fehlen.

Die Rechtslage präsentiert sich somit wie folgt:

Überblick



Vor diesem Hintergrund werden in der Praxis Auswege gesucht. So existieren spezielle Organisationen für internationale Spenden wie z.B. das «Transnational Giving Europe (TGE)»-Netzwerk.⁷⁵⁸ Dieses hat gemäss Internetauftritt zum Ziel, steuereffiziente grenzüberschreitende Zuwendungen zu ermöglichen. Die Schweiz ist diesem Netzwerk ebenfalls angeschlossen über die «Swiss Philanthropy Foundation»⁷⁵⁹ mit Sitz in Genf. Versprochen wird dem Spender namentlich die Abzugsfähigkeit seiner Zuwendungen sowie der gemeinnützigen Empfängerorganisation, von denselben steuerlichen Vorteilen zu profitieren, wie sie für einheimische Organisationen gelten. Offenbar funktioniert das System so, dass die Zuwendung an die steuerbefreite «Swiss Philanthropy Foundation» erfolgt, d.h. grundsätzlich ohne Erbschafts- oder Schenkungssteuerfolgen (siehe Kap. D/10.2.2) und zugleich mit garantierter Abzugsfähigkeit beim Gönner. In der Folge leitet die Stiftung die Zuwendung an die gewünschte Organisation im Ausland weiter. Neben der Gewährleistung von Steuereffizienz prüft dieses Netzwerk aber auch die Qualität der Empfängerorga-

Spezielle Netzwerke

758 <<https://www.transnationalgiving.eu/>>.

759 Vgl. <<http://www.swissphilanthropy.ch/>>.

nisation bzw. der unterstützten Projekte und bürgt dafür, dass die Zuwendung dieser auch tatsächlich zukommt.⁷⁶⁰

3. Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einem Geschäftsinhaber als Gönner

- Spende** Erbringt eine natürliche Person, die selbständig erwerbstätig ist (z.B. Inhaberin einer Einzelfirma, Teilhaberin einer Personengesellschaft), eine Leistung an eine gemeinnützige Organisation, so stellt sich jeweils die Frage, ob diese dem privaten Bereich oder dem geschäftlichen Bereich zuzuordnen ist. Liegt eine freiwillige Leistung im dargelegten Sinn vor (siehe Kap. H/2.1 und 2.2) und steht diese im persönlichen Interesse des Geschäftsinhabers, so dürfte regelmässig von einer privaten «Spende» durch den Geschäftsinhaber auszugehen sein, die steuerlich nur beschränkt abzugsfähig ist (siehe Kap. H/2.3).⁷⁶¹
- Sponsoring** Steht die von einer Geschäftsinhaberin erbrachte Leistung jedoch im Zusammenhang mit dem verfolgten Geschäftszweck, ist sie dem Geschäftsbereich zuzuordnen. Dies trifft dann zu, wenn der Leistung eine direkte oder indirekte Gegenleistung («Sponsoring») gegenübersteht. Mangels Unentgeltlichkeit handelt es sich diesfalls nicht um eine freiwillige Zuwendung («Spende»), sondern um geschäftsmässig begründeten Aufwand, der grundsätzlich unbeschränkt abzugsfähig ist.⁷⁶² Vgl. ausführlich zu dieser Abgrenzung nachfolgend Kap. H/4.
- Abgrenzung** Zu beachten ist, dass die Unterscheidung zwischen «Spende» und «Sponsoring» (geschäftsmässig begründeter Aufwand) nicht nach denselben Grundsätzen wie im Bereich der Mehrwertsteuer erfolgt (siehe dazu Kap. F/7.3.2). Eine «Spende» ist nur dann anzunehmen, wenn eine freiwillige Zuwendung im oben dargelegten Sinn vorliegt (siehe Kap. H/2.1 und H/2.2).

760 Fraglich ist, ob diese Vorgehensweise tatsächlich die erhofften Steuervorteile garantiert. Die indirekte Zuwendung könnte als ungewöhnliche Gestaltung eingestuft werden einzig mit dem Zweck, Steuern zu sparen bzw. die Abzugsfähigkeit sicherstellen zu wollen, d.h. als «Umgehungsvehikel». Freilich liesse sich dagegenhalten, dass bei Auslandspenden gerade (auch) aus Gründen der Qualitätssicherung auf dieses Netzwerk gesetzt wird.

761 BGer, 28.11.2012, 2C_485/2012 und 2C_486/2012, E. 3 betreffend den Kauf einer Eishockey-Saisonkarte durch einen selbständig erwerbstätigen Zahnarzt.

762 Art. 27 Abs. 1 DBG/Art. 10 Abs. 1 StHG. Vgl. hierzu etwa REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Komm. DBG, Art. 27 N 35.

4. Abzugsfähigkeit der Zuwendung bei einer juristischen Person als Gönnerin

4.1. Gewinnstrebige juristische Person als Gönnerin

Erbringen gewinnstrebige juristische Personen – sprich: in aller Regel Kapitalgesellschaften (AG, GmbH etc.) – Leistungen an gemeinnützige Organisationen, stellt sich jeweils die Frage, ob diese als «Spenden» oder als «Sponsoring» (geschäftsmässig begründeter Aufwand) einzustufen sind. Die Konstellation ist ähnlich wie bei der selbständig erwerbstätigen natürlichen Person als Gönnerin (siehe Kap. H/3). Im Unterschied zu einer natürlichen Person fehlt bei der juristischen Person jedoch eine private Sphäre.

Grundsatz

4.1.1. Qualifikation als «Spende»

Obschon dies mit Blick auf die Gewinnstrebigkeit nicht völlig unproblematisch ist, wird die Zulässigkeit von «Unternehmensspenden» durch Kapitalgesellschaften von der herrschenden Literatur klar bejaht.⁷⁶³ Zwar steht eine Spendentätigkeit auf den ersten Blick im Widerspruch zum Grundsatz der Gewinnorientierung, trotzdem scheint sie nicht per se unzulässig. Letztlich lässt sich eine Spende mit dem nachhaltigen Unternehmensinteresse rechtfertigen, d.h. damit, dass dem Unternehmen daraus mittel- oder langfristig ein Gegenwert erwächst.

Spende

Handelt es sich bei einer Leistung um eine freiwillige Zuwendung («Spende») im eigentlichen Sinn, d.h. ist damit keine Gegenleistung verknüpft, und sind die sonstigen Voraussetzungen erfüllt, so ist ein Abzug auf Stufe Bund bis zu 20% des Reingewinns und auf kantonaler Ebene nach Massgabe des kantonalen Rechts möglich.⁷⁶⁴

Nicht massgebend für den direktsteuerlichen Bereich ist – wie erwähnt – die Qualifikation der Leistung unter mehrwertsteuerlichen Gesichtspunkten (siehe dazu Kap. F/7.3.2).

763 Vgl. ausführlich JUTZI, recht 2017, 251 ff. sowie GRAF, SJZ 2021, 327 ff.

764 Vgl. Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG/Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.

4.1.2. Qualifikation als «Sponsoring» (geschäftsmässig begründeter Aufwand)

Sponsoring Steht der Leistung der Kapitalgesellschaft eine direkte oder indirekte Gegenleistung (insb. Werbung) gegenüber, so kann sie mangels Unentgeltlichkeit nicht als freiwillige Zuwendung («Spende») qualifiziert werden. Bei Zuwendungen eines Unternehmens an eine gemeinnützige Organisation handelt es sich laut Bundesgericht in der Regel um indirekte Werbung («Sponsoring»)⁷⁶⁵. Das Ziel des Sponsorings liegt dabei in der Profilierung des Unternehmens in der Öffentlichkeit sowie in einem kommerziellen oder marketingmässigen Nebeneffekt für das Unternehmen. Sponsoring stellt grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben.⁷⁶⁶ Das hat zur Folge, dass die entsprechenden Ausgaben im Prinzip *unbeschränkt* zum Abzug gebracht werden können. Auch ist keine Voraussetzung, dass die bedachte Institution tatsächlich steuerbefreit ist und ihren Sitz in der Schweiz hat. Allerdings dürfen die Leistungen einen vernünftigen Umfang nicht übersteigen; ihr Umfang muss in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis sowohl zur Grösse des Unternehmens als auch zu Art und Umfang des Adressatenkreises der Massnahmen stehen.⁷⁶⁷

Abgrenzung Kein geschäftsmässig begründeter Aufwand liegt dann vor, wenn mit der Leistung der Kapitalgesellschaft rein private Anliegen der Beteiligten oder ihnen nahestehender Personen verfolgt werden.⁷⁶⁸ Diesfalls ist vielmehr von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen (siehe nachstehend Kap. H/4.1.3).

