

Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz

THOMAS KOLLER

- A. Allgemeines
 - I. Steuersystem
 - II. Theoretische Grundlagen der Steuerbefreiung
 - III. Empirische Daten
 - B. Voraussetzung der Vergünstigung bei der empfangenden Organisation/Voraussetzungen für den Status einer begünstigten Organisation.
 - I. (Keine) Unterscheidung zwischen direkter Steuervergünstigung (für die Organisation) und indirekter Steuervergünstigung (Spendenabzug)
 - II. Organisationsrechtliche Voraussetzungen
 - 1. Bei den direkten Steuern
 - 2. Bei der Mehrwertsteuer
 - III. Gemeinnütziger Zweck
 - 1. Definition der Gemeinnützigkeit
 - a) Gesetzliche Definition
 - aa) Direkte Steuern
 - bb) Erbschafts- und Schenkungssteuern
 - cc) Mehrwertsteuer
 - b) Die nähere Umschreibung der Gemeinnützigkeit für das Recht der direkten Steuern
 - aa) Förderung des Allgemeininteresses
 - bb) Uneigennützigkeit
 - cc) Zur Abgrenzung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zweckverfolgung
 - d) Sonderproblem: Förderung im Ausland
 - 2. Kohärenz mit dem ungarischen Katalog
 - IV. Vorgaben für die Mittelverwendung
 - 1. Verfolgung des satzungsmäßigen Zwecks
 - 2. Gewinnausschüttungsverbot
 - 3. Zulässigkeit von Zuwendungen und Zahlungen an den Stifter, ihm nahe stehende Personen oder Vereinsmitglieder
 - 4. Zulässigkeit von Zuwendungen und Zahlungen an den Vorstand und Angestellte der Organisation
 - 5. (Kein) Gebot der zeitnahen Mittelverwendung
 - 6. (Kein) Unmittelbarkeitsgebot
 - 7. (Keine) besonderen zivilrechtliche Regelungen zur Mittelverwendung, insbesondere im Stiftungsrecht (Grundsatz der Dauerhaftigkeit, Grundsatz der Kapitalerhaltung)
- V. Vorgaben für die Mittelverteilung (Begrenzung unternehmerischer Tätigkeit)
- C. Besteuerung der Empfängerorganisation
 - I. Einschlägige Steuern
 - II. Ideelle Einkünfte
 - III. Einkünfte aus Vermögensverwaltung
 - IV. Einkünfte aus Zweckbetrieb
 - V. Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb
 - VI. Weitere Begünstigungen
- D. Besteuerung des Spenders, Stifters, Zustifters
 - I. Umfang und Methode der Steuerbegünstigung beim Zuwendenden
 - 1. Abzug vom Einkommen bzw. der Einkommensbemessungsgrundlage
 - 2. Abzugsobergrenzen und Mindestspenden
 - 3. Spezielle Förderungsmechanismen
 - II. Begriff der „Spende“, Abgrenzungen und Differenzierungen
 - 1. Gesetzlicher Begriff der Spende

2. Abgrenzung von Spende, Entgelt und Mitgliedsbeitrag
 3. Abgrenzung von Spende und Sponsoring
 4. (Keine) Differenzierung nach dem Spender (Einzelperson/Unternehmen)
 5. (Keine) Differenzierung nach der Rechtsform der empfangenden Organisation oder der Widmung des Stifters als Spende oder (Zu-)Stiftung
 6. (Keine) Differenzierung nach dem von der steuerbegünstigten Organisation verfolgten Zweck
 7. (Keine) Differenzierung nach dem zugewendeten Gegenstand: Geldspende und Sachspende (Zeitspende)?
- III. Besondere Fragen
1. Zivilrechtliche Einordnung der Spende, Möglichkeit einer Zweckwidmung
 2. Abzugsfähigkeit von Parteispenden (politische Spenden)
 3. Abzugsfähigkeit von Spenden an staatliche Organisationen
 4. Abzugsfähigkeit von Spenden ins Ausland
- E. Verfahren, Kontrolle, Haftung
- I. Verfahrensfragen: Erlangung des Status als steuerbegünstigte Organisation
 - II. Kontrolle
1. Kontrollinstanz
 2. Kontrollmittel
 - a) Vorgaben für die Satzung
 - b) Informationspflichten
 - aa) Steuererklärung
 - bb) Bilanz
 - cc) Erhöhte Nachweise bei Mittelverwendungen im Ausland
 3. Anforderungen an den Nachweis des Spenders
 4. Kontrollintensität in der Praxis
- III. Sanktionen, Haftung
1. Sanktionen bei Verstößen
 2. Haftung des Spenders/Stifters oder Vorstands der Organisation
 - a) Bei den direkten Steuern
 - b) Bei den Schenkungssteuern
- F. Reformen, Diskussionen, persönliche Stellungnahme
- I. Reformen und rechtspolitische Vorschläge
 1. Rückblick
 2. Ausblick
 - II. Diskussion
 1. Skandale bei Spendenorganisationen
 2. Transparenz und Bildung von freiwilligen Kontrollorganisationen als Maßnahme zur Verbesserung des Vertrauens der Spender
 - III. Persönliche Stellungnahme

