

Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts

PROF. DR. THOMAS KOLLER*

I. Einleitung.....	175	V. Schluss.....	183
II. Das Altersheim im Kanton Thurgau.....	176	VI. Anhang.....	183
III. Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“.....	178	VII. Zusammenfassung.....	186
IV. Abgrenzung zum Steuerbefreiungs- tafbestand wegen Verfolgung von Kultuszwecken.....	181	VIII. Summary.....	187

I. Einleitung

Höchststrichterliche Entscheide zum Gemeinnützigkeitsrecht sind in der Schweiz eher selten.¹ Umso erstaunlicher ist es, dass das Schweizerische Bundesgericht in den Jahren 2008 und 2009 mehrere Fälle zu beurteilen hatte, denen derselbe (wichtige) Teilaspekt des Gemeinnützigkeitsrechts zugrunde lag, nämlich die Frage der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises.² Im Jahr 2010 scheint dann im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht weitgehend Ruhe eingekehrt zu sein, wenn man vom Urteil i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport³ absteht, das einen anderen Aspekt des (im weiteren Sinne verstandenen) Gemeinnützigkeitsrechts beschlug und dessen Tragweite noch kaum abgeschätzt werden kann.⁴

* Ich danke meiner Assistentin Frau Esther Scheitlin, lic.iur., Rechtsanwältin, herzlich für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Textes. Das Manuskript wurde am 2. April 2013 abgeschlossen.

1 Den mit dem schweizerischen Steuersystem nicht bzw. nicht näher vertrauten Leserinnen und Lesern mag der im Anhang aufgeführte kurze Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht zum besseren Verständnis der folgenden Ausführungen dienen.

2 Siehe dazu Th. Koller, Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht, npoR 2009, S. 87 ff. (<http://www.npor.de/pdf/npor2009-4.pdf>).

3 Urteil des Bundesgerichts 2C 383/2010 vom 28.12.2010 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>).

4 Dazu einlässlich Th. Koller, Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden in der Schweiz vor dem Aus?, npoR 2012, S. 49 ff. (http://issuu.com/npor/docs/npor_2012-2?mode=window&layout=http://www.npor.de/issuu/basicBlue/layout.xml).

Der Beschwerde führende Verband beantragte in diesem Fall (erfolglos) zwar eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks und nicht wegen Gemeinnützigkeit. Der Fall hat aber einen sehr engen Bezug zum Gemeinnützigkeitsrecht im engeren Sinne und verdient daher hier Erwähnung.

Auch in den Jahren 2011 und 2012 hatte das Schweizerische Bundesgericht (soweit ersichtlich) nur je einen Fall im Gemeinnützigkeitsrecht zu beurteilen. Interessanterweise hat aber wieder einer der Fälle einen Bezug zum Problem der Enge des Destinatärkreises, und in beiden Fällen ging es um „religionsnahe“ Institutionen.

II. Das Altersheim im Kanton Thurgau⁵

Die Stiftung X mit Sitz in Gossau (Kanton St. Gallen) verfolgt gemäß Statuten das Ziel, den christlichen Glauben in der Schweiz nachhaltig zu fördern und so dem Land in uneigennütziger Art und Weise zu dienen. Sie leistet Hilfe gegenüber Menschen, Institutionen und Organisationen, die finanzielle, materielle und soziale Unterstützung benötigen, um ihren Gemeinnützigkeits- und/oder Barmherzigkeitsdienst zum Wohle der Gesellschaft in der Schweiz wahrzunehmen. Im Jahr 2009 kaufte sie im Kanton Thurgau eine Liegenschaft und beantragte, wegen Gemeinnützigkeit von der Liegenschaftsteuer (einer Objektsteuer) befreit zu werden. Dies wurde ihr von allen Instanzen verweigert.

Nach dem maßgebenden kantonal-thurgauischen – bundesrechtlich insoweit nicht harmonisierten⁶ – Steuerrecht sind Liegenschaften von wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten juristischen Personen von der Liegenschaftsteuer ausgenommen, *sofern die Liegenschaften zur unmittelbaren Erfüllung der steuerbefreiten Zwecke dienen*.⁷ Die Stiftung X (die vermutlich im Sitzkanton St. Gallen steuerbefreit sein dürfte, was sich dem besprochenen Bundesgerichtsurteil jedoch nicht mit Sicherheit entnehmen lässt) vermietet die gekaufte Liegenschaft an eine Y GmbH, welche dort ein Alters- und Pflegeheim betreibt. Diese GmbH ist nicht gemeinnützig tätig. Obwohl die Y GmbH offenbar finanziell schlecht dasteht, arbeitet sie grundsätzlich gewinnorientiert. Zudem fehlt es bei ihr daran, dass die der Zweckbindung gewidmeten Mittel unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sind. Zwar dränge sich, so das Bundesgericht, nicht auf, dass eine Steuerbefreiung (der Stiftung X für die Liegenschaftsteuer) nur dann in Betracht käme, wenn die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Sehr wohl maßgebend sei jedoch, dass die Y GmbH vom Grundsatz her gewinnorientiert betrieben werde.⁸ Die Mittelverwendung der Stiftung X sei daher nicht auf eine öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet, sondern diene der Y GmbH. Ein allfällig gemeinnützi-

- 5 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/>)
- 6 jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm) findet das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG, SR 642.14; <http://www.admin.ch/chi/dsr/6/642.14.de.pdf>) auf diese Steuer keine Anwendung (Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 [Fn. 5], E. 3.1). Das StHG beschlägt nur die Einkommens- und die Vermögenssteuer natürlicher Personen, die Gewinn- und die Kapitalsteuer von juristischen Personen, gewisse Quellensteuern und die Grundstückgewinnsteuer (Art. 2 Abs. 1 StHG).
- 7 § 123 Abs. 2 des Thurgauer Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 14.9.1992 (<http://www.rechtswortbuch.ch/frontend/versions/625>).
- 8 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (Fn. 5), E. 3.3.1.

ger Zweck werde dadurch wieder aufgehoben, dass die effektive Tätigkeit der Stiftung X darin bestehe, einen grundsätzlich gewinnorientierten Betrieb zu unterstützen.⁹

Für sich genommen kann diesem höchstrichterlichen Entscheid zugestimmt werden.¹⁰ Die Fallkonstellation hat eine gewisse Ähnlichkeit mit dem „Sekten-Fall“, den das Bundesgericht in seinem Urteil 2C_664/2007 vom 6.3.2008 zu beurteilen hatte.¹¹ In diesem Fall wurde einer Stiftung die Befreiung von der Gewinn- und der Kapitalsteuer verweigert, weil alle Leistungen ausschließlich an einen Verein gingen. Allerdings bestehen zwischen den beiden Fällen gewisse Unterschiede. Im „Sekten-Fall“ wurde der um Steuerbefreiung nachsuchenden Stiftung zum Verhängnis, dass sie einen einzigen Destinatär begünstigt hatte. Im hier diskutierten Fall dagegen wäre dieser Umstand für sich offenbar nicht gemeinnützigkeitsschädlich gewesen, führte doch das Bundesgericht aus, eine Steuerbefreiung käme nicht bloß dann in Betracht, wenn die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Damit scheint das Bundesgericht – anders als im „Sekten-Fall“ – anzudeuten, dass das schweizerische Steuerrecht auch aus seiner Sicht kein „Unmittelbarkeitsgebot“ kennt. In der Lehre war dies bisher wohl weitgehend schon anerkannt, aber eine höchstrichterliche Stellungnahme zu dieser Frage stand soweit ersichtlich noch aus.¹² Die Zukunft wird weisen müssen, ob mit diesem Urteil *gemeinnützige Organisationsketten* auch vom Bundesgericht grundsätzlich als zulässig erachtet werden.