4.1.3. Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttung Nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand abzugsfähig sind Leistungen von Kapitalgesellschaften – unabhängig von ihrer Höhe –, wenn

⁷⁶⁵ Wohingegen direkte Werbung nach der Terminologie des Bundesgerichts unmittelbar der Vermarktung eines bestimmten Produkts oder einer bestimmten Dienstleistung dient. Vgl. hierzu BGer, 22.4.2021, 2C_400/2020 und 2C_405/2020, E. 3.2.1 = StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55. Siehe auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 59 N 28, 96; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Komm. DBG, Art. 58 N 150.

⁷⁶⁶ BGer, 3.5.2016, 2C_795/2015 und 2C_796/2015, E. 5.2. Siehe auch BGer, 26.11.1993, E. 3a = ASA 64 (1995/1996), 224 ff.

⁷⁶⁷ BGer, 22.4.2021, 2C_400/2020 und 2C_405/2020, E. 3.2.1. Siehe auch KOLLER, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 441 ff., 468.

⁷⁶⁸ BGer, 22.4.2021, 2C_400/2020 und 2C_405/2020, E. 3.2.2.

sie in keinem nachvollziehbaren Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens stehen, sondern allein dem privaten Anliegen eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person dienen. Ein Abzug ist diesfalls nicht möglich. Steuerlich wird diesfalls «über's Eck» gegangen, d.h. eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilsinhaber mit einer anschliessenden Spende an die begünstigte Organisation angenommen (vgl. zu den Steuerfolgen Kap. H/5.3).

4.2. Gemeinnützige Organisation als Gönnerin

Bei juristischen Personen, die ihrerseits gemeinnützig sind (insb. Vereine und Stiftungen), ist eine Spendentätigkeit im eigentlichen Sinn grundsätzlich ausgeschlossen. Grund dafür ist, dass sie Leistungen in Erfüllung ihrer Statuten erbringen und daher nicht freiwillig handeln (siehe Kap. H/2.1). Stiftungen verfügen im Übrigen gar nicht über ein Willensbildungsorgan und vermögen schon daher keinen Schenkungswillen zu bilden (siehe Kap. A/3).

Keine freiwillige Leistung

Folge davon ist, dass (statutenkonforme) Leistungen nicht als freiwillige Leistungen («Spenden») qualifizieren, sondern als Leistungen im Rahmen der Zweckerfüllung. Da der Zweck gerade in der Erbringung solcher Leistungen besteht, handelt es sich dabei um geschäftsmässig begründeten Aufwand, womit der Abzug grundsätzlich *unbeschränkt* möglich sein sollte (siehe hierzu auch Kap. B/3.3.5).

Geschäftsmässig begründeter Aufwand

5. Steuerfolgen für Gönner

Grundsätzlich zieht die Spendentätigkeit für den Gönner keine Steuerfolgen mit sich. Das gilt insbesondere dann, wenn eine Privatperson als Gönnerin auftritt. Erfolgt die Leistung jedoch durch eine Geschäftsinhaberin oder durch eine juristische Person, kann es ausnahmsweise doch zu Steuerfolgen kommen.

5.1. Privatperson als Gönnerin

Spenden von Privatpersonen an gemeinnützige Organisationen haben für erstere keine Steuerfolgen. Das gilt auch für die Zuwendung von Liegenschaften. Die Grundstückgewinnsteuer wird bei einer unentgeltlichen Übertragung nicht ausgelöst; es kommt vielmehr zu einem Steuerauf-

Keine Steuerfolgen

schub.⁷⁶⁹ Die bei Eigentumsübertragungen je nach Kanton anfallenden Handänderungssteuern sind nach Massgabe des kantonalen Rechts nur ausnahmsweise von der Veräusserin mitzutragen; bei Zuwendungen an Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung greifen zudem regelmässig Steuerbefreiungen (siehe Kap. E/6).

Keine Haftung Da Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen auch keine Erbschafts- oder Schenkungssteuern auslösen – deren Steuerbefreiung vorausgesetzt –, ist die kantonal mitunter vorgesehene solidarische Haftung des Schenkers für die Schenkungssteuern (siehe Kap. D/5) ebenfalls ohne Belang.

5.2. Geschäftsinhaber als Gönner

Privatentnahme Spenden von einem selbständig erwerbstätigen Gönner bleiben regelmässig ohne Steuerfolgen. Bei einer geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendung («Spende») von Vermögenswerten aus dem Geschäftsvermögen an eine gemeinnützige Organisation kann es jedoch zu Einkommenssteuerfolgen kommen. Grund dafür ist die Realisation der darauf haftenden stillen Reserven aus steuersystematischen Gründen.⁷⁷⁰ Unterstellt wird diesfalls nämlich eine vorgängige Überführung der Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (sog. Privatentnahme) des Gönners, bevor die Übertragung auf die gemeinnützige Organisation erfolgt.⁷⁷¹ Steuerlich erfasst wird der sog. Überführungsgewinn, d.h. die Differenz zwischen dem Verkehrswert im Entnahmezeitpunkt (der regelmässig mit dem Zuwendungszeitpunkt übereinstimmen dürfte) und dem steuerlich massgebenden Buchwert. Das Gesagte gilt anerkanntermassen nicht nur für die Übertragung einzelner Geschäftsaktiva, sondern auch für die Übertragung von gesamten Geschäftsbetrieben auf eine steuerbefreite

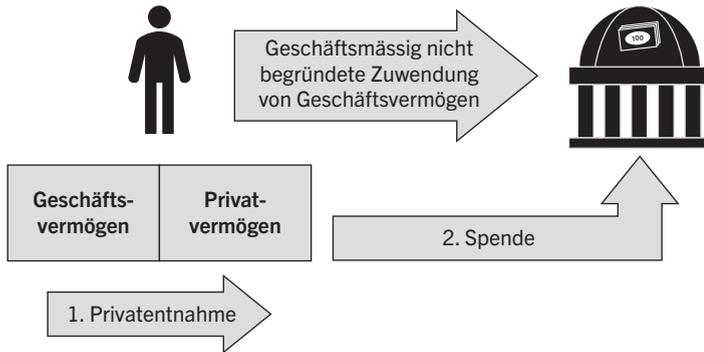
769 Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG. Das gilt nach herrschender Lehre auch im Falle der Vermögenswidmung anlässlich einer Stiftungerrichtung: KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, 39 ff., 54; SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLE, 100 f.

770 Vgl. KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, 39 ff., 53, 91 f.; DERS., *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, 441 ff., 471; MÄUSLI-AlLENSPACH, *StR* 1996, 115 ff., 124.

771 Rechtsgrundlage ist Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG/Art. 8 Abs. 1 StHG. Vgl. hierzu etwa OPEL, 90 f.; LANDOLF, 99.

Organisation.⁷⁷² Die Gönnerin kann die Einkommenssteuerfolgen immerhin im Umfang des zulässigen Spendenabzugs wieder neutralisieren.