A. Allgemeines

I. Steuersystem

a) In der Schweiz erheben sowohl der Bund als auch die Kantone und Gemeinden Steuern auf dem *Einkommen der natürlichen Personen* bzw. auf dem *Gewinn juristischer Personen*. Zusätzlich kennen die Kantone und Gemeinden (nicht aber der Bund) Steuern auf dem *Vermögen natürlicher Personen* und auf dem *Kapital juristischer Personen*. Die Rechtsgrundlage für die Erhebung der direkten Bundessteuer bildet das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG; Systematische Rechtsammlung [= SR] 642.11; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.11.de>). Die Kantone und die Gemeinden erheben die direkten Steuern gestützt auf ihre jeweiligen kantonalen (und daher unterschiedlichen) Gesetze; sie haben sich dabei aber an

die Regeln des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG; SR 642.14; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.14.de>) zu halten. Das StHG verpflichtet die Kantone zur Erhebung der erwähnten direkten Steuern und normiert im Wesentlichen die Fragen der subjektiven Steuerpflicht sowie die Umschreibung der Steuerobjekte (Reineinkommen, Vermögen, Reingewinn, Kapital.). Den Kantonen verbleibt ein gewisser Spielraum bei der Regelung der Einzelheiten und zudem die Tarifautonomie (Festsetzung der Sozialabzüge; Festlegung des Steuertarifs). Veranlagt und eingezogen werden sowohl die direkten Bundessteuern (sic!) als auch die direkten kantonalen und kommunalen Steuern von kantonalen bzw. kommunalen Behörden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) überwacht zwar an sich die (schweizweit gleichmässige) Veranlagung der direkten Bundessteuer. Da sie aber personell nicht stark dotiert ist, ist es ohne weiteres möglich, dass das Bundessteuerrecht nur in den Grundzügen, längst nicht aber in allen Details in der ganzen Schweiz genau gleich in die Praxis umgesetzt wird. Hinzu kommt, dass sich in der täglichen Veranlagungspraxis Unterschiede in den kantonalen Steuergesetzen bis zu einem gewissen Grad auch in der Veranlagung der direkten Bundessteuer auswirken können.

Quantitativ sind die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wesentlich bedeutsamer als die direkten Bundessteuern. Während sich der Ertrag der direkten Bundessteuer in letzter Zeit auf rund 12 Milliarden Schweizer Franken pro Jahr belief, machten die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden jeweils etwa 50 Milliarden Schweizer Franken (d.h. rund das Vierfache der direkten Bundessteuer) aus (Zahlen abrufbar unter: http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/oeffentliche_verwaltung/steuern_einnahmen/blank/kennzahlen0/einnahmen_von_bund0/gesamt.html). In dieser Hinsicht unterscheidet sich die Schweiz z.T. deutlich von anderen ebenfalls föderal aufgebauten Staaten, in denen (wie z.B. offenbar in den USA) dem Bundesstaat wesentlich mehr direkte Steuern zufließen als den einzelnen Gliedstaaten.

Die Bestimmungen im DBG und im StHG über die steuerliche Behandlung von freiwilligen Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen sind ausserordentlich knapp und extrem konkretisierungsbedürftig. Es ist daher weitgehend Sache der Steuer- sowie der Steuerjustizbehörden, diesem Problemkreis genauere Konturen zu verleihen. Um eine einigermaßen gleichmässige Handhabung der bundessteuerrechtlichen Bestimmungen über die Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen zu erreichen, hat die 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 (abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/druck/kreis/d/w95-012d>; im Folgenden: KS Nr. 12). Für die Steuerjustizbehörden ist dieses Kreisschreiben nicht verbindlich. Da es aber im Wesentlichen die langjährige Praxis des 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 direkten Steuern.

b) Neben den erwähnten direkten Steuern kennen die meisten Kantone (nicht aber der Bund) *Erbschafts- und Schenkungssteuern*. Bei der Ausgestaltung dieser Steuern sind die Kantone – unter Vorbehalt der Regeln der Bundesverfassung – frei; ein Harmonisierungsgesetz des Bundes besteht hier nicht. Dementsprechend sind die Kantone auch (anders als bei den direkten Steuern) bundesrechtlich nicht verpflichtet, solche Steuern zu erheben. Allgemeingültige Aussagen über die Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz sind nur in sehr beschränktem Masse möglich (einen Überblick über die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone gibt die Webseite <http://www.spendenspiegel.ch/de/seiten/steuer.htm>).

c) Sodann erhebt der Bund in ausschliesslicher Kompetenz (und mit eigenen Steuererhebungsorganen) eine *Mehrwertsteuer* (gestützt auf das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2.9.1999 [MWSTG; SR 641.20; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/641.20.de>]) sowie eine *Verrechnungssteuer* (gestützt auf das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13.10.1965 [VStG; SR 642.21; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.21.de>]), die im Wesentlichen eine Quellensteuer auf bestimmten Kapitalerträgen darstellt. Ferner erhebt der Bund eine *Emissions- und eine Umsatzabgabe* auf bestimmten Wertpapieren (gestützt auf das Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27.6.1973 [StG; SR 641.10; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/641.10.de>]).

d) Da das Dotations- und Spendenrecht gesetzlich nur rudimentär geregelt ist, kommt der Praxis eine grosse Bedeutung zu. Wie die massgebenden steuerrechtlichen Regeln im Veranlagungsalltag gehandhabt werden, lässt sich allerdings nicht leicht eruieren, weil zum einen die Zahl der einschlägigen publizierten Steuerjustizentscheide relativ gering ist und zum andern die Veranlagung der direkten Steuern (auch der direkten Bundessteuer) wie bereits erwähnt dezentral durch die 26 kantonalen Steuerverwaltungen erfolgt.