In einem Punkt dürfte das Bundesgericht mit seiner Bemerkung allerdings zu weit gegangen sein. Gemeinnützige Organisationsketten sollten nach meinem Dafürhalten nur anerkannt werden, wenn sämtliche Glieder der Kette den Kriterien der Gemeinnützigkeit genügen und am Schluss der Kette gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis tatsächlich verwirklicht werden.¹³

Nicht zu prüfen hatte das Bundesgericht bei dieser Sachlage, ob der Destinatärkreis der Beschwerde führenden Stiftung als solcher hinreichend offen war. Einer frommen Stiftung des kanonischen Rechts, die Alters- und Pflegeheime für katholische „Priester und alle gottgeweihten Personen“ betreibt, hat das Bundesgericht früher die Steuerbefreiung mit der Begründung versagt, *wer seine Leistungen gemäß Statuten nur Angehörigen einer bestimmten Konfession, in deren Dienst sie tätig sind, erbringe, könne grundsätzlich nicht*

- 9 Urteil des Bundesgerichts 2C_162/2011 vom 17.10.2011 (Fn. 5), E. 3.3.2.
- 10 So im Wesentlichen wohl auch *Simonek/von Ah*, njus.ch, Unternehmenssteuerrecht 2011 – Entwicklungen, Bern 2012, S. 134 ff., und *Casanova*, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2011, Kantonale Abgaben, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 81, S. 314 ff., spez. S. 342 f.
- 11 Siehe zu diesem Fall *Th. Koller* (Fn. 2), S. 89 f.
- 12 Vgl. dazu etwa *Th. Koller*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: *Walz/von Auer/von Hippel* (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Tübingen 2007, S. 441 ff., spez. S. 460 f.
- 13 *Th. Koller* (Fn. 2), S. 90; a.M. wohl *Simonek/von Ah* (Fn. 10), S. 136, welche die von einem Zwischenglied (hier der Mieterin der Liegenschaft) verfolgten Zwecke nicht berücksichtigen möchten, sondern im Endeffekt nur, ob die Tätigkeit (hier also die Vermietung als solche) mit dem gemeinnützigen Zweck vereinbar sei.

als *gemeinnützig anerkannt werden*.¹⁴ Auch wenn im hier diskutierten Fall der Destinatärkreis wesentlich weiter umschrieben war, ist eine gewisse Ähnlichkeit zum Fall der frommen Stiftung nicht zu übersehen. In beiden Fällen geht es um religionsnahe Stiftungen und den Betrieb von Alters- und Pflegeheimen. Es wäre spannend gewesen zu sehen, wie das Bundesgericht die Weite oder Enge des Destinatärkreises für den Fall beurteilt hätte, dass die Stiftung X z.B. nur christliche Pensionärinnen und Pensionäre in das Heim aufnehmen lassen sollte.¹⁵

III. Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“¹⁶

Die Stiftung „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“¹⁷ bezweckt gemäß Handelsregistereintrag die „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.“ Laut Stiftungsreglement soll das Zentrum unabhängig von religiösen Zugehörigkeiten all jenen offenstehen, die Stille und Meditation im Rahmen der Angebote des Zentrums suchen, und es soll diesen den geeigneten Rahmen geben, Herz und Geist zu befreien und Mitgefühl zu kultivieren.

Die kantonal-bernerische Steuerverwaltung, der sich vor dem Bundesgericht die Eidgenössische Steuerverwaltung anschloss, wollte der Stiftung die ursprünglich gewährte Steuerbefreiung im Rahmen eines Überprüfungsverfahrens entziehen, scheiterte damit jedoch sowohl vor dem Berner Verwaltungsgericht als auch vor dem Bundesgericht. Der Streit drehte sich dabei im Wesentlichen um die Frage, ob das von der Stiftung betriebene Zentrum eine *gemeinnützigkeitsschädliche Erwerbstätigkeit darstelle*. Die Stiftung bietet ihre Kurse nicht kostenlos an, sondern verlangt von den Teilnehmern ein Kursgeld von rund

CHF 70,- pro Person und Tag (wobei immerhin minderbemittelten Teilnehmern der Preis ganz oder teilweise erlassen wird). Dieses Kursgeld dient der Deckung der Kosten für Unterkunft und Verpflegung, für Reisespesen und andere Auslagen der Lehrpersonen sowie der Kosten für Administration, Werbung und den Betrieb des Zentrums. In den Jahren 2005 bis 2007 bewegten sich die Kursgelderinnahmen im Bereich von rund CHF 360'000 bis CHF 400'000 pro Jahr. Das Kursgeld ist indessen nicht kostendeckend und enthält insbesondere keinen Anteil für das Honorar der Kursleitung. Den Kursteilnehmern wird daher empfohlen, jeweils am Kursende freiwillig und anonym für die Kursleiter „Spenden“ zu leisten, welche direkt der Kursleitung zukommen. Der Stiftung selbst flossen an Spenden und Gönnerbeiträge im gleichen Zeitraum jährlich rund CHF 65'000 zu. In den Jahren 2005 bis 2007 beschäftigte die Stiftung sechs Teilzeitangestellte zu relativ bescheidenen Löhnen. Daneben leisteten zwei bis drei externe Mitarbeiter Freiwilligenarbeit. Die fünf Mitglieder des Stiftungsrates sind ehrenamtlich tätig. Aufgrund dieser Sachlage kamen sowohl das Berner Verwaltungsgericht als auch das Bundesgericht zum Schluss, dass der Betrieb des Zentrums, der nicht gewinnstrebig erfolge, keine Erwerbstätigkeit darstelle, welche die Uneigennützigkeit ausschliesse.¹⁸