Die steuerliche Situation lässt sich wie folgt veranschaulichen:



5.3. Juristische Person als Gönnerin

Spenden von juristischen Personen bleiben regelmässig ohne Steuerfolgen. Bei einer geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendung einer juristischen Person an eine gemeinnützige Organisation, die ihr auch nicht als Spende zugerechnet werden kann, wird allerdings von einer verdeckten Gewinnausschüttung an den/die Anteilshaber ausgegangen. Steuerlich wird diesfalls «über's Eck» gegangen (siehe bereits Kap. H/4.1.3).⁷⁷³

Verdeckte
Gewinn-
ausschüttung

1. Die Gesellschaft erbringt erstens dem Anteilshaber, in dessen persönlichem Interesse die Leistung liegt, eine verdeckte Gewinnausschüttung.⁷⁷⁴ Auf Stufe der Gesellschaft ist die Ausschüttung nicht

772 Der Vorgang wird einer Privatentnahme gleichgestellt. Eine steuerneutrale Umstrukturierung liegt nicht vor, wenn die stillen Reserven infolge der Übertragung auf die steuerbefreite Organisation in den steuerfreien Bereich gelangen (vgl. Art. 19 Abs. 1 DBG/Art. 8 Abs. 3 StHG). Siehe BGer, 29.8.1996 = ASA 65 (1996/1997), 663 f. = StE 1996 B 23.6 Nr. 4; VGer ZH, 17.12.1997 = StE 1998 B 23.6 Nr. 5 = ZStP 1998, 204 ff. Siehe auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 53 f., 91 f.

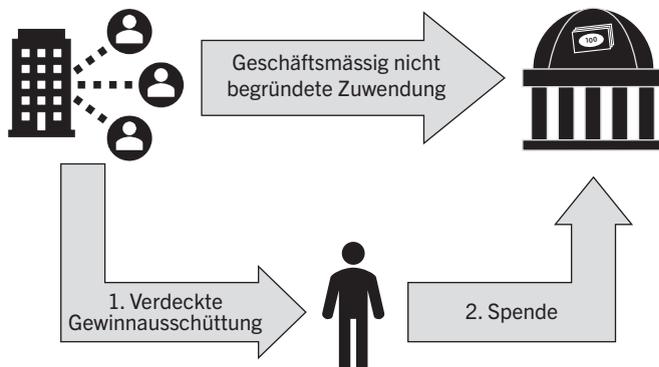
773 Siehe etwa MÄUSLI-AlLENSPACH, StR 1996, 115 ff., 125; KOLLER, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 441 ff., 470.

774 Vgl. etwa BGer, 22.4.2021, 2C_400/2020 und 2C_405/2020, E. 3; BGer, 26.11.1993, E. 3a = ASA 64 (1995/1996), 224 ff.

abzugsfähig und unterliegt der Verrechnungssteuer; beim Anteilshaber ist sie einkommenssteuerpflichtig.⁷⁷⁵

2. Daran schliesst sich zweitens eine freiwillige Zuwendung («Spende») des Anteilshabers an die bedachte gemeinnützige Organisation an, für welche der Spendenabzug möglich ist.

Die steuerliche Situation lässt sich wie folgt veranschaulichen:



775 Bei einer Beteiligung von mehr als 10% erfolgt eine Teilbesteuerung, vgl. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG/Art. 7 Abs. 1 StHG. Die Verrechnungssteuer kann der Anteilshaber nach Massgabe von Art. 21 ff. VStG zurückfordern. Das schliesst insbesondere eine gehörige Deklaration mit ein.

I. Steuerliche Behandlung der Begünstigten

1. Einleitung

Wenn gemeinnützige Organisationen Leistungen an Begünstigte erbringen, stellt sich jeweils die Frage nach der Steuerbarkeit. Die Steuerfolgen unterscheiden sich je nachdem, ob eine natürliche Person (siehe nachstehend Kap. I/2) oder eine juristische Person (siehe Kap. I/3) begünstigt wird.

Fokus

2. Natürliche Person als Begünstigte

Erhalten natürliche Personen Leistungen von gemeinnützigen Organisationen, stellt sich die Frage, ob diese einkommenssteuerpflichtig sind. Das trifft dann nicht zu, wenn sich die Leistung entweder als Schenkung oder Unterstützungsleistung einstufen lässt. Die Rechtslage ist nicht restlos klar, wie im Folgenden aufgezeigt werden soll.⁷⁷⁶

Überblick

Die ESTV hat am 26. Februar 2018 das Kreisschreiben Nr. 43 zur «Steuerlichen Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich» veröffentlicht, das bei der steuerlichen Qualifikation der Leistungen als Auslegungshilfsmittel zur Verfügung steht. Das Kreisschreiben ist – wie zu zeigen ist – inzwischen aber teilweise durch neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts überholt worden.

KS Nr. 43

Gemäss KS Nr. 43 kommen steuerlich folgende Zuordnungen in Frage:⁷⁷⁷

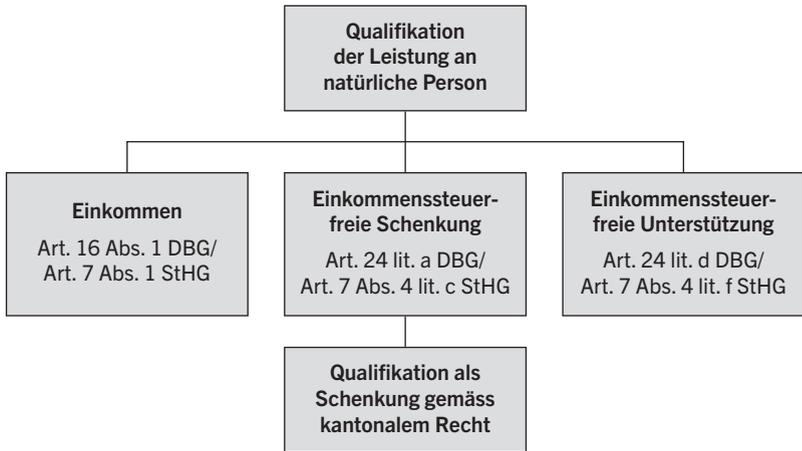
- Einkommenssteuerpflichtige Leistung
- Einkommenssteuerfreie Schenkung
- Einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistung

⁷⁷⁶ Vgl. hierzu auch BAUMANN LORANT, StR 2014, 252 ff. Der Beitrag ist allerdings noch vor der Veröffentlichung des Kreisschreibens Nr. 43 der ESTV (dazu sogleich) verfasst worden.

⁷⁷⁷ ESTV, KS 43 vom 26.2.2018, 2.

Nur Ebene Bund Klarzustellen ist, dass sich das Kreisschreiben einzig zur Behandlung der erwähnten Leistungen in Bezug auf die direkte Bundessteuer äussert, nicht so aber zur Besteuerung auf kantonaler Ebene.

Die Rechtslage präsentiert sich im Überblick wie folgt:



2.1. Qualifikation der Leistung als steuerbares Einkommen

Grundsatz: Leistungen von gemeinnützigen Organisationen sind gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG/Art. 7 Abs. 1 StHG einkommenssteuerpflichtig, da sie zu einem Reinvermögenszufluss beim Begünstigten führen. Wenn keine Steuerausnahme greift (einkommenssteuerfreie Schenkung oder Unterstützungsleistung), bleibt es bei der Einkommenssteuer. Die Beweislast für das Vorliegen einer Steuerausnahme liegt beim Steuerpflichtigen.

Bewertung, Bemessung Leistungen in Geldform sind zum Nominalwert zu besteuern. Leistungen in Form von Naturalgaben (z.B. Liegenschaften etc.) werden nach ihrem Marktwert (Verkehrswert) bemessen (vgl. Art. 16 Abs. 2 DBG).⁷⁷⁸ Die Leistungen sind in dem Jahr zu versteuern, in welchem sie der empfangenden Person zugeflossen sind. Sie gelten in dem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in dem die begünstigte Person einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat. Von den Bruttoeinkünften können die üblichen Abzüge (insbesondere für Gewinnungskosten) vorgenommen werden.⁷⁷⁹

⁷⁷⁸ ESTV, KS 43 vom 26.2.2018, 3 f.

⁷⁷⁹ Vgl. BGer, 28.4.2008, 2C_715/2007, E. 2.4.

2.2. Qualifikation der Leistung als einkommenssteuerfreie Schenkung?

2.2.1. Allgemeines

Leistungen von gemeinnützigen Organisationen sind nach Ansicht der ESTV als einkommenssteuerfreie Schenkungen einzustufen, wenn die empfangende Person zu keiner Gegenleistung verpflichtet wird und wenn die Leistung (z.B. ein Preis) auch keine Entlohnung im Nachhinein darstellt.⁷⁸⁰ Nach dem Kreisschreiben Nr. 43 der ESTV ist somit das *Fehlen einer Gegenleistung* das entscheidende Kriterium.