Um dennoch einen gewissen Überblick über die Praxis der Kantonalen Steuerverwaltungen zum hier interessierenden Problemkreis zu gewinnen, haben wir einen Fragekatalog an alle Kantone versandt. 22 Kantone haben geantwortet (Zürich, Bern, Uri, Schwyz, Nidwalden, Glarus, Zug, Freiburg, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Schaffhausen, Appenzell-Ausserrhoden, St. Gallen, Aargau, Thurgau, Tessin, Waadt, Wallis, Neuenburg, Genf und Jura; es fehlen Luzern, Obwalden, Appenzell-Innerrhoden und Graubünden). Dabei stellten sich zum Teil erstaunliche Unterschiede in der Handhabung des Dotations- und Spendenrechts heraus. Sodann haben wir einen ähnlichen

Fragenkatalog 24 grösseren als gemeinnützig anerkannten Stiftungen zukommen lassen; neun Stiftungen haben den Fragebogen ausgefüllt zurückgesandt. Soweit erforderlich werden nachfolgend die Antworten dieser Stiftungen sowie der kantonalen Steuerverwaltungen berücksichtigt.

e) Am 8.10.2004 hat das Parlament ein Gesetz verabschiedet, mit dem einerseits das *zivile Stiftungsrecht* einer Teilrevision unterzogen wurde und andererseits verschiedene *steuerliche Bestimmungen des Spendenrechts* Änderungen erfuhren (vgl. dazu ausführlich unten F. I. 1.). Eines der Ziele des Revisionsvorhabens bestand darin, die Spendenfreudigkeit von natürlichen und juristischen Personen zu erhöhen. Dieses Gesetzes ist am 1.1.2006 in Kraft getreten (Amtliche Sammlung [=AS] 2005 S. 4545 ff.; <http://www.admin.ch/ch/d/as/2005/4545.pdf>). Auf die materiellen Neuregelungen des Spendenrechts, welche diese Revision mit sich gebracht hat, ist bei der Behandlung der einzelnen Problemkreise einzugehen.

II. Theoretische Grundlagen der Steuerbefreiung

In der Schweiz ist die theoretische Begründung für die Steuerbefreiung von gemeinnützigen Institutionen sowie für die Abzugsfähigkeit von Spenden in der Steuerrechtslehre nur rudimentär ausgebildet. Zur Hauptsache wird geltend gemacht, die gemeinnützige Tätigkeit sei steuerlich förderungswürdig, *weil sie den Staat entlaste*. Diese Entlastung sei in Zeiten immer knapper werdender Staatsfinanzen besonders wichtig. Daher müssten Anreize für die Erhöhung der Spendenfreudigkeit natürlicher und juristischer Personen geschaffen werden. In den Beratungen über die oben erwähnte Gesetzesrevision spielte dieses Argument eine besonders grosse Rolle. Der Initiant der Gesetzesänderung, Ständerat Fritz Schiesser, strebte im Recht der direkten Bundessteuer eine massive Erhöhung der Abzugsmöglichkeit von Spenden an, drang aber mit seinem Vorhaben nicht vollumfänglich durch. Immerhin wurde in dieser Revision (worauf im Einzelnen zurückzukommen sein wird) die Limite für den Abzug von Spenden bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens bzw. Gewinns im Bundessteuerrecht von 10 % auf 20 % erhöht.

In der politischen Diskussion wird zur Begründung der Steuerbefreiung von gemeinnützigen Institutionen sowie für die Abzugsfähigkeit von Spenden oft auch mit dem *internationalen Umfeld* argumentiert. Die Schweiz müsse – so wird geltend gemacht – ein mindestens ähnlich attraktives Spendenrecht anbieten wie andere Länder (wobei als Beispiele für Staaten mit einem besonders „liberalen“ Spendenrecht in der Regel die USA und Österreich angeführt werden). Da gemeinnützige Institutionen z.T. über beträchtliche Vermögen verfügen, mögen bei diesem Argument bis zu einem gewissen Grad Interessen von Banken, Vermögensverwaltern etc. eine Rolle gespielt haben, die sich einen *internationalen Standortvorteil* zu bewahren bzw. zu verbessern erhoffen.

Ob allenfalls weitere wirtschaftliche Überlegungen (wie z.B. die Erhaltung von Arbeitsplätzen bei gemeinnützigen Institutionen) in der politischen Auseinandersetzung um das Spendenrecht eine Rolle spielen, lässt sich nicht eruieren (vgl. zur wirtschaftlichen Bedeutung des Gemeinnützigkeitssektors sogleich unter A. III.).

III. Empirische Daten

In der Schweiz existierten im Jahr 2000 insgesamt 11.107 „klassische“ Stiftungen (d.h. Stiftungen, die sich nicht der beruflichen Vorsorge widmen [Quelle: ROBERT PURTSCHERT/GEORG VON SCHNURBEIN/CLAUDIO BECCARELLI, *Visions and Roles of Foundations in Europe*, Länderstudie Schweiz, Band 1 der VMI Forschungsreihe, Biel 2003, S. 22]). Das in den Bilanzen ausgewiesene Stiftungsvermögen belief sich auf rund 30 Milliarden Schweizer Franken. Im Stiftungssektor tätig waren über 108.000 Voll- und Teilzeitbeschäftigte bzw. über 2,5 % aller Beschäftigten. Die Wertschöpfung der gemeinnützigen Stiftungen betrug ca. 2 % des Bruttoinlandproduktes. Die jährlichen Ausschüttungen erreichten ca. 1 Milliarde Schweizer Franken (Quelle: *Stiftungsparadies Schweiz – Zahlen, Fakten und Visionen*, Foundation Governance Band 1, hrsg. von Swiss Foundations, Basel/Genf/München 2004, S. 56).