Nicht näher thematisiert hat das Bundesgericht in seinem Urteil die Frage der Verfolgung eines Allgemeininteresses. Das Berner Verwaltungsgericht hatte dazu festgehalten, der Betrieb des Meditationszentrums Beatenberg sei der Lehre und Praxis der buddhistischen Meditation gewidmet und beinhalte im Wesentlichen das Angebot von buddhistisch geprägten Kursen zur seelischen Befreiung und Selbstfindung. Die Kurse dienten der spirituellen Fürsorge und seien wohl geeignet, einen Beitrag zur Lebensbewältigung zu leisten und damit die öffentliche Wohlfahrt zu fördern. Es sei daher zu Recht unbestritten geblieben, dass der Betrieb der Stiftung aus gesellschaftlicher Gesamtsicht förderungswürdig sei und folglich im Allgemeininteresse liege. Daran ändere nichts, dass tatsächliche Wirken auf buddhistischer und damit auf religiöser Grundlage beruhe. Die Aktivität der Stiftung sei hauptsächlich auf die seelische Befreiung, Selbstfindung und Unterstützung zur Lebensbewältigung und damit auf – in einem weiten Sinn verstandene – spirituelle Fürsorge bzw. öffentliche Wohlfahrtsförderung ausgerichtet. Sie wolle alle Personen ansprechen, die spirituelle Fürsorge suchen würden, ohne dass diese sich zur buddhistischen Religion bekennen oder sich mit entsprechendem Gedankengut identifizieren müssten, wenn sie das Angebot in Anspruch nehmen bzw. Meditationskurse besuchen würden.¹⁹ Das Bundesgericht schließt sich diesen vorinstanzlichen Erwägungen mit der lapidaren Bemerkung an, es sei anerkannt, dass die Aktivität der Stiftung an sich im Allgemeininteresse liege und der Kreis der Destinatäre durchaus offen sei.²⁰

Das ist nun allerdings bemerkenswert und zeigt, welch schmale Gratwanderung erforderlich werden kann, wenn bei „religionsnahen“ Institutionen erwogen werden muss, ob ein Allgemeininteresse verfolgt wird oder nicht. Gemäß Rechtsprechung können nur Zwecke

18 Nur am Rande sei vermerkt, dass das Bundesgericht ausdrücklich betont, eine marktkonforme Entlohnung der Mitarbeitenden (die hier allerdings nicht gegeben war) würde der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen (Urteil 2C_251/2012 vom 17.8.2012 [Fn. 16], E. 3.1.1, unter anderem unter Berufung auf 7h. Koller [Fn. 12], S. 459 ff.).

19 Urteil des Berner Verwaltungsgerichts vom 9.2.2012 (Fn. 16), E. 5.3.

20 Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 vom 17.8.2012 (Fn. 16), E. 2.2.

14 Urteil des Bundesgerichts 2C_220/2008 vom 9.9.2008 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>); kritisch dazu Th. Koller (Fn. 2), S. 91 f.

15 Ob dies der Fall ist oder nicht, entzieht sich meiner Kenntnis. In seiner früheren Rechtsprechung war das Bundesgericht wesentlich weniger restriktiv als im Fall der frommen Stiftung. So hat es z.B. im Jahr 1950 einen Verein als gemeinnützig anerkannt, der ein *Erholungsheim für den weniger bemittelten Teil der katholischen Bevölkerung* betrieb (BGE 76 I 197; <http://www.servat.unibe.ch/dfr/pdf/c1076197.pdf>), und im Jahr 1961 tat es dasselbe bei einem Verein, welcher ein *Heim für italienische Fremdarbeiter römisch-katholischer Konfession* unterhielt (BGE 87 I 19; [http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/c1087019.html](http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm)).

16 Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 und 2C_252/2012 vom 17.8.2012 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>). Das wesentlich ausführlicher begründete Urteil vom 9.2.2012 des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern als Vorinstanz ist publiziert in der Bernischen Verwaltungsrechtsprechung (BVR) 2012, S. 443 ff.

17 Nähere Informationen zum Meditationszentrum Beatenberg finden sich unter www.karuna.ch.

gemeinnützig sein, die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als besonders förderungswert gelten.²¹ Da erstaunt es schon ein wenig, dass sich das Bundesgericht mit keinem Wort zur Frage äußert, ob ein buddhistisches Meditationszentrum diesem Kriterium genügt. Hinzu kommt ein weiterer kritischer Gesichtspunkt. Im vorn erwähnten „Sekten-Fall“²² hatten die kantonal-generischen Instanzen der Beschwerdeführerin vorgeworfen, sie qualifiziere sich als „humanitäres Fenster“ einer bestimmten Organisation, deren „sektierisches Treiben“ durch zahlreiche Quellen bestätigt sei. Andeutungsweise ließ das Bundesgericht in seinem Urteil damals durchblicken, dass die bekehrerischen Bestrebungen der von der Beschwerdeführerin Bedachten zu Gunsten sektiererischer Organisationen letztlich der Selbsthilfe bzw. der Unterstützung von Interessengruppen gleichkämen, was die Gemeinnützigkeit ausschließen würde. Nun liegt es mir natürlich nicht fern, dem „Zentrum für buddhistische Meditation Beatenberg“, das ich persönlich nicht kenne, „sektierisches Treiben“ bzw. „bekehrerische Bestrebungen“ vorzuhalten. Dennoch bleibt ein Problem: Im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit müssen Steuerbehörden und Steuerjustizinstanzen bei „religionsnahen“ Institutionen stets entscheiden, ob die Anliegen, die verfolgt werden, noch im Interesse der Allgemeinheit liegen (wenn das seelische Wohl der Menschen – immer bezogen auf das Diesseitige²³ – gefördert wird) oder ob sektiererisch-bekehrerische Ziele verfolgt werden (mit denen das seelische Wohl der Menschen nicht gefördert wird). Diese Abgrenzung kann im Einzelfall heikel sein. Wo kippt die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht offenbar besonders förderungswerte seelische Befreiung ins Sektiererische, wo – im religionsnahen Bereich – das „Positive“ ins „Negative“? Wo endet das Fürsorgliche und wo beginnt das unerträglich Missionarische? Soll z.B. entscheidend sein, ob (steuerbefreit) Trost spendet oder (besteuert) mit ewigen Höllenqualen gedroht wird? Fragen über Fragen, zu deren Beantwortung die Steuerbehörden und die Steuerjustizinstanzen im Grunde nicht wirklich berufen sind. *Dem letztlich ist es nicht Aufgabe der Fiscalinstanzen, über Wert und Unwert von geistig-religiösen Anliegen (oder z.B. auch – wie das Bundesgericht einmal zu Recht betont hat – über den Wert oder Unwert kultureller Veranstaltungen)²⁴ zu entscheiden.*

Ein Patentrezept für die Lösung des Problems habe ich nicht. Ob es sachgerecht ist, bei „religionsnahen“ Institutionen die Förderung des Allgemeininteresses eher liberal zu

21 BGE 114 Ib 277 E. 2b S. 279, m.Nw. (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/leitentscheide/1954.htm> bzw. <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/b1114277.html>).