Fehlen einer
Gegenleistung

Fraglich ist indes, ob eine Einstufung als Schenkung bei fehlender Gegenleistung tatsächlich rechters ist. Die Auffassung der ESTV beisst sich mit der gefestigten Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach eine einkommenssteuerfreie Schenkung im Sinne von Art. 24 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG nur unter drei Voraussetzungen anzunehmen ist, nämlich beim Vorliegen a) einer Zuwendung, die b) unentgeltlich erfolgt, und c) mit Schenkungsabsicht.⁷⁸¹ Unentgeltlichkeit erfordert nicht nur das Fehlen einer Gegenleistung, sondern zudem, dass die Leistung freiwillig, d.h. nicht gestützt auf eine Rechtspflicht, erbracht wird.⁷⁸² Gemeinnützige Organisationen handeln jedoch regelmässig nicht freiwillig, sondern in Erfüllung einer statutarischen Verpflichtung, wie noch zu zeigen ist (siehe Kap. I/2.2.2 und 2.2.3). Hinzu kommt, dass es regelmässig auch am Schenkungswillen fehlt.

Widerspruch zur
Rechtsprechung

2.2.2. Leistungen von Stiftungen im Besonderen

Handelt es sich bei der gemeinnützigen Organisation um eine Stiftung, ist eine Qualifikation als Schenkung grundsätzlich ausgeschlossen. Denn Stiftungen sind – konzeptionell bedingt – nicht in der Lage, Schenkungen zu erbringen. Sie verfügen als Zweckvermögen – anders als Körperschaften – nicht über ein Willensbildungsorgan und vermögen daher keinen eigentlichen Schenkungswillen zu bilden (siehe auch Kap. A/3). Leistungen werden vielmehr stets in Umsetzung der statutarischen Vorgaben erbracht.

Grundsatz

⁷⁸⁰ ESTV, KS 43 vom 26.2.2018, 2 f. unter Verweisung auf BGer, 28.4.2008, 2A.103/2007 und 2C_715/2007, E. 2.3.4.

⁷⁸¹ BGE 146 II 6 E. 7 = Pra 109 (2020) Nr. 117; BGer, 22.4.2005, 2A.668/2004, E. 3.3; bestätigt in: BGer, 27.3.2018, 2C_597/2017, E. 3.1.2; BGer, 15.3.2019, 2C_703/2017, E. 3.3.1; BGer, 1.5.2020, 2C_379/2019, E. 2.3.2.

⁷⁸² Vgl. nur BGE 146 II 6 = Pra 109 (2020) Nr. 117, E. 7.1.

Daher erbringen Stiftungen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ihre Ausschüttungen grundsätzlich weder freiwillig noch mit Schenkungswillen.⁷⁸³ Es gilt mithin der Grundsatz «*Stiftungen schenken nicht*».⁷⁸⁴

Spezifische
Konstellationen

Der Grundsatz «Stiftungen schenken nicht» gilt auch in folgenden Fällen:

- *Ermessensleistungen*: Ein Teil der Lehre und kantonalen Praxis will danach unterscheiden, ob eine blosser Vollzugstätigkeit (= Einkommen) vorliegt oder die Organe in Ausübung von Ermessen (= Schenkung) handeln.⁷⁸⁵ Nach hier vertretener Ansicht liegt aber auch dann keine Schenkung vor, wenn den Stiftungsorganen ein Ermessensspielraum zusteht; Rechtsgrund bleibt auch hier der Stiftungszweck.⁷⁸⁶ Überdies erscheint diese Differenzierung kaum praktikabel.
- *Statutenwidrige Leistungen*: Wenn die Organe statutenwidrige Leistungen erbringen, kann ebenfalls nicht von einer Schenkung gesprochen werden. Organe, die in Missachtung der statutarischen Vorgaben handeln, überschreiten ihre Vertretungsmacht, womit ihr Verhalten der Stiftung *nicht mehr zurechenbar* ist.⁷⁸⁷
- *Ausschüttung von Substanz*: Das Bundesgericht hat es in einem neueren Urteil abgelehnt, zwischen der Ausschüttung von eingelegtem Vermögen (seitens des Stifters oder seitens Dritter) und der Ausschüttung von erwirtschaftetem Ertrag/Gewinn zu unterscheiden.⁷⁸⁸ Leistungen von Stiftungen sind demnach auch dann einkommenssteuerpflichtig,

783 Vgl. hierzu BGer, 28.8.2023, 9C_637/2022, E. 2.3; BGer, 1.5.2020, 2C_379/2019, E. 2.3.2; BGer, 31.1.2020, 2C_44/2018, E. 7.1; BGer, 22.4.2005, 2A.668/2004, E. 3.4.3.

784 Vgl. hierzu eingehend OPEL, ASA 88 (2019/2020), 171 ff.; BAUMANN LORANT, StR 2014, 252 ff., 254 f., bezeichnet es immerhin als fraglich, ob Stiftungsleistungen als Schenkungen qualifiziert werden können.

785 So etwa der Kanton Bern: VGer BE, 22.6.2007 = NSTP 2007, 92 ff. Zu beurteilen war die Ausrichtung eines Kunstpreises durch das Bundesamt für Kultur.

786 Gl.M. KGer LU, 4.3.2020 = StE 2021 B 26.25 Nr. 5.

787 So die herrschende Lehre. Auch eine nachträgliche Genehmigung scheidet aus. A.A. noch VGer ZH, 1.11.2000 = ZStP 2001, 105 ff. Dieses Urteil wird von der Steuerverwaltung des Kantons Zürich inzwischen nicht mehr befolgt (vgl. KStA ZH., Praxisinweis vom 8.7.2021, 2); siehe auch VGer ZH, 10.11.2021, SB.2021.00073, E. 3.4). Im Übrigen liegt in diesem Fall auch keine Schenkung seitens der Stiftungsorgane vor, da diese über fremdes statt eigenes Vermögen verfügen (vgl. Art. 239 Abs. 1 OR).

788 BGer, 9.5.2022, 2C_799/2021, E. 4.4.3. Das Urteil betraf zwar eine stiftungsähnlich ausgestaltete liechtensteinische Anstalt, ist aber sinngemäss auf Stiftungen anwendbar.

wenn der Nachweis gelingt, dass es sich dabei um die Ausschüttung von eingelegter Substanz handelt.⁷⁸⁹

BGer, 1.5.2020, 2C_379/2019: Leistung einer Stiftung mit Gegenleistung⁷⁹⁰

Entscheid (BS)

Sachverhalt: Das Bundesgericht hatte vorliegend die steuerliche Qualifikation von Forschungsbeiträgen zu beurteilen, die von einer gemeinnützigen Stiftung an eine im Kanton Basel-Stadt wohnhafte Begünstigte ausgerichtet wurden. Während die kantonale Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt jeweils von steuerbarem Einkommen ausgingen, stufte das Appellationsgericht die Beiträge als einkommenssteuerfreie Schenkungen mit Auflagen ein.

Urteil: Das Bundesgericht verneinte das Vorliegen einer Schenkung. Es fehlte seiner Auffassung nach schon an der Unentgeltlichkeit der Zuwendung, da die Begünstigte zu einem konkreten und anforderungsintensiven Tätigwerden verpflichtet wurde, wobei ihr namentlich die Aufnahme einer sonstigen (Teilzeit-) Erwerbstätigkeit während der vereinbarten Forschungsdauer untersagt war. Da es schon an der Unentgeltlichkeit als objektivem Merkmal fehle, brauche die Schenkungsabsicht als subjektiver Gesichtspunkt nicht näher geprüft zu werden. Wenn eine Stiftung die Leistungen wie vorliegend aufgrund einer statutarischen Rechtspflicht erbringe, sei ein Schenkungswille aber ohnehin nicht ersichtlich. Offen liess das Bundesgericht, ob das angefochtene Urteil mit dem Kreisschreiben Nr. 43 der ESTV zur steuerlichen Behandlung von Preisen, Ehrengaben, Auszeichnungen, Stipendien sowie Förderbeiträgen im Kultur-, Sport- und Wissenschaftsbereich vereinbar ist.