Wie viele dieser klassischen Stiftungen gemeinnützig waren, lässt sich nicht mit Sicherheit sagen; es kann indessen davon ausgegangen werden, dass sehr viele diesem Bereich zuzuordnen sind.

Angaben über andere juristische Personen, die gemeinnützig tätig sind, fehlen. Im Verhältnis zu den Stiftungen dürften allerdings Vereine und andere juristische Personen im Gemeinnützigkeitssektor von wesentlich geringerer Bedeutung sein.

Einen guten Eindruck über die Bedeutung des Gemeinnützigkeitssektors insgesamt vermittelt das Verzeichnis der Schweizerischen Steuerkonferenz, welches auf über 138 Seiten (beinahe) alle juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz aufführt, die Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger oder öffentlicher Zweckverfolgung gemäss Art. 56 lit. g DBG geniessen (http://www.stv.gr.ch/deutsch/pdf/freiwillige_zuwendungen_ch.pdf, Stand Januar 2004).

Zu erwähnen ist schliesslich noch, dass Stiftungsgründungen in der Schweiz in den letzten Jahrzehnten stark zugenommen haben. Seit 1940 hat sich allein die Zahl der klassischen Stiftungen rund versechsfacht. Daneben wurden in diesem Zeitraum aber auch sehr viele (hier indessen nicht interessierende) Personalvorsorgestiftungen errichtet (Quelle: PURTSCHERT/VON SCHNURBEIN/BECCARELLI, a.a.O., S. 22).

B. Voraussetzung der Vergünstigung bei der empfangenden Organisation/ Voraussetzungen für den Status einer begünstigten Organisation

I. (Keine) Unterscheidung zwischen direkter Steuervergünstigung (für die Organisation) und indirekter Steuervergünstigung (Spendenabzug)

Prinzipiell existiert – mit einer Ausnahme – *bei den direkten Steuern* kein Unterschied zwischen der direkten Steuerbegünstigung für die Organisation und der indirekten Steuervergünstigung, bestehend in der Möglichkeit des steuerlich wirksamen Spendenabzugs beim Spender; Spenden können bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (in quantitativ beschränktem Rahmen) in Abzug gebracht werden, wenn sie an *eine steuerbefreite gemeinnützige Organisation* erfolgen. Der Unterschied besteht einzig darin, dass Spenden nur abzugsfähig sind, wenn sie an gemeinnützige Organisationen *mit Sitz in der Schweiz* fließen, während auch gemeinnützige Organisationen mit Sitz im Ausland ein Anrecht auf Befreiung von der Gewinnsteuer und in den Kantonen zusätzlich von der Kapitalsteuer haben (was relevant wird, wenn eine solche Organisation in der Schweiz über einen wirtschaftlichen Steueranknüpfungspunkt – wie z.B. Grundbesitz – verfügt [vgl. dazu unten B. III. 1. d]).

Bei den *indirekten Steuern* (Mehrwertsteuer, Emissionsabgabe, Erbschafts- und Schenkungssteuern etc.) stellt sich diese Frage nicht.

II. Organisationsrechtliche Voraussetzungen

1. Bei den direkten Steuern

Art. 56 lit. g DBG befreit juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, von der Steuerpflicht für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Dasselbe gilt für die kantonalen Steuern in Bezug auf den Gewinn und das Kapital (Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG).

a) Beim Empfänger muss es sich somit um eine *juristische Person* handeln; nicht rechtsfähige Organisationen oder Einzelpersonen scheiden von vornherein aus. Die Beschränkung auf juristische Personen ist im Bundessteuerrecht seit Jahrzehnten verankert und dürfte auf Praktikabilitätsüberlegungen beruhen. Natürliche Personen können selbst dann keine Steuerbefreiung von für gemeinnützige Zwecke reservierten Vermögensbestandteilen verlangen, wenn Garantien gegen jede spätere Zweckentfremdung geschaffen würden (Bundesgerichtsentscheid vom 8.3.1943, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [= ASA] 12 S. 79 ff., spez. S. 82). Kantonal findet sich eine interessante (allerdings bundesrechtswidrige) Ausnahme in Art. 16 Abs.1 des schaffhauser Steuergesetzes vom 20.3.2000; nach dieser Bestimmung kann der Regie-

rungsrat natürlichen Personen für die Teile des Einkommens und Vermögens Steuerfreiheit gewähren, die ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken gewidmet sind (<http://www.rechtsbuch.sh.ch/default.htm>).

Gemäss Kreisschreiben kann bei einer juristischen Person, deren Mittel nur zum Teil ausschliesslich und unwiderruflich der Verfolgung gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecke gewidmet sind, allenfalls eine *teilweise Steuerbefreiung* in Betracht gezogen werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht fällt und dass die Mittel, für welche Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind (KS Nr. 12 Ziff. II. 5.). Von den Steuerbehörden wird eine solche teilweise Steuerbefreiung soweit ersichtlich nur sehr zurückhaltend gewährt. Immerhin ist mir persönlich ein Fall bekannt, in dem einem Berufsverband für einen separat geführten Fonds eine solche Steuerbefreiung gewährt wurde; die Mittel dieses Fonds werden für die Aus- und Weiterbildung von Studierenden der entsprechenden Fachrichtung (nicht aber für die Weiterbildung der Verbandsmitglieder!) und damit für einen öffentlichen Zweck verwendet.