22 Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2007 vom 6.3.2008 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/leitentscheide/1954.htm>; dazu unten IV).

23 [Fn. 2], S. 89 f.).

24 BGE 113 Ib 7 E. 3b S. 11 (<http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/leitentscheide/1954.htm> bzw. <http://www.servat.unibe.ch/dfr/bge/b1113007.html>; „Weltheatergesellschaft Einsiedeln“).

Allgemeininteresse liegenden Förderung von Kultur und bloßer Unterhaltung abgegrenzt werden muss, das Urteil des Steuergerichtshofes des Kantons Freiburg vom 15.6.2012 betreffend den Verein „Sommerfestspiele Murten“, der jährlich das Festival „Murten Classics“, die bedeutendste kulturelle Veranstaltung im Kanton Freiburg, organisiert (Aktenzeichen 604 2011-36 und 604 2011-37).

interpretieren, wie dies das Berner Verwaltungsgericht und das Bundesgericht beim „Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg“ tendenziell getan haben, und nur in Extremfällen die Förderung des Allgemeininteresses zu verneinen, ist fraglich. Damit wird die bisherige höchstrichterliche Rechtsprechung, gemeinnützig seien nur Zwecke, die aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als besonders förderungswert erscheinen, ang strapaziert, wenn nicht gar aufgegeben. Immerhin kann auf diese Weise bis zu einem gewissen Grad (aber nicht mit hundertprozentiger Sicherheit) verhindert werden, dass Steuer- und Steuerjustizbehörden indirekt zum Zensor über weltanschaulich-religionsnahe Fragen werden. Und in wirklich problematischen Fällen dürfte in der Regel das zweite für die Steuerbefreiung erforderliche Kriterium, nämlich die Uneigennützigkeit, nicht erfüllt sein,²⁵ so etwa wenn eine religionsnahe philosophische Lehre über Kurse, Veranstaltungen etc. zur „Geldmachmaschine“ wird. Dennoch: Ein gewisses Unbehagen bleibt!

Und einmal mehr stellt sich natürlich die Frage: Warum dient es dem Allgemeininteresse, wenn spirituelle Fürsorge für einen theoretisch offenen, in der Praxis aber letztlich doch sehr beschränkten Personenkreis angeboten wird, nicht aber, wenn Alters- und Pflegeheime für katholische „Priester und alle gottgeweihten Personen“ betrieben werden?

IV. Abgrenzung zum Steuerbefreiungstatbestand wegen Verfolgung von Kultuszwecken

Die Frage der Steuerbefreiung „religionsnaher“ Institutionen wegen Gemeinnützigkeit ist, wie darlegt, in der Praxis oft problematisch, weil sich relativ heikle Abgrenzungsfragen stellen können. Erschwert wird diese Problematik zudem noch durch den Umstand, dass das schweizerische Steuerrecht neben dem Tatbestand der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit auch den (selbständigen) Tatbestand der *Steuerbefreiung von juristischen Personen wegen Verfolgung von Kultuszwecken* kennt.²⁶ Die Abgrenzung zwischen den beiden Steuerbefreiungstatbeständen ist von grosser praktischer Bedeutung, weil Spender nur Zuwendungen an wegen Gemeinnützigkeit (oder Verfolgung öffentlicher Zwecke) steuerbefreite Institutionen von den Einkünften abziehen können, nicht aber Zuwendungen an juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen.²⁷

Gemäß Verwaltungspraxis wird dann ein Kultuszweck verfolgt, wenn eine juristische Person „ein gemeinsames Glaubensbekenntnis, gleichgültig welcher Konfession oder

25 So auch Greter, Art. 56 DBG N 29 in fine, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. Aufl. Basel 2008.

26 Art. 56 lit. h des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG; SR 642.11; <http://www.admin.ch/d/sr/6/642.11.de.pdf>), Art. 23 Abs. 1 lit. g SHG.

Eine entsprechende Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Kultuszwecke gesamtschweizerisch (so bei der Bundessteuer) bzw. gesamtschweizerisch oder kantonal (so bei den Kantons- und Gemeindesteuern) verfolgt werden. Sehr kleine Religionsgemeinschaften (wie z.B. Sekten von bloß lokaler Bedeutung) werden dieses Kriterium nicht erfüllen.

27 Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.

Religion, in Lehre und Gottesdienst pflegt und fördert“²⁸ während die Pflege von Weltanschauungen nicht unter diesen Zweck fällt.²⁹ Religion zeichne sich – so die „Praxisinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen“³⁰ – dadurch aus, dass sie „auf bestimmte Gottheiten bzw. höhere Mächte ausgerichtet“ sei; es müsse sich um eine „Begegnung des Menschen mit dem Transzendenten (...) handeln“.³¹ Im Gegensatz dazu nehme eine weltanschauliche oder philosophische Zwecksetzung „nur Bezug auf das Diesseitige“. Die „religiöse Verehrung einer höheren, übersphärischen Macht im engeren Sinne“ fehle. Allerdings – so die von Steuerbehörden und nicht etwa von Theologen oder Philosophen ausgearbeiteten Praxisinweise weiter – bereite die Abgrenzung zwischen „Religionsgemeinschaften und solchen Gemeinschaften mit para-religiösen Zielen, die sich ebenfalls darauf berufen, eine Religion zu sein, obwohl es sich tatsächlich um eine lebensphilosophische Erlösungslehre handelt (...)“, Schwierigkeiten.³²

Die Pflege von (hinreichend diesseitig orientierten) Weltanschauungen bildet somit – auch wenn diese der seelischen Befreiung dienen – keine Verfolgung von Kultuszwecken im steuerrechtlichen Sinn. Je nach den Umständen, vor allem bei einem weitgehend offenen Zielpublikum, kann sie aber nach der skizzierten Rechtsprechung im Allgemeininteresse liegen und daher – wenn alle anderen Voraussetzungen (insbesondere das Kriterium der Uneigennützigkeit) erfüllt sind – zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen.

Die Abgrenzung zwischen den beiden Steuerbefreiungstatbeständen ist – wie diese Ausführungen gezeigt haben – nicht immer einfach,³³ zumal für Steuer- und Steuerjustizbehörden, die in ihrer Tätigkeit in der Regel mehr auf das Diesseitige ausgerichtet sind und

28 Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung „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)“ vom 8.7.1994 (<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=de>; Dokument W95-012D), Ziff. III./2. (im Folgenden: KS Nr. 12). Zur Bedeutung dieses Kreisschreibens im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht siehe etwa Th. Koller (Fn. 12), S. 443 f., und ders. (Fn. 2), S. 87 f.

29 KS Nr. 12 (Fn. 28), Ziff. III./3.; Greter (Fn. 25), Art. 56 DBG N 44; Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 DBG N 111.