Kommentar: Die Frage der Vereinbarkeit des KS N. 43 mit der bisherigen Rechtsprechung wird vom Bundesgericht zwar aufgeworfen, aber nicht geklärt. Wie dargelegt, dürfte der Widerspruch aber nicht auflösbar sein (siehe Kap. 1/2.2.1). Eine ausführliche Auseinandersetzung mit dem harmonisierungsrechtlichen Schenkungsbegriff fehlt ebenso. Gemäss gefestigter Rechtsprechung wäre unter dem Gesichtspunkt der *Unentgeltlichkeit* auch zu prüfen gewesen, ob eine freiwillige Leistung vorliegt. Das Vorhandensein einer statutarischen Rechtspflicht führt nach hier vertretener Ansicht bereits in objektiver Hinsicht dazu, dass keine freiwillige Leistung vorliegt; entsprechend fehlt es auch am Schenkungswillen.

789 Vgl. dazu kritisch OPEL, *successio* 2023, 241 ff., 243 ff. Nach anderer Ansicht lässt sich die Ausschüttung von eingelegter Substanz als mittelbare Schenkung des Stifters verstehen, die letztlich – weil bei der Einlage zeitlich vorbezogen besteuert – steuerfrei bleiben sollte: vgl. ausführlich OPEL, *ASA* 88 (2019/2020), 171 ff., 182 ff.

790 Vgl. dazu OPEL, *successio* 2021, 213 ff., 221 ff.

2.2.3. Leistungen von Körperschaften im Besonderen

Grundsatz Werden Leistungen von Körperschaften (z.B. Vereine oder gemeinnützige AG) erbracht, so ist grundsätzlich ebenfalls nicht von einem Schenkungscharakter auszugehen. Auch hier dürften die Leistungen regelmässig gestützt auf eine statutarische Pflicht erfolgen und damit nicht freiwillig.⁷⁹¹ Bei Körperschaften kann dies aber nicht gleichermaßen apodiktisch gesagt werden wie bei Stiftungen, da diese mit der Mitgliederversammlung resp. Generalversammlung immerhin über ein eigenes Willensbildungsorgan verfügen.

2.3. Qualifikation der Leistung als einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistung

Grundsatz Eine einkommenssteuerfreie Unterstützungsleistung liegt vor, wenn eine Leistung aus öffentlichen oder privaten Mitteln unentgeltlich an Personen in einer Notlage ausgerichtet wird, um diesen beizustehen (vgl. Art. 24 lit. d DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG). Eine solche Unterstützung wird im Allgemeinen von Stiftungen, Hilfsorganisationen oder anderen Leistungserbringern gewährt, deren Zweck es ist, bedürftigen Personen beizustehen.⁷⁹²

Voraussetzungen Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen im Einzelnen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit eine steuerfreie Unterstützungsleistung vorliegt:⁷⁹³

- der Begünstigte muss bedürftig sein
- die Institution muss mit den Leistungen bezwecken, dem Begünstigten Hilfe zu leisten (aus Wohltätigkeit oder zur Unterstützung)
- die Zahlung muss uneigennützig und unentgeltlichen Charakter haben, d.h. es darf vom Begünstigten keine Gegenleistung oder ein Gegenwert verlangt werden (Unentgeltlichkeit)

Erfordernis der Bedürftigkeit Ob eine Bedürftigkeit vorliegt, ist nach der Rechtsprechung anhand der für die Ergänzungsleistungen geltenden Kriterien zu bestimmen. Grundsätzlich sind alle Unterstützungsleistungen steuerfrei, soweit diese insgesamt und zusammengerechnet mit anderen Einkünften nicht höher sind

791 Siehe auch BGE 146 II 6 E. 7.1 und E. 7.3 = Pra 109 (2020) Nr. 117.

792 BGE 137 II 328 E. 4.1 = Pra 100 (2011) Nr. 103. Siehe auch BGE 146 II 6 E. 6.2.

793 BGE 146 II 6 E. 7.2; BGE 137 II 328 E. 4.3.

als der vom Ergänzungsleistungsgesetz (ELG)⁷⁹⁴ für die Berechnung des Existenzminimums festgelegte Höchstbetrag.⁷⁹⁵ Erhält ein Steuerpflichtiger Unterstützungsleistungen, die vor allem von einer privaten Institution herrühren, während er gleichzeitig Ergänzungsleistungen bezieht, die sein Existenzminimum im Sinne des ELG bereits decken, können somit diese Unterstützungsleistungen im Allgemeinen nicht nach Art. 24 lit. d DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. f StHG steuerbefreit werden. Handkehrum muss eine (u.U. teilweise) Steuerbefreiung erfolgen bis zum Betrag, der dem Existenzminimum gemäss ELG entspricht, einschliesslich allfälliger kantonalen Leistungen.⁷⁹⁶

Eine Unterstützungsleistung setzt weiter voraus, dass es an einer Gegenleistung fehlt. Nicht als Unterstützungsleistung qualifizieren lassen sich daher etwa Mittel, die der Schweizerische Nationalfonds für die Förderung der wissenschaftlichen Forschung ausbezahlt, wenn ihre Empfänger als Gegenleistung eine wissenschaftliche Studie oder Forschung schulden. Dasselbe gilt für einen Preis, welcher einer Arbeit verliehen wird, sofern dieser als a posteriori-Entgelt erscheint. Als Unterstützungsleistungen qualifizieren demgegenüber etwa die nicht von einer Gegenleistung abhängigen Stipendien für Studierende, die den Charakter einer sozialen Unterstützung für die studierenden Mitglieder von Familien in bescheidenen Verhältnissen haben.⁷⁹⁷

Fehlen einer
Gegenleistung

Die Begriffe der Schenkung und der Unterstützungsleistung können sich überschneiden (bei Bedürftigkeit des Empfängers und sofern ein Unterstützungszweck verfolgt wird), da ihnen das Merkmal der Unentgeltlichkeit gemeinsam ist.⁷⁹⁸ Laut Bundesgericht werden Unterstützungen im Allgemeinen von Institutionen, das heisst von juristischen Personen gewährt, deren Zweck es ist, bedürftigen Personen beizustehen. Demgegenüber schenken Institutionen – wie gesagt – im Allgemeinen nicht, da sie nicht freiwillig handeln.⁷⁹⁹ Folglich ist bei unentgeltlich erbrachten Leistungen von juristischen Personen gemeinhin von einer Unterstützung auszugehen, sofern die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind.⁸⁰⁰

Abgrenzung zur
Schenkungsleistung

794 Vgl. Art. 9 ff. ELG.

795 Vgl. BGE 146 II 6 E. 6.2; BGE 137 II 328 E. 5.2 f. m.w.H.

796 BGE 137 II 328 E. 5.4 in fine.

797 Vgl. zum Ganzen BGer, 28.4.2008, 2C_715/2007, E. 2.

798 BGE 146 II 6 E. 7.3.

799 Vgl. Kap. I/2.2. Siehe auch BGE 146 II 6 E. 7.3.

800 BGE 146 II 6 E. 7.3.

2.4. Schenkungssteuer auf kantonaler Ebene

- Einkommen als Regel** Wie aufgezeigt, unterliegen Leistungen von gemeinnützigen Organisationen in aller Regel der Einkommenssteuer (sofern es sich nicht um Unterstützungsleistungen handelt). Kaum je dürfte eine Qualifikation als einkommenssteuerfreie Schenkung in Frage kommen (siehe Kap. I/2.2).
- Einkommen schliesst Schenkung aus** Liegt eine einkommenssteuerpflichtige Leistung vor, d.h. wird das Vorliegen einer einkommenssteuerfreien Schenkung im Sinne von Art. 24 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG verneint, gilt das auch für die kantonale Ebene. Der Begriff der einkommenssteuerfreien Schenkung ist nämlich harmonisiert. Folglich bleibt nach hier vertretener Ansicht kein Raum für die Annahme einer Schenkung im Bereich der kantonalen Schenkungssteuer.
- Schenkungen als Ausnahme** Lässt sich eine Leistung ausnahmsweise unter den Begriff der einkommenssteuerfreien Schenkung subsumieren, so kann sie auf kantonaler Ebene der Schenkungssteuer unterliegen. Ob effektiv eine Schenkungssteuer anfällt, beurteilt sich nach Massgabe des kantonalen Rechts. Zur Besteuerung befugt ist der Kanton, in welchem die gemeinnützige Organisation, welche die Zuwendung erbringt, ansässig ist.⁸⁰¹ Geschuldet wäre diese regelmässig zum Maximalsatz, da es an einem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Verein/Stiftung und begünstigter Person fehlt. Zuwendungen von Organisationen mit Sitz im Ausland⁸⁰² oder mit Sitz in den Kantonen Schwyz, Obwalden und Luzern⁸⁰³ können mit der Schenkungssteuer demgegenüber grundsätzlich nicht erfasst werden.