b) In der Praxis sind die meisten steuerbefreiten gemeinnützigen Organisationen als *Stiftungen* organisiert, deutlich weniger als *Vereine*. Beide Rechtsformen werden im Kreisschreiben Nr. 12 von der EStV ausdrücklich als im Vordergrund stehend bezeichnet (KS Nr. 12 Ziff. II. 2. a). Es ist allerdings fraglich, ob Vereine theoretisch kreisschreibenkonform steuerbefreit werden dürften. Denn die Steuerbefreiung setzt unter anderem auch voraus, dass das Vermögen der juristischen Person im Falle einer Auflösung an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen hat, was durch eine entsprechende *unabänderliche* Bestimmung im Gründungsstatut festgehalten werden muss (KS Nr. 12 Ziff. II. 2. c); unabänderliche Bestimmungen sind aber nach wohl h.L. in Vereinsstatuten zivilrechtlich gar nicht möglich (vgl. dazu auch unten F. III.). Zivilrechtlich keine Probleme hinsichtlich der dauerhaften Zweckbindung bieten sich demgegenüber bei den Stiftungen. Wohl sind auch bei Stiftungen Zweckänderungen möglich (Art. 86 und Art. 86a des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10.12.1907 [ZGB; Systematische Rechtssammlung = SR 210; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/2/210.de.pdf>]) und zwar seit der Revision des Stiftungsrechts (vgl. oben A. I. e) unter gewissen Voraussetzungen gar auf Antrag des Stifters selbst (Art. 86a ZGB). Aber die Zweckänderung kann nur durch einen Beschluss der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörden erfolgen, und zudem muss bei Stiftungen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck im Sinne des Steuerrechts verfolgen, der neue Zweck ebenfalls öffentlich oder gemeinnützig sein (Art. 86a Abs. 2 ZGB).

c) Ausnahmsweise kann gemäss Auffassung der EStV auch eine *Aktiengesellschaft*, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgt, in den Genuss der Steuerbefreiung gelangen. Dies ist allerdings nur möglich, wenn die AG statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichtet (KS Nr. 12 Ziff. II. 2. a), und zudem muss – wie bei andern gemeinnützigen Organisationen auch – sichergestellt sein, dass das Vermögen im Falle einer Auflösung der AG an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung fällt (KS Nr. 12 Ziff. II 2. c), den Aktionären also kein Liquidationsanteil zufließt. Nach herrschender Lehre kann allerdings eine AG zivilrechtlich nicht verbindlich auf immer festlegen, dass die Aktionäre keine Dividenden, Tantiemen oder Liquidationsanteile erhalten. Da somit die vom Steuerrecht geforderte unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut über die Unwideruflichkeit der Zweckbindung (KS Nr. 12 Ziff. II 2. c in fine) nicht möglich ist, dürfte im Grunde eine AG – ebenso wie ein Verein (vgl. oben) – nicht als gemeinnützige Organisation anerkannt werden.

d) Die GmbH kann nach zurzeit noch geltendem Recht nur zu wirtschaftlichen Zwecken gegründet werden (Art. 772 Abs. 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Titel: Obligationenrecht] vom 30.3.1911 [OR; SR 220; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/2/220.de.pdf>]). Unternehmerische Zwecke sind jedoch gemäss Art. 56 lit. g Satz 2 DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG grundsätzlich nicht gemeinnützig; eine Erwerbstätigkeit ist nur dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn ihr im Rahmen des gesamten Wirkens bloss untergeordnete Bedeutung zukommt (Hilfsbetriebe; z.B. Werkstätten und Verkaufsorganisationen eines Behindertenheims). Die GmbH fällt daher als mögliche Rechtsform für eine steuerbefreite gemeinnützige Organisation an sich noch ausser Betracht. Dies wird sich mit der momentan hängigen Reform des GmbH-Rechts ändern, wenn – wie vorgesehen – künftig eine GmbH auch zu nicht wirtschaftlichen Zwecken gegründet werden kann (Änderung des OR mit entsprechendem Gesetz vom 16.12.2005 [Bundesblatt = BBl 2008 S. 7289 ff.; <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2005/7289.pdf>; Ablauf der Referendumsfrist am 6.4.2006, Datum des Inkrafttretens noch offen). Gegen die Anerkennung einer GmbH als gemeinnützige Organisation würden sich dann aber wegen der zivilrechtlichen Unmöglichkeit, die Zweckbindung der Mittel dauerhaft zu sichern, dieselben theoretischen Bedenken erheben wie bei der AG und beim Verein.

e) Genossenschaften könnten an sich im Hinblick auf ihren hauptsächlich wirtschaftlichen Selbsthilfeszweck (Art. 828 Abs. 1 OR) mangels Gemeinnützigkeit grundsätzlich keine subjektive Steuerbefreiung erlangen. Die Legaldefinition und die herrschende Lehre sowie das Bundesgericht verlangen für die Genossenschaft eine überwiegend wirtschaftliche Zieldefinition, die eine subjektive Steuerbefreiung von vornherein verbieten würde. Im Gegensatz dazu lässt die Handelsregisterverordnung den Eintrag von gemeinnützigen Genossenschaften

in das Handelsregister ausdrücklich zu (Art. 92 Abs. 2 der Handelsregisterverordnung vom 7.6.1937 [<http://www.admin.ch/ch/d/sr/2/221.411.de.pdf>]), was von der Lehre mit unterschiedlichen Begründungen für zulässig erachtet wird (vgl. z.B. CARL BAUDENBACHER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 2. Aufl. Basel/Genf/ München 2002, Art. 828 N 16, m.Nw.). Es erstaunt deshalb nicht, dass im Verzeichnis der Schweizerischen Steuerkonferenz (vgl. oben A. III.) acht ausdrücklich als Genossenschaften bezeichnete Institutionen aufgeführt sind, die zum Teil objektive, zum Teil aber auch subjektive Steuerbefreiung gemäss Art. 56 lit. g DBG geniessen (wobei Art. 56 lit. g DBG auch die Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung erfasst). Auch bei der Genossenschaft besteht allerdings, wie beim Verein, bei der AG und der GmbH, das theoretische Problem, dass die Mittel zivilrechtlich nicht dauerhaft zweckgebunden werden können.