30 Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, Abzugsfähigkeit von Zuwendungen – Praxisinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen vom 18.1.2008 (http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxisinweise_steuerbefreiung_2008_d.pdf; im Folgenden: Praxisinweise). Vgl. zu diesen Praxisinweisen Th. Koller, Schweizerisches Gemeinnützigkeitsrecht: Praxisinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, BLS Non Profit Law News Ausgabe Nr. 4/2008, S. 22 (<http://www.npor.de/pdf/np12008-4.pdf>).

31 Praxisinweise (Fn. 30), Ziff. 6. II. A.

32 Praxisinweise (Fn. 30), Ziff. 6. V. A.

33 Ebenso auch Greter (Fn. 25), Art. 56 DBG N 44.

(hoffentlich) eher selten mit übersphärischen Mächten zu tun haben.³⁴ Bei „religionsnahen“ Institutionen können sich die Schwierigkeiten in der Abgrenzung zwischen diesen beiden Tatbeständen einerseits und die skizzierten Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Frage der Verfolgung eines Allgemeininteresses andererseits unter Umständen überlagern. Den Steuer- und Steuerjustizbehörden wird damit eine Aufgabe zugeordnet, denen sie im Grunde nur in beschränktem Maß sachgerecht nachkommen können.

V. Schluss

Da in der Schweiz nur wenige höchstrichterliche Urteile zum Gemeinnützigkeitsrecht existieren, lassen sich die Konturen des Tatbestands der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im Grunde nicht genau ausmachen. Die beiden skizzierten neueren Entscheide des Bundesgerichts sind interessante Farbtupfer in diesem Bereich, die Denkanstöße vermitteln, aber noch längst nicht die wünschbare Klarheit mit sich bringen.

VI. Anhang

Kurzer Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht

Der folgende kurze Abriss über die Regelung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im schweizerischen Steuerrecht mag den mit dem schweizerischen Steuersystem nicht bzw. nicht näher vertrauten Leserinnen und Lesern zum besseren Verständnis der vorstehenden Ausführungen dienen.³⁵

Neben der vom Bund erhobenen Mehrwertsteuer (die in diesem Beitrag keine Rolle spielt) sind die wichtigsten Steuern in der Schweiz die sowohl vom Bund als auch von den Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern auf dem *Einkommen der natürlichen Personen bzw. auf dem Gewinn juristischer Personen* sowie die Steuern der Kantone und Gemeinden auf dem *Vermögen natürlicher Personen und dem Kapital juristischer Personen*. Daneben bestehen weitere (weniger ins Gewicht fallende) Bundessteuern – wie z.B. die Verrechnungssteuer – sowie zahlreiche Steuern auf kantonaler Ebene wie etwa

34 Im Fall des „Zentrums für Buddhistische Meditation Beatenberg“, das ursprünglich von der Berner Steuerverwaltung je zu 50 % wegen Gemeinnützigkeit und wegen Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit worden war, führte das Berner Verwaltungsgericht aus, wie es sich mit der Verfolgung von Kultuszwecken verhalte, könne dahingestellt bleiben, da im Lichte des tatsächlichen Wirkens des Zentrums allfällige kultische Aspekte ohnehin im Hintergrund stehen würden (Urteil des Berner Verwaltungsgerichts vom 9.2.2012 [Fn. 16], E. 5.3).

Für eine „geteilte“ Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit einerseits und Verfolgung von Kultuszwecken andererseits (wie sie ursprünglich gewährt worden war), bestünde – wie das Berner Verwaltungsgericht unter Berufung auf KS Nr. 12 [Fn. 28] Ziff. III./4. festhält – mangels entsprechender Trennung der Finanzkreisläufe kein Raum. Zu den Erfordernissen an eine (klar getrennte) Spartenrechnung für den Fall, dass einer juristischen Person ausnahmsweise eine „geteilte“ Steuerbefreiung zuerkannt werden soll, siehe Praxisinweise (Fn. 30), Ziff. 11.

35 Vgl. zum folgenden einlässlich auch Th. Koller (Fn. 12), S. 441 ff.

Erbschafts- und Schenkungssteuern, Handänderungsabgaben bei der Veräußerung von Liegenschaften, Liegenschaftssteuer etc. Auf bundesrechtlicher Ebene geregelt sind neben den Bundessteuern selbst³⁶ die Grundzüge der kantonalen und kommunalen direkten Steuern im sogenannten *Steuerharmonisierungsgesetz*,³⁷ nämlich im Wesentlichen die Fragen der subjektiven Steuerpflicht sowie die Umschreibung der Steuerobjekte (Reineinkommen, Vermögen, Reingewinn, Kapital). Den Kantonen verbleibt bei diesen Steuern die Tarifautonomie (Festsetzung der Sozialabzüge, Festlegung des Steuertarifs etc.). Die übrigen kantonalen Steuern dagegen regeln die Kantone selbständig;³⁸ sie haben dabei nur – aber immerhin – die Schranken der Bundesverfassung und des internationalen Rechts (EMRK; Doppelbesteuerungsabkommen etc.) zu beachten.

Aufgrund des geschichtlichen Aufbaus des Steuersystems bestehen in der Schweiz theoretisch keine einheitlichen Regeln über die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Insbesondere können die Kantone im Bereich der bundesrechtlich nicht harmonisierten Steuern Steuerbefreiungstatbestände eigenständig normieren (was vor allem bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern von grosser Bedeutung sein kann). In der Praxis spielt diese Regelungsautonomie indessen nur eine geringe Rolle. Denn auf der Ebene der direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden bestehen bundesrechtliche Bestimmungen über diesen Steuerbefreiungstatbestand, welche formell zwar nur für diese Steuerarten gelten, faktisch aber sehr grosse Ausstrahlungswirkung auf die bundesrechtlich nicht normierten kantonalen Steuerarten haben.

Die maßgebenden bundesrechtlichen Regeln lauten wie folgt: Von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden befreit sind *juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschließlich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist*.³⁹ Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden ist *auch das entsprechende Kapital* von der Steuerpflicht befreit.⁴⁰ Freiwillige 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, können von den Spendern von den Einkünften (bei natürlichen Personen) bzw. vom Reingewinn (bei juristischen Personen) abgezogen werden. Bei der direkten Bundessteuer müssen diese Leistungen bei natürlichen Personen mindestens CHF 100.— erreichen und dürfen insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen,⁴¹ während juristische Personen maximal 20 Prozent ihres Reingewinns an

36 Vgl. dazu insbesondere das vor in Fn. 26 erwähnte Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG).

37 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG; vor Fn. 6).

38 Vgl. dazu etwa vor Fn. 6 zur Thurgauer Liegenschaftssteuer.

39 Art. 56 lit. g DBG; Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.

40 Eine entsprechende Steuerbefreiung ist bei der direkten Bundessteuer nicht erforderlich, da der Bund keine Kapitalsteuer erhebt.