3. Juristische Person als Begünstigte

- Grundsatz** Ist Empfängerin der Leistung eine juristische Person, stellt sich im Wesentlichen die Frage, ob es sich um eine gewinnsteuerpflichtige Leistung oder eine gewinnsteuerneutrale Schenkung handelt. Unterstützungsleistungen hingegen können – mangels Bedürftigkeit im engeren Sinne – nicht vorliegen.

801 Die Zuwendung von Liegenschaften vorbehalten. Vgl. zur Steuerhoheit im Bereich der Schenkungssteuer Kap. D/4.

802 Bei Organisationen mit Sitz im Ausland kann die Zuwendung freilich im Ausland besteuert werden.

803 Diese Kantone kennen keine Schenkungssteuern.

3.1. Steuerbefreite juristische Person als Begünstigte

Bei Leistungen an steuerbefreite juristische Personen, vorab Vereine und Stiftungen, entstehen – kraft deren Steuerbefreiung – grundsätzlich keine Steuerfolgen. Vorbehalten bleiben u.U. Handänderungssteuerfolgen bei der Übertragung von Liegenschaften (siehe Kap. E/6).

Keine
Steuerfolgen

3.2. Steuerpflichtige juristische Person als Begünstigte

Leistungen von gemeinnützigen Organisationen an nicht steuerbefreite juristische Personen unterliegen grundsätzlich der Gewinnsteuer, d.h. stellen bei dieser steuerbaren Ertrag dar.⁸⁰⁴ Wie dargelegt, erbringen gemeinnützige Organisationen – seien es Stiftungen oder Körperschaften – grundsätzlich keine Schenkungen (siehe Kap. I/2.2), welche bei der Empfängerin gewinnsteuerneutral wären, ggf. aber der kantonalen Schenkungssteuer unterlägen. Vorbehalten bleiben auch hier Handänderungssteuerfolgen bei der Übertragung von Liegenschaften, falls keine Steuer- ausnahme greift (siehe Kap. E/6).

Grundsatz

4. Hinweis: Meldepflicht von Stiftungen

Stiftungen müssen den Steuerbehörden jährlich eine Bescheinigung über die ihren Begünstigten erbrachten Leistungen einreichen (Art. 129 Abs. 1 lit. a 2. Teilsatz DBG/Art. 45 lit. a 2. Teilsatz StHG). Das gilt für steuerpflichtige ebenso wie für steuerbefreite Stiftungen.⁸⁰⁵ Unter die meldepflichtigen Leistungen dürften nach dem Zweck der Norm nur solche fallen, die unentgeltlich oder zumindest ohne entsprechende Gegenleistung ausgerichtet werden.⁸⁰⁶ Das gilt nach hier vertretener Ansicht unbezweifelnd, ob die Leistungen steuerlich als Einkommen oder (einkommenssteuerfreie) Schenkung/Unterstützungsleistung qualifiziert werden.⁸⁰⁷ Meldepflichtig sind demnach u.a. Wissenschafts-, Kunst- und Literaturpreise sowie Stipendien unabhängig davon, ob diese in Kapital-

Meldepflichtige
Leistungen

804 GLAUSER, FStR 2005, 251 ff., 269; DERS., FStR 2006, 3 ff., 3 f.

805 ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 129 N 14.

806 RICHNER/KAUFMANN/FREI/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 129 N 10. Ansonsten liesse sich kaum von «Begünstigten» sprechen. Dies dürfte zudem in Abgrenzung zum jeweils ersten Teilsatz erfolgen.

807 GL.M. LOCHER, Komm. DBG, Art. 129 N 7. A.A. BAUMANN LORANT, StR 2014, 252 ff., 259.

form oder als Rente ausbezahlt werden.⁸⁰⁸ Dem Begünstigten ist ein Doppel der Bescheinigung zuzustellen (vgl. Art. 129 Abs. 2 DBG).

- Adressatin der Meldepflicht** Die Meldepflicht besteht grundsätzlich gegenüber der Steuerbehörde jenes Kantons, der für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person (Begünstigter) zuständig ist.⁸⁰⁹ Regelmässig gilt die Meldepflicht aber auch dann als erfüllt, wenn die meldepflichtige Stiftung die Bescheinigung ihrer eigenen Steuererklärung beilegt.⁸¹⁰
- Verletzung der Meldepflicht** Kommt die Stiftung ihrer Meldepflicht nicht nach, kann sie wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten bestraft werden (Art. 174 DBG/Art. 55 StHG), eine Mahnung vorausgesetzt.
- Beschränkung auf Stiftungen** Fraglich ist, weshalb die Meldepflicht nur gerade für Stiftungen vorgesehen ist und nicht auch für andere juristische Personen, welche Leistungen an Begünstigte erbringen. Einer analogen Anwendung auf andere juristische Personen steht m.E. aber der klare Gesetzeswortlaut entgegen.⁸¹¹

808 ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Komm. DBG, Art. 129 N 14; BAUMANN LORANT, StR 2014, 252 ff., 259.

809 RICHNER/KAUFMANN/FREI/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 129 N 6.

810 RICHNER/KAUFMANN/FREI/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 129 N 6.

811 RICHNER/KAUFMANN/FREI/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 129 N 7 sprechen sich ebenfalls für eine abschliessende Aufzählung der meldepflichtigen Personen aus.

Sachregister

A

Abzug (*siehe Spendenabzug, siehe Aufwand*)

Aktiengesellschaft 3, 36 f.

Alimentierungsgebot 60 ff.

Allgemeininteresse 43 ff.

– schweizerisches (*siehe Auslandaktivitäten*)

Alters-/Pflegeheime 87 f.

Aufwand (Gewinnsteuer) 17 ff., 184 ff.

Ausgenommene Leistung (Mehrwertsteuer) 149 ff.

Auslandaktivitäten 67 ff.

Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung

– allgemein bei steuerbefreitem Zweck 37 f.

– bei ideellem Zweck 27

– bei Kultuszweck 106

– bei öffentlichem Zweck 85

Austritt aus der Steuerpflicht (*siehe Erlangung der Steuerbefreiung*)

Auswirkungsprinzip 69

Auszeichnung (*siehe Besteuerung von Leistungen*)

B

Bedürftigkeit (*siehe auch Besteuerung von Leistungen*) 196 ff.

Begünstigung (*siehe Besteuerung von Leistungen*)

Bekanntmachungsleistung (Mehrwertsteuer) 154 f.

Besteuerung von Leistungen

(an Begünstigte) 191 ff.

– als Einkommen 192

– als Schenkung 193 ff.

– als Unterstützungsleistung 196 f.

– juristische Person als Begünstigte 198 f.

– kantonale Schenkungssteuer 198

– Leistungen von Körperschaften 196

– Leistungen von Stiftungen 193 ff.

Beteiligung (*siehe Halten von Beteiligungen, siehe unternehmerische Förderformen*)

Beteiligungsermässigung/Beteiligungsabzug 21 f.

Betriebsstätte im Ausland 9

Betriebsstätte in der Schweiz 10, 74 f., 177 f.

Buchführungspflicht 12 f.

D

Dachstiftung 37

Darlehen (*siehe unternehmerische Förderformen*)

Destinatärkreis (offener) 45 ff.

Development Impact Bonds 77 f.