f) Kollektivgesellschaften, Kommanditgesellschaften und einfache Gesellschaften können nicht in den Genuss der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gelangen, da sie keine juristischen Personen sind.

2. Bei der Mehrwertsteuer

Seit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (vgl. oben A. I. e) gelten im Mehrwertsteuerrecht *gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung* die gleichen Regeln wie bei der direkten Bundessteuer, d.h. als gemeinnützige Organisationen können nur juristische Personen anerkannt werden, die auf die Verteilung des Reingewinns an Mitglieder, Gesellschafter und Organe verzichten (Art. 33a Abs. 4 lit. a MWSTG). *In der Praxis* wurde dies bereits vor der Revision aber schon so gehandhabt (vgl. dazu Ziff. 10.1.3 der Branchenbrochüre Nr. 21 betreffend Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen der EStV, abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/540-21-d.pdf>).

III. Gemeinnütziger Zweck

1. Definition der Gemeinnützigkeit

a) Gesetzliche Definition

aa) Direkte Steuern

Sowohl das DBG als auch das StHG verwenden bei der Umschreibung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung den *unbestimmten Gesetzesbegriff der Gemeinnützigkeit*. Die beiden Bestimmungen, Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, lauten im Wesentlichen gleich (mit einer Ausnahme: Das StHG verlangt Steuerbefreiung nicht nur für den Gewinn, sondern auch für das

Kapital, da die Kantone, anders als der Bund, bei den juristischen Personen eine Kapitalsteuer erheben). Steuerbefreit sind demnach der Gewinn und das Kapital, welche *ausdrücklich und unwiderruflich einem gemeinnützigen Zweck gewidmet sind*. Die beiden Bestimmungen halten im Weiteren fest, dass unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind, dass aber der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen als gemeinnützig gelten, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

bb) Erbschafts- und Schenkungssteuern

Die Regelung der Erbschafts- und Schenkungssteuern ist ausschliesslich Sache der Kantone. Eine bundesweit einheitliche Umschreibung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit existiert daher für diese Steuern nicht. Im Wesentlichen dürften aber die kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetze vom selbem Gemeinnützigkeitsbegriff ausgehen wie das Recht der direkten Steuern.

cc) Mehrwertsteuer

Im Mehrwertsteuerrecht sind gemeinnützige Organisationen (ebenso wie nicht gewinnstrebige ehrenamtlich geführte Sportvereine) mit einem Jahresumsatz bis zu 150'000.— Schweizer Franken von der subjektiven Steuerpflicht befreit (Art. 25 Abs. 1 lit. d MWSTG). Zudem werden gewisse Umsätze gemeinnütziger Organisationen auch von der objektiven Steuerpflicht ausgenommen (Art. 18 Ziff. 8, Ziff. 10, Ziff. 12 und Ziff. 17 MWSTG; für steuerbefreite Umsätze von Sportorganisationen siehe Art. 18 Ziff. 17 MWSTG). Eine nähere Umschreibung des Begriffs der Gemeinnützigkeit fand sich früher im Mehrwertsteuergesetz nicht. Dies hat sich mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) geändert. Nunmehr umschreibt das Mehrwertsteuergesetz den Begriff der Gemeinnützigkeit im Wesentlichen gleich wie Art. 56 lit. g DBG (Art. 33a Abs. 4 lit. a und b MWSTG). Darüber hinaus wird erstmal in einem Gesetzestext auf Bundessteuerstufe für die Gemeinnützigkeit ausdrücklich verlangt, dass die betreffende Organisation im Interesse der Allgemeinheit und uneigennützig tätig sein muss (Art. 33a Abs. 4 lit. c und d MWSTG; siehe zu diesen Kriterien für das Recht der direkten Steuern gleich anschliessend unter lit. b).

b) Die nähere Umschreibung der Gemeinnützigkeit für das Recht der direkten Steuern

Wie einleitend erwähnt (oben A. I. a) hat die EStV den Begriff der Gemeinnützigkeit für das Recht der direkten Bundessteuer in ihrem Kreisschreiben Nr. 12 näher umschrieben. Gemeinnützigkeit setzt nach diesem Kreisschreiben voraus, dass zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden: zum einen die *Förderung des Allgemeininteresses* und zum andern die *Uneigennützigkeit*.

aa) Förderung des Allgemeininteresses

Ob eine bestimmte Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Gefördert werden kann das Gemeinwohl durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen (KS Nr. 12 Ziff. II. 3. a). Allerdings gilt nicht jede Tätigkeit im *Dienste der Allgemeinheit* als ausschliesslich gemeinnützig. Gemeinnützigkeit bestimmt sich *aus gesellschaftlicher Gesamtsicht* (BGE 114 Ib 277 E. 2b S. 279; [sämtliche amtliche publizierten Bundesgerichtsentscheide seit 1954 sind abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm>]). Das Kreisschreiben Nr. 12 nennt beispielhaft die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Natur-, Heimat- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe.