41 Art. 33a DBG.

Spenden abziehen können.⁴² Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden können die Kantone die Höhe des maximal zulässigen Spendenabzugs selber festlegen.⁴³

Eine nähere Umschreibung des Begriffs der Gemeinnützigkeit findet sich weder im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer noch im Steuerharmonisierungsgesetz. Es ist daher Sache der Steuer- sowie der Steuerjustizbehörden, diesen Begriff zu konkretisieren. Um eine einigermaßen gleichmäßige Handhabung der bundessteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen zu erreichen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 8.7.1994 ein Kreisschreiben Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, sowie über die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen erlassen.⁴⁴ Für die Steuerjustizbehörden ist dieses Kreisschreiben nicht verbindlich. Da es aber im Wesentlichen die langjährige Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Bundessteuer wiedergibt, kommt ihm eine hohe faktische Geltung zu. Formal anwendbar ist das Kreisschreiben an sich nur auf die direkte Bundessteuer, nicht aber auf die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. In der Praxis befolgen allerdings die kantonalen Steuerbehörden die Richtlinien des Kreisschreibens über weite Strecken auch bei der Veranlagung der kantonalen und kommunalen Steuern.

Nach diesem Kreisschreiben hat eine juristische Person Anspruch auf Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, wenn sie ein *Allgemeininteresse* verfolgt und *uneigennützig* tätig ist.⁴⁵ Zudem muss die Zweckbindung der Mittel unwiderruflich sein und die gemeinnützigen Zwecke müssen ausschließlich verfolgt werden.⁴⁶ Was im *Allgemeininteresse* liegt, beurteilt sich „nach der jeweils maßgebenden Volksauffassung“.⁴⁷ Beispielhaft zählt das Kreisschreiben Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen auf. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen etwa die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Der Kreis der Destinatäre muss grundsätzlich offen sein. Ein allzu enger Destinatärkreis schließt eine Steuerbefreiung aus.⁴⁸ *Uneigennützigkeit* setzt altruistisches Handeln voraus. Es dürfen keine eigenen Interessen verfolgt werden, weshalb Selbsthilfeeinrichtungen nicht von der Steuer befreit werden können. Ebenso dürfen keine Erwerbszwecke verfolgt werden. Allerdings ist in einem gewissen Rahmen eine Erwerbstätigkeit erlaubt. Die Erwerbstätigkeit darf aber nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden, sondern höchstens Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen. Unter Umständen ist eine wirtschaftliche Betätigung sogar eine unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes. Die Steuerbefreiung ist nicht ausgeschlossen, wenn sich eine

42 Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG.

43 Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.

44 Vgl. dazu vor Fn. 28.

45 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II/3. lit. a) und b).

46 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II/2. lit. b) und c).

47 So wörtlich KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II/3. lit. a).

48 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II/3. lit. a).

solche wirtschaftliche Betätigung in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit hält.⁴⁹

Da das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht gesetzlich nur äußerst knapp geregelt ist und letztlich auch das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV keinen sehr hohen Detaillierungsgrad aufweist, kommt der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine große Bedeutung bei der Konkretisierung des Tatbestandes der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zu. Nun sind aber wie erwähnt höchstrichterliche Urteile zum Gemeinnützigkeitsrecht in der Schweiz eher selten. Daher lohnt es sich, die wenigen Entscheide, die in den letzten Jahren ergangen sind, näher zu betrachten.

VII. Zusammenfassung

Der Beitrag setzt sich mit den zwei einzigen Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts aus den Jahren 2011 und 2012 im Gemeinnützigkeitsrecht auseinander, die beide „religionsnahe“ Institutionen betrafen.

In dem einen Fall vermietete eine gemeinnützig tätige, den christlichen Glauben fördernde Stiftung eine Liegenschaft an eine GmbH, die auf dieser ein Alters- und Pflegeheim betreibt. Das Bundesgericht lehnte eine Befreiung der Stiftung von der Liegenschaftsteuer ab. Entscheidend hierfür war der Umstand, dass die GmbH gewinnorientiert betrieben werde und somit die Stiftung mit der Vermietung der Liegenschaft an die GmbH keine gemeinnützigen Zwecke verfolge. Das Bundesgericht stellte in diesem Zusammenhang allerdings klar, dass eine Steuerbefreiung nicht zwingend voraussetze, dass die unmittelbar begünstigte juristische Person ihrerseits von der Steuer befreit sei. Nach Auffassung des Autors wäre es aber wünschenswert, derartige gemeinnützige Organisationsketten nur anzuerkennen, solange sämtliche Glieder der Kette den Kriterien der Gemeinnützigkeit genügen und am Schluss gemeinnützige Zwecke gegenüber einem hinreichend offenen Destinatärkreis verwirklicht werden.

Der andere Fall betraf eine Stiftung, die ein buddhistisches Meditationszentrum betreibt, das allgemein zugänglich ist. Die Steuerverwaltung wollte ihr die ursprünglich gewährte Steuerbefreiung wegen gemeinnützigkeitsschädlicher Erwerbstätigkeit entziehen. Das Bundesgericht lehnte dies nach Würdigung aller Umstände ab, da der Betrieb des Zentrums nicht gewinnstrebig erfolge, setzte sich aber nicht mit der durchaus heiklen Frage auseinander, ob die Stiftung überhaupt Allgemeininteressen verfolge. Die Abgrenzung zwischen der Förderung von Allgemeininteressen einerseits und der Förderung sektoriell-risch-bekehrerischer Ziele andererseits stellt die Steuerbehörden bei „religionsnahen“ Institutionen jedoch immer wieder vor schwierige Fragen. Die Haltung des Bundesgerichts, offenbar nur in Extremfällen die Förderung des Allgemeininteresses zu verneinen, ist nicht unproblematisch.

Bei „religionsnahen“ Institutionen ist zudem die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vom Steuerbefreiungstatbestand wegen Verfolgung von Kultuszwecken abzuziehen, weil Spender Zuwendungen nur im ersten Fall von ihren Einkünften abziehen können. Die

49 KS Nr. 12 (Fn. 28) Ziff. II./3. lit. b).

Steuerbehörden müssen also zwischen der Pflege und Förderung eines gemeinsamen Glaubensbekenntnisses (Verfolgung eines Kultuszwecks) und der Pflege von diesseitigen Weltanschauungen (die unter Umständen im Allgemeininteresse liegen und damit zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen kann) unterscheiden – eine Aufgabe, der sie ihrer Funktion nach nur begrenzt sachgerecht nachkommen können.

VIII. Summary

This article examines two single judgments on non-profit law rendered by the Swiss Federal Supreme Court in 2011 and 2012 both of which relate to “religious” institutions.