Dienstleistung 148

Dienstleistungsbezug aus dem Ausland 145 ff.

Diversifizierungsgebot 62 f.

E

Ehrenamtlichkeit 50 ff.

Ehrengabe (*siehe Besteuerung von Leistungen*)

Einfuhrsteuer (Mehrwertsteuer) 140 (Fn. 543), 172

Eintritt in die Steuerpflicht (*siehe Verlust der Steuerbefreiung*)

Emissionsabgabe (*siehe Stempelabgaben*)

Energieversorgung 93 f.

Entgelt

– bei der Mehrwertsteuer 149

– bei der Qualifikation von Zuwendungen 193 ff.

– bei der Schenkungssteuer 123

– beim Spendenabzug 184, 186

Entschädigung der Leitorgane (*siehe Ehrenamtlichkeit*)

Entscheid über die Steuerbefreiung (*siehe Steuerbefreiungsentscheid*)

Entzug der Steuerbefreiung (*siehe Steuerbefreiungsentscheid*)

Erbrechtliche Zuwendung (*siehe Erbschaft*)

Erbschaft

– Gewinnsteuer 16

– Objekt der Erbschaftssteuer 123

Erbschafts-/Schenkungssteuer 119 ff.

– Anerkennung der Steuerbefreiung (interkantonal/international) 126 ff.

– Meldepflicht 131

– solidarische Haftung 122

– Steuerbefreiung 125 ff.

– Steuerbemessung 124

– Steuerhoheit 120 f.

– Steuertarif 124

– Zuwendung aus dem Ausland (inbound) 130 f.

– Zuwendung ins Ausland (outbound) 130

Erbschaftssteuer (*siehe Erbschafts- und Schenkungssteuer*)

Erlangung der Steuerbefreiung (Statuswechsel) 115 ff.

Ermessensleistung (*siehe Stiftungsleistung*)

Erwerbstätigkeit

– Abgrenzung zum Erwerbszweck 25 f., 58 f.

– bei gemeinnützigen Organisationen 58 f.

– bei Organisationen mit ideeller Zwecksetzung 25 f.

– bei Organisationen mit Kultuszweck 105

– bei Organisationen mit öffentlichem Zweck 83 f.

Erwerbszweck (*siehe Erwerbstätigkeit*)

F

Fernmeldewesen 95

Feststellungsverfügung (*siehe Steuerbefreiungsentscheid*)

Fonds (*siehe unselbständige Stiftung*)

Fondskapital 30 f.

Forschung im Ausland 73 f.

Freigrenze bei der Gewinnsteuer (*siehe Gewinnsteuer*)

Freigrenze bei der Kapitalsteuer
(*siehe Kapitalsteuer*)

Freigrenze bei ideellem
Zweck 24 ff.

Freiwilligenarbeit 177

Freiwilligkeit

- bei der Mehrwertsteuer (*siehe Spende/Mitgliederbeitrag*)
- beim Spendenabzug 175 f.

G

Gegenrechtsvereinbarung 127 ff.

Geldwerte Leistung (*siehe verdeckte Gewinnausschüttung*)

Gemeinnützige Organisation
(*siehe Non Profit-Organisation*)

Gemeinnütziger Zweck 43 ff.

Gemeinnützigkeit (*siehe gemeinnütziger Zweck*)

Gemischte Verwendung (*siehe Vorsteuerabzug*)

Gemischter Zweck (*siehe teilweise Steuerbefreiung*)

Genossenschaft 49, 100, 171

Gesamtleistung (Mehrwertsteuer) 163

Geschäftsleitende Tätigkeiten 63 ff.

Geschäftsmässig begründeter Aufwand (*siehe Aufwand*)

Gesellschaft mit beschränkter Haftung 3, 36 f.

Gesuch (*siehe Steuerbefreiungsgesuch*)

Gewinnausschüttung

- bei Vereinen/Stiftungen 21
- Privatisierung 92

Gewinnsteuer 7 ff.

- Beginn/Ende der Steuerpflicht 10 f.
- Freigrenze, Freibetrag 23 f.
- Gewinnermittlung 11 ff.
- Steuertarif 23
- Zugehörigkeit (persönliche, wirtschaftliche) 8 ff.

Glaubensbekenntnis 103 f.

Grundsteuern 133 ff.

Grundstück (*siehe Grundsteuern*)

Grundstückgewinnsteuer 135 f.

H

Halten von Beteiligungen (Steuerbefreiung) 59 ff.

Handänderungssteuer 136 f.

Handelsregistereintrag 11
(Fn. 34)

Holdingsstiftung

- Begriff 4
- Steuerbefreiung 59 ff., 62 ff.
- Wettbewerbsneutralität 66 f.

I

Ideeller Zweck 25 f.

Impact Investing (*siehe unternehmerische Förderformen*)

Initiative Luginbühl 51, 55 f., 180

Inlandvorbehalt (*siehe Auslandaktivitäten*)

J

Jugendorganisation 89

K

- Kantonalbank 95 f.
- Kapitalsteuer 7 ff.
 - Beginn/Ende der Steuerpflicht 28
 - Freigrenze, Freibetrag 31
 - Kapitalermittlung 28 ff.
 - Steuertarif 31
 - Zugehörigkeit (persönliche, wirtschaftliche) 28
- Kindertagesstätte 88 f.
- Kirche (*siehe Landeskirche*)
- Kommanditaktiengesellschaft 3
- Kosten (*siehe Verfahren der Steuerbefreiung*)
- Kreisschreiben 35 f.
- Kultureller Zweck 90 f.
- Kultustätigkeit 104
- Kultuszweck 103 ff.

L

- Landeskirche 107 f.
- Leistungen (*siehe Besteuerung von Leistungen an Begünstigte*)
- Leistung von einer Stiftung (*siehe Stiftungsleistung*)
- Leistungskombination (Mehrwertsteuer) 162 f.
- Lieferung 148
- Liegenschaftssteuer 137 f.

M

- Mehrheit von Leistungen (Mehrwertsteuer) 162 ff.
- Mehrwertsteuer 139 ff.
 - Abrechnung 167 f.
 - Auskunftsrecht 169 f.

- Befreiung von der Steuerpflicht 143 f.
- Beginn/Ende der Steuerpflicht 147
- Selbstveranlagung 168 f.
- Steuerobjekt 148 ff.
- Steuerpflicht 140 ff.
- Steuersätze 167
- Verzicht auf die Steuerbefreiung 144 f.
- Meldepflicht von Stiftungen 199 f.
- Messeveranstalter/Aussteller 89
- Mitgliederbeitrag
 - Gewinnsteuer 15 f.
 - Mehrwertsteuer 157 ff.
- Musikfestival/Open-Air 91
- MWST-Branchen-Info 139 f.
- MWST-Info 139 f.

N

- Nebenleistung (Mehrwertsteuer) 163 f.
- Non Profit-Organisation
 - Begriff 2 f.
 - Rechtsformen 3 f.
- Normativer Ansatz 47 f.
- NPO (*siehe Non Profit-Organisation*)
- Nutzniessung (Vermögens-/Kapitalsteuer) 29
- Nutzniessungsspende 177

O

- OECD 72
- Öffentlicher Zweck 82 ff.
- Opfererbringung (*siehe Ehrenamtlichkeit*)
- Option (Mehrwertsteuer) 150

P

Partei (*siehe politische Organisation*)
 Parteispende 103, 178
 Persche-Urteil 182
 Pflicht zur Buchführung (*siehe Buchführungspflicht*)
 Pflicht zur Eintragung im Handelsregister (*siehe Handelsregistereintrag*)
 Politische Organisation 100 ff.
 Politische Tätigkeit 101 f.
 Praxishinweise 35 f.
 Preis (*siehe Besteuerung von Leistungen an Begünstigte*)
 Privatentnahme 188 f.
 Privatisierung 91 ff.
 Privatschule 86 f.

R

Rechtsmittel 113
 Rücklage 18
 Rückstellung 17 f.