Im Einzelnen ist die Grenzziehung mitunter ausserordentlich schwierig (vgl. z.B. BGE 113 Ib 7 E. 3b S. 11, der die Gratwanderung zwischen blosser Unterhaltung und kulturellem Förderungswert für den Fall aufzeigt, dass keine Eigeninteressen des Vereins oder seiner Mitglieder verfolgt werden und vom Verein und seinen Mitgliedern in selbstloser Weise Opfer erbracht werden [vgl. zu diesem Fall einlässlich unten B. III. 3.]). Da das Kriterium des *Allgemeininteresses* besonders wertungsbezogen ist und es nicht Aufgabe der Steuerbehörden sein kann, in z.B. wissenschaftlichen oder gesundheitspolitischen Auseinandersetzungen gegen derzeitige Minderheiten Partei zu ergreifen, wird in der Literatur etwa gefordert, dass dieses Kriterium entsprechend grosszügig anzuwenden ist (vgl. z.B. THOMAS KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, in: *Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis*, Hrsg. Hans Michael Riemer, Zürich 2001, S. 66 ff.).

Sodann verlangt das Kreisschreiben Nr. 12 unter dem Kriterium des Allgemeininteresses einen *offenen Destinatärkreis* und nennt als allzu engen Kreis zum Beispiel die Begrenzung auf eine Familie, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufs (KS Nr. 12 Ziff. II. 3 a in fine). In der Praxis wird der Kreis der Destinatäre naturgemäss in gewissem Ausmass durch die Umschreibung des Zwecks einer Organisation festgelegt (Bsp: Ausrichtung von Stipendien an Studierende einer bestimmten Schule). Hat die

Zweckumschreibung zur Folge, dass der Kreis der möglichen Destinatäre relativ klein wird, so kann sich dies als gemeinnützigkeitsschädlich auswirken (die Rechtsprechung liess aber z.B. einen Stiftungszweck bestehend in der Fürsorge für betagte Einwohner einer *bestimmten* Gemeinde für die Steuerbefreiung genügen [Entscheid des Obergerichts des Kantons Schaffhausen vom 28.1.1983 für das kantonale Steuerrecht, Der Steuerentscheid 1984 B 14 Nr. 1, zitiert nach PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 N 92]). Zudem muss stets sichergestellt sein, dass die erreichten Destinatäre auch von der Allgemeinheit als förderungswürdig erachtet werden (vgl. MARKUS REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58 S. 465 ff., spez. S. 469/470, m.Hw.). Das wäre z.B. für die Unterstützung von Personen, die aufgrund ihres Alters, ihrer Gesundheit oder Armut hilfsbedürftig sind, ohne weiteres der Fall.

bb) Uneigennützigkeit

Die Tätigkeit der Steuerbefreiung beanspruchenden Organisation muss sodann uneigennützig sein, das heisst, sie darf *nicht mit eigenen wirtschaftlichen oder persönlichen Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder (bzw. nahe stehender Personen) verbunden* sein (BGE 114 Ib 277). Das Bundesgericht verlangt regelmässig, dass die *gemeinnützige Organisation und die für sie tätigen Personen zum allgemeinen Besten Opfer* erbringen (vgl. BGE 113 Ib 7 E. 2b S. 9/10).

Bei unternehmerischer Zweckverfolgung fehlt die Uneigennützigkeit grundsätzlich, es sei denn, diese Tätigkeit sei dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet. Dem Geschäftsbetrieb darf gegebenenfalls nur die Funktion eines Hilfsbetriebes zukommen. Die Erwerbstätigkeit darf zudem nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen (ASA 19 S. 328 ff.). Wenn die unternehmerische Tätigkeit jedoch in echter Konkurrenz zu anderen Marktteilnehmern steht, ist der Grundsatz der wettbewerbsneutralen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 27 und Art. 127 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18.4.1999 [BV; SR 101; <http://www.admin.ch/ch/d/sr/1/101.de.pdf>]; vgl. auch BGE 130 II 1 E. 3.3. S. 6 f.).

Kapitalbeteiligungen an Unternehmen sind dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden. Um eine Einflussnahme auf die Unternehmensführung auszuschliessen, müssen die Stimmrechte gegebenenfalls bei einem anderen Rechtsträger liegen. Eine Verbindungsperson wird hingegen zugelassen (vgl. KS Nr. 12 Ziff. II. 3. c). Bei wesentlichen Beteiligungen muss die Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein, was voraussetzt, dass die Organisation (in der Regel wird es sich um eine Holdingstiftung

handeln) regelmässig mit ins Gewicht fallenden Zuwendungen von der von ihr gehaltenen Unternehmung alimentiert wird und mit diesen Mitteln auch tatsächlich eine gemeinnützige Tätigkeit ausübt (KS Nr. 12 Ziff. II. 3. c).