In one of the cases a foundation operating as a non-profit organization to promote the Christian faith let to a limited company (a GmbH) property in which the company ran a home for the elderly and a nursing home. The Supreme Court rejected exemption from property tax for the foundation. The decisive criterion for this was the fact that the GmbH was operated as a profit-making company, so that by letting the property to the GmbH the foundation was not pursuing non-profit objectives. In this connection the Supreme Court did, however, elucidate that the precondition for tax exemption was not necessarily that the legal entity directly benefiting was, for its part, exempt from tax. In the author’s opinion it would, however, be desirable to only recognize non-profit organisation chains such as this if all the links in the chain were to satisfy the non-profit criteria and if ultimately non-profit objectives were achieved with regard to a sufficiently open group of beneficiaries.

The other case was concerned with a foundation which operated a Buddhist meditation centre open to the general public. The tax authority sought to withdraw the tax exemption originally afforded to the foundation because of its gainful occupation which is detrimental to non-profit status. This was dismissed by the Supreme Court after an examination of all the circumstances as the centre was not operated with the aim of achieving profits. The Supreme Court did, however, not investigate the certainly sensitive issue as to whether the foundation was pursuing public interests at all. The delimitation between promoting the public interest on the one hand and promoting sectarian proselytizing goals on the other frequently raises difficult problems for the tax authorities in the case of “religious” institutions. The Supreme Court’s stance, only denying the promotion of public interest in extreme cases, is not unproblematic.

In the case of “religious” institutions, tax exemption due to their non-profit status also has to be distinguished from exemption from tax based on pursuing cultural purposes (*Kultuszwecke*), because it is only in the former case that taxpayers are able to deduct donations from their income. The tax authorities therefore have to distinguish between fostering and promoting a common creed (pursuing a cultural purpose) and fostering secular philosophies (which may possibly be in the public interest and can thus lead to tax exemption due to non-profit status) – a task which, by virtue of the tax authorities’ function, they have only limited ability to perform properly.

BUCERIUS LAW SCHOOL PRESS

Non Profit Law Yearbook 2012/2013

Das Jahrbuch des Instituts für Stiftungsrecht und
das Recht der Non-Profit-Organisationen

Herausgegeben von

Rainer Hüttemann · Peter Rawert
Karsten Schmidt · Birgit Weitmeyer

Schriftleitung

Dr. Emily Plate-Godeffroy
Julia Theele

Verlag:
Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Herausgeber:
Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Prof. Dr. Peter Rawert, Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Karsten Schmidt, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer

1. Auflage 2013

Herstellung und Auslieferung:
tradition GmbH, Hamburg

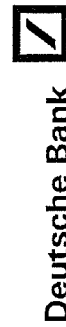
ISBN: 978-3-86381-028-3
Printed in Germany

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

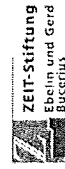
Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg, wird gefördert durch



Deutsche Bank

DE BUCERIUS
LAW SCHOOL PRESS
GRÜNDUNG DER



ZEIT-Stiftung
Ebelin und Geird
Bucerius

Vorwort

Das diesjährige Non Profit Law Yearbook 2012/2013 widmet sich im Schwerpunkt – zehn Jahre nach ihrem Inkrafttreten am 1. September 2002 – der Bewertung der Reform des Bundesstiftungsrechts im BGB und bezieht dabei die nachfolgenden Anpassungen an das Bundesrecht in den Landesstiftungsgesetzen ein. Seinem Anspruch entsprechend, neben den Entwicklungen im deutschen Stiftungs- und Non-Profit-Recht zuverlässig über ausländische Rechtsordnungen zu unterrichten, enthält es ferner mehrere Beiträge über das Stiftungs-, Non-Profit- und Gemeinnützigkeitsrecht aus Österreich, der Schweiz und Italien.

Den Auftakt macht ein Beitrag zur „Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz“ von *Georg von Schurbein*. Der Autor untersucht die in beiden Ländern – geringen – gesetzlichen Anforderungen an eine Foundation Governance und stellt die Empfehlungen im Swiss Foundation Code den Grundsätzen guter Stiftungspraxis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen e.V. gegenüber. Im Ergebnis sieht er sinnvolle Governance Strukturen als unabdingbar für eine gelungene Arbeit von Förderstiftungen an.

Das Gesetz zur Modernisierung des Stiftungsrechts vom 15. Juli 2002 hat die Voraussetzungen für die Errichtung einer Stiftung Bürgerlichen Rechts abschließend im BGB geregelt und das Nebeneinander von bundes- und landesrechtlichen Vorgaben beseitigt. Obwohl bereits der 44. Deutsche Juristentag des Jahres 1962 die Frage aufgeworfen hatte, ob das Stiftungsrecht bundesgesetzlich vereinheitlicht und reformiert werden soll, sollte es bis zur Reform noch 40 Jahre dauern. Vor dem Hintergrund, dass sich die tatsächliche Lage und die Bedürfnisse von Stiftern und Stiftungen seit den Reformüberlegungen verändert haben, stellt sich die Frage, ob erneute Anpassungen notwendig sind, damit das Stiftungsrecht im 21. Jahrhundert „ankommt“. Hierzu hat das Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen am 25. und 26. September 2012 eine Tagung ausgerichtet, deren Erträge in diesem Band abgedruckt sind.

So zeigt *Birgit Weitemeyer* in ihrem Beitrag „Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze. Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen?“ einleitend die wesentlichen Änderungen der Stiftungsrechtsreform und das durch aktuelle Änderungen im Umfeld von Stiftern und Stiftungen bedingte Tableau möglicher und breit diskutierter erneuter Reformschritte auf. Das geschieht auch unter Berücksichtigung eines derzeit diskutierten rechtspolitischen Vorschlags der Freien und Hansestadt Hamburg.

Dieter Reuter arbeitet heraus, ob und wie „Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks“ heute noch gesetzlich und behördlich gewährleistet werden muss oder ob dem Stifter ein größerer Beurteilungsspielraum im Hinblick auf die Erfüllung des Stiftungszwecks zukommen soll, wenn er meint, diesen besser durch eine zeitlich begrenzte Stiftung oder Verbrauchsstiftung erfüllen zu können.

Ob dem noch lebenden Stifter künftig erweiterte Möglichkeiten zur Änderung der Satzung oder des Zwecks „ihrer“ Stiftung zukommen sollen, untersucht *Peter Rawert* unter dem Titel „Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung“.

Auch die von *Arnd Arnold* bearbeitete Fragestellung: „Auf den Weg zu einer besseren Foundation Governance, Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte“ dreht sich um die Verbesserung der Strukturen innerhalb von Stiftungen. *Arnold* befürwortet gesetzliche Regelungen wegen der Vielgestaltigkeit von Stiftungen nur im engen Rahmen. Freiwillige Kodices hält er aber – ebenso wie von *Schurbein* – für sinnvoll.