S

Schenkung
 – Gewinnsteuer 16
 – Objekt der Schenkungssteuer 123
 Schenkungssteuer (*siehe Erbschafts- und Schenkungssteuer*)
 Schweizerische Betriebsstätte (*siehe Betriebsstätte in der Schweiz*)
 Schweizerisches Allgemeininteresse (*siehe Auslandaktivitäten*)

Seed Capital 76
 Sekten 104 f.
 Selbsthilfezweck
 – bei gemeinnützigen Organisationen 48 ff.
 – bei Genossenschaften (*siehe Genossenschaft*)
 – bei Organisationen mit öffentlichem Zweck 83 f.
 – bei Sportvereinen (*siehe Sportverein*)
 Social Impact Bonds 77 f.
 Solidarische Haftung (*siehe Erbschafts- und Schenkungssteuer*)
 Spartenrechnung
 – Gewinnermittlung (Verein) 18 f.
 – teilweise Steuerbefreiung 114
 Spende (Mehrwertsteuer) 152 ff.
 Spendenabzug 175 ff.
 – Beweislast 180
 – Geschäftsinhaber als Gönner 184
 – geschäftsmässig begründeter Aufwand (*siehe Aufwand*)
 – interkantonales/internationales Verhältnis 180 ff.
 – juristische Person als Gönnerin 185 ff.
 – Steuerauscheidung 180
 – Steuerfolgen für Gönner 187 ff.
 – Umfang 179
 Spendenvortrag 179 f.
 Sponsoring (Mehrwertsteuer) 153 ff.
 Sportverein 96 ff.
 Statuswechsel 115 ff.
 Statutenwidrige Leistung (*siehe Stiftungsleistung*)

- Stempelabgaben 171 f.
- Steuerbefreite Leistung (Mehrwertsteuer) 152
- Steuerbefreiung
- beim Halten von Beteiligungen 59 ff.
 - Erbschafts-/Schenkungssteuer 119 ff.
 - Gewinn- und Kapitalsteuer 33 ff.
 - Grundsteuern 133 ff.
 - Mehrwertsteuer 143 ff.
 - Stempelabgaben 171 f.
 - Zoll 172
- Steuerbefreiungsentscheid 108 f.
- Auflagen und Bedingungen 113 f.
 - Entzug 109 f.
 - Geltungsdauer 109
- Steuerbefreiungsgesuch 111
- Steuerbefreiungstourismus 34 f., 112
- Steuerfolgen bei Statuswechsel (*siehe Statuswechsel*)
- Steuerfreigrenze (*siehe Freigrenze*)
- Steuerpflicht (NPO)
- Gewinn- und Kapitalsteuer 7 ff.
 - Erbschafts-/Schenkungssteuer 119 ff.
 - Grundsteuern 133 ff.
 - Mehrwertsteuer 139 ff.
 - Stempelabgaben 171 f.
 - Zoll 172
- Steuerruling (Mehrwertsteuer) 169 f.
- Stiftung 3 f.
- Stiftungsleistung
- Besteuerung beim Empfänger 193 ff.
 - geschäftsmässig begründeter Aufwand 20
- Stiftungsrat 3
- Stille Reserven
- Kapitalsteuer 28
 - Statuswechsel 115 ff.
 - Zuwendung von Geschäftvermögen 188 f.
- Stipendium (*siehe Besteuerung von Leistungen*)
- Substanzausschüttung (*siehe Stiftungsleistung*)
- Subvention
- bei der Gewinnsteuer 14
 - bei der Mehrwertsteuer 145, 160 ff.
 - bei öffentlichem Zweck 89 ff.
- Swiss GAAP FER 21 30 f.
- T**
- Tatsächliche Zweckverfolgung
- bei ideellem Zweck 27
 - bei Kultuszweck 106
 - bei öffentlichem Zweck 85
- Teilweise Steuerbefreiung 114
- Transnational Giving Europe 129, 183 f.
- Turnverein (*siehe Sportverein*)
- U**
- Umsatzabgabe (*siehe Stempelabgaben*)
- Unechte Steuerbefreiung (*siehe ausgenommene Leistung*)

- Uneigennützigkeit
- allgemein bei steuerbefreitem Zweck 48 ff.
 - bei Kultuszweck 107
 - bei öffentlichem Zweck 83 f.
- Unmittelbarkeits-
erfordernis 105 f., 107
- Unselbständige Stiftung 37
- Unternehmensstiftung 4
- unternehmerische Förder-
formen 75 ff.
- Abgrenzung Anlagetätig-
keit 78 f.
 - Abgrenzung Erwerbstätig-
keit 79
 - Beteiligung 76
 - Buchhalterische Behandlung 77
 - Darlehen 76
 - Wandeldarlehen 76
- Unternehmerischer/nicht-unter-
nehmerischer Bereich (*siehe Vor-
steuerabzug*)
- Unterordnung beim Halten
wesentlicher Beteiligungen 60 ff.
- Unwiderruflichkeit der Zweck-
bindung
- allgemein bei steuerbefreitem
Zweck 38 f.
 - bei ideellem Zweck 27
 - bei Kultuszweck 106
 - bei öffentlichem Zweck 85
- V**
- Venture Philantropy (*siehe unter-
nehmerische Förderformen*)
- Verbrauchssteuern 173
- Verdeckte Gewinnausschüttung
- bei Spenden 186 f., 189 f.
 - durch Vereine/Stiftungen 21
- Verein 3 f.
- Verfahren der Steuer-
befreiung 111 ff.
- Dauer 112
 - Kosten 114
 - Zuständigkeit 111 f.
- Verfügung über die Steuer-
befreiung (*siehe Steuerbefreiungs-
entscheid*)
- Verlust der Steuerbefreiung 117 f.
- Verlustverrechnung 22
- Vorbescheid vor Gründung 112
- Vorsteuerabzug 164 ff.
- Vorsteuerkorrektur 149, 155 ff.
- W**
- Wandeldarlehen (*siehe unter-
nehmerische Förderformen*)
- Wasserversorgung 94 f.
- Werbeleistung (Mehrwert-
steuer) 154 f.
- Wettbewerbsneutralität
- bei steuerbefreitem Zweck 41 ff.
 - bei Holdingstiftungen 66 f.
 - bei Kultuszweck 107
 - bei öffentlichem Zweck 85 ff.
 - bei Privatisierungen 92 ff.
- Wohnbaugenossenschaft 100
- Z**
- Zoll 172
- Zuwendung (*siehe Besteuerung
von Leistungen*)
- Zweck
- gemeinnütziger Zweck (*siehe
dort*)
 - gemischter Zweck (*siehe dort*)

- ideeller Zweck (*siehe dort*)
 - kultureller Zweck (*siehe dort*)
 - Kultuszweck (*siehe dort*)
 - öffentlicher Zweck (*siehe dort*)
 - politischer Zweck (*siehe
politische Organisation*)
- Zweckänderungsvorbehalt 39
- Zweckwidriges Handeln 37

Der Schweizer Non Profit-Sektor floriert. Dennoch fehlt es an einer umfassenden und aktuellen Aufarbeitung des Gemeinnützigkeitssteuerrechts. Diese Lücke soll mit dem vorliegenden Werk geschlossen werden. Das Buch versteht sich als Leitfaden durch das Gemeinnützigkeitssteuerrecht. Dabei richtet es sich an ein breites Publikum, ob juristisch vorgebildet oder nicht. Untersucht werden die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht, die Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht, die Grundsteuerpflicht, die Mehrwertsteuerpflicht sowie weitere Steuerpflichten von Non Profit-Organisationen. Dabei steht regelmässig – aber nicht immer – die Frage der Steuerbefreiung im Vordergrund. Im Sinne einer gesamtheitlichen Betrachtung wird zudem die steuerrechtliche Situation von Gönnern und Begünstigten dargelegt. Das Buch ist bewusst so gegliedert, dass es als Nachschlagewerk dienen kann. Die zentralen Fragestellungen werden ausführlich diskutiert und mit Praxisbeispielen sowie aktuellen Gerichtsurteilen untermalt. Ausserdem ist aufzuzeigen, wo Reformbedarf besteht. Damit soll zugleich ein Beitrag an die Fortentwicklung von Recht und Praxis geleistet werden.

ISBN 978-3-7190-4854-9