Der Verbesserung der Stiftungsarbeit dienen soll schließlich auch eine größere Transparenz im Stiftungswesen. Die Frage „Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?“ beantwortet *Rainer Hüttemann* differenziert mit dem Ergebnis, dass für alle Stiftungen ein öffentliches Register mit negativer Publizität geschaffen werden müsse und größere Stiftungen von Gesetzes wegen anzuhalten seien, eine einheitliche Rechnungslegung vorzunehmen. Diese soll verpflichtend geprüft werden.

Zum Vereinsrecht enthält das Jahrbuch einen Beitrag von *Lars Leuschner*, der im vergangenen Jahr für seine 2011 erschienene Habilitationsschrift „Das Konzernrecht des Vereins“ mit dem W. Rainer Walz-Preis ausgezeichnet worden ist. *Leuschner* untersucht in diesem Band unter dem Titel „Holzmüller im Verein? Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen“, ob und wann die Mitgliederversammlung über gewichtige Fragen des Vereinslebens zu entscheiden hat und wie die Kompetenzen der Mitgliederversammlung von der Geschäftsführungsbefugnis des Vorstands abzugrenzen sind.

Den steuerrechtlichen Teil des Non Profit Law Yearbook leitet *Andreas Musil* ein. Unter der Überschrift „Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform. Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven“ legt *Musil* dar, wie die Zunahme wirtschaftlicher Betätigung im gemeinnützigen Krankenhausesektor in Form von Holdingstrukturen, durch Outsourcing und durch die politisch forcierte Gründung von Medizinischen Versorgungszentren an die Grenzen des geltenden Gemeinnützigkeitsrechts stößt.

Ob der im März 2010 neu verabschiedete Rechnungslegungsstandard für Spenden sammelnde Organisationen eine sinnvolle Neuregelung darstellt, stellt *Manfred Lehmann* unter der Überschrift „Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit“ zur Diskussion und distanziert sich kritisch von den Zielen der Standard-Setzer, deren Intention es ist, mit dem Standard den betroffenen Organisationen ebenso wie den Spendern fundiertere Informationen bereit zu stellen.

Schließlich stellt *Ingo Gräffe* das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 vor, das zahlreiche Änderungen im Gemeinnützigkeitssteuerrecht gebracht hat, und unterzieht die Neuregelung einer ersten Einschätzung aus der Sicht der Finanzverwaltung.

Im internationalen Teil des Bandes untersucht *Thomas Koller* „Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts“ und nimmt einige aktuelle und auch zum deutschen Gemeinnützigkeitsrecht Parallelen aufweisende höchstrichterliche Entscheidungen zum Ausgangspunkt, in denen es um die Reichweite der Steuerbefreiung für religiöse Vereinigungen geht.

Zunehmend problematisch gesehen wird das Fehlen von speziellen Regelungen zum Internationalen Privatrecht für Stiftungen. *Matthias Uhl* entwickelt vor dem Hintergrund der „Europarechtlichen Gründungstheorie“ im Gesellschaftsrecht die These, dass für die aufsichtsbedürftige Rechtsform der Stiftung die Zulässigkeit eines freien Zuzugs innerhalb

Europas unpassend und auch im Entwurf einer Verordnung über eine Europäische Stiftung die internationale Stiftungsaufsicht noch nicht hinreichend gelöst ist.

Im Abschnitt „Länderberichte“ präsentieren *Nils Krause* und *Florian Haase* in ihrem Report „Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland“ eine breite Auswahl der wichtigsten Entwicklungen. *Francesco A. Schurr* hat es übernommen, dem deutschen Leser „Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrecht in Italien“ zu erläutern. Den Länderreport zum Schweizer Vereins- und Stiftungsrecht des Jahres 2012 haben *Dominique Jakob* und *Matthias Uhl* verfasst, den Bericht über die Entwicklung des Vereins- und Stiftungsrechts im Jahr 2012 in Österreich erstellten *Susanne Kals* und *Johannes Zollner*.

Für die wertvolle Mitarbeit an dem diesjährigen Non Profit Law Yearbook haben die Herausgeber erneut allen Autoren sowie den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg zu danken: für die Schriftleitung Frau Dr. *Emily Plate-Godeffroy* und Frau *Julia Theele*, für die Erstellung der Bibliographie des Jahres 2012 zum Non-Profit-Recht Frau *Janne Seelig* und Herrn *Florian Kamp*, für die Erstellung des Schlagwortverzeichnisses Herrn *Tim Maciejewski* sowie für die Übersetzung einiger der Summaries und des Vorworts Frau *Rosalind Kessler*.

Hamburg, im August 2013

Rainer Hüttemann, Peter Rawert, Karsten Schmidt, Birgit Weitemeyer

Inhalt

Vorwort.....	V
Foreword.....	IX
Grundfragen/Managementfragen	
Governance und Management von Förderstiftungen in Deutschland und in der Schweiz.....	I
GEORG VON SCHNURBEIN	
Zehn Jahre Reform des Bundesstiftungsrechts und Anpassung der Landesstiftungsgesetze Weiterer Reformbedarf zur Anpassung des Stiftungsrechts an moderne Entwicklungen	
Die Reform des Bundesrechts und die nachfolgenden Reformen in den Ländern – Erreichtes und Agenda für die Zukunft	17
BIRGIT WEITEMEYER	
Die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks	37
DIETER REUTER	
Öffnung der Stiftung für körperschaftliche Strukturen? – Der noch lebende Stifter und die Verfassung „seiner“ Stiftung.....	51
PETER RAWERT	
Auf dem Weg zu einer besseren Foundation Governance Organstruktur, Vergütung, Destinatärsrechte	63
ARNOLD ARNOLD	
Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?	81
RAINER HÜTTEMANN	
Zivilrecht	
Holz Müller im Verein? Zur Vorlagepflicht des Vereinsvorstandes bei gruppenspezifischen Maßnahmen.....	107
LARS LEUSCHNER	
Steuerrecht	
Steuerliche Fragen der Gesundheitsreform Gestaltungsoptionen und Reformperspektiven	127
ANDREAS MUSIL	
Spendenfinanzierung nach IDW-Standard RS HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit	139
MANFRED LEHMANN	

Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes INGO GRAFFE	159
Internationales	
Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der neueren Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts THOMAS KOLLER	175
Das Internationale Privatrecht der Stiftung und das Aufsichtsrecht MATTHIAS UHL	189
Länderberichte	
Aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung zum Dritten Sektor im Jahr 2012 in Deutschland NILS KRAUSE / FLORIAN HAASE	225
Die Stiftung und das System des Gemeinnützigkeitsrechts in Italien FRANCESCO A. SCHURR	269
Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Schweiz DOMINIQUE JAKOB / MATTHIAS UHL	287
Vereins- und Stiftungsrecht 2012 – Länderbericht Österreich SUSANNE KALSS / JOHANNES ZOLLNER	301
Dokumentation	
Auswahlbibliographie des Non-Profit-Rechts 2012 FLORIAN KAMP / JANNE SEELIG	317
Autorenverzeichnis	341
Sachregister	344