Schwierigkeiten verursachen in der Praxis *Freizeitvereinigungen*, da diese vor allem *mitgliedernützig* sind und ihnen somit in der Regel das altruistische Element fehlt. Ausnahmen sind aber denkbar. So könnten zum Beispiel *Sportvereine* auch altruistisch tätig sein, wenn sie sich unter Einsatz von personellen oder wirtschaftlichen Mitteln der Förderung allgemeiner Belange des Sports, des Breitensports (MARCO GRETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/ München 2000, Art. 56 N 32, m.Nw. [im Folgenden: DBG-Bearbeiter]) oder des Behindertensports widmen. Gewisse kantonale Steuergesetze sehen die Möglichkeit einer Steuerbefreiung für Vereine, die *sportliche Zwecke* (allerdings ganz klar unter Ausschluss von Selbsthilfeszwecken!) verfolgen, ausdrücklich vor (vgl. z.B. § 75 Abs. 1 Ziff. 7 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14.9.1992; http://www.rechtsbuch.tg.ch/pdf/600/640_1c1neu.pdf). Tendenziell ist die Praxis aber eher zurückhaltend in der Anerkennung der Förderung von Breitensport als der Allgemeinheit dienend. So führt das schweizerische Verzeichnis der wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke steuerbefreiten juristischen Personen (siehe vorn A. III.) keine Sportclubs ausserhalb des Behindertensports auf. Vereinzelt wird aber bei bestimmten Dachverbänden und ähnlichen Einrichtungen Gemeinnützigkeit bejaht (so z.B. beim Schweizerischen Sport-Gymnasium in Davos, bei der Sport Union Schweiz in Emmenbrücke, bei der Genossenschaft für Sport-, Kultur- und Freizeitanlagen in Albüron, bei der Maison du Sport International SA in Lausanne oder bei der Stiftung Haus des Schweizerischen Rudersports in Sarnen).

Entschärft werden diese Schwierigkeiten durch den Umstand, dass die *Mitgliederbeiträge von Vereinen* nicht der Gewinnsteuer unterliegen (Art. 66 Abs. 1 DBG; Art. 26 Abs. 1 StHG), weshalb Freizeitvereinigungen – wie z.B. Sportclubs – häufig auch dann keine Gewinnsteuern (aber immerhin in den Kantonen Kapitalsteuern) zu entrichten haben, wenn sie nicht von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind.

c) Zur Abgrenzung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zweckverfolgung

Neben der Gemeinnützigkeit sehen das DBG und das StHG auch eine Steuerbefreiung für juristische Personen vor, die *öffentliche Zwecke* verfolgen. Zum Teil überschneiden sich die Steuerbefreiungsgründe wegen Gemeinnützigkeit und Verfolgung eines öffentlichen Zweckes. Private Träger von öffentlichen Aufgaben sind allerdings auch dann steuerbefreit, wenn die Tätigkeit nicht uneigennützig ist (so etwa – um ein Beispiel aus der Praxis zu nehmen – wenn

ein Berufsverband die Aus- und Weiterbildung von Studierenden der entsprechenden Fachrichtung fördert [vgl. dazu vorn B. II. 1. a]). Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zweckverfolgung greift somit eher als Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Verfolgt aber eine juristische Person in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke, so ist eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke ausgeschlossen (BGE 130 II 1 E. 3.3. S. 6 f.; BGE 127 II 113, S. 118 ff.; KS Nr. 12 Ziff. II. 4; vgl. dazu auch DBG-GRETER, Art. 56 N 39, sowie LOCHER, a.a.O., Art. 56 N 97/99).

d) Sonderproblem: Förderung im Ausland

Das Allgemeininteresse ist nicht auf eine Tätigkeit in der Schweiz begrenzt. Es kann auch eine juristische Person von der Steuerpflicht befreit werden, die in einem andern Land oder gar weltweit Aktivitäten entfaltet, soweit deren Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt und uneigennützig erfolgt. Allerdings muss diese Zweckverwirklichung mit geeigneten Unterlagen (Tätigkeitsberichten, Jahresrechnungen etc.) nachgewiesen werden (KS Nr. 12 Ziff. II. 3. a). In der Praxis handelt es sich – wie unsere Umfrage ergeben hat – vorwiegend um Organisationen, die in der *Entwicklungshilfe* oder im Bereich des *Tier- und Umweltschutzes* tätig sind. In andern Bereichen sind gewisse kantonale Steuerverwaltungen eher zurückhaltend mit der Anerkennung der Gemeinnützigkeit; so erachtet z.B. der Kanton Zürich die blossе Kulturförderung im Ausland oder die Unterstützung einer ausländischen Universität – soweit damit nicht die gemeinsame Forschung mit schweizerischen Hochschulen oder der Studentenaustausch gefördert wird – nicht als gemeinnützig.

Steuerbefreit sind nicht bloss juristische Personen mit Sitz in der Schweiz (die im Ausland ihre gemeinnützige Tätigkeit entfalten), sondern auch juristische Personen mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz aufgrund eines wirtschaftlichen Anknüpfungspunktes an sich steuerpflichtig wären (z.B. weil sie Eigentümer von Grundstücken in der Schweiz sind). Die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen beim Spender dagegen ist gemäss Gesetzeswortlaut an die Voraussetzung gebunden, dass die Empfängerin als juristische Person ihren Sitz im Inland hat und von der Steuerpflicht befreit ist (Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG [vgl. dazu schon oben B. I.]). Immerhin dürfen die Kantone die Abzugsfähigkeit von Spenden für das kantonale Steuerrecht anders als früher nicht mehr an die Bedingung knüpfen, dass die gemeinnützige Organisation ihren Sitz im Kanton hat (sic!).

In der Literatur wurde z.T. geltend gemacht, der Gesetzeswortlaut von altArt. 33 Abs. 1 lit. i (aufgehoben per 31.12.2005; heute Art. 33a) und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG sowie von Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG sei zu eng und ein Abzug müsse auch möglich sein, wenn eine Zuwendung an eine gemeinnützige juristische Person mit Sitz im Ausland erfolge, die in der Schweiz z.B. eine Betriebsstätte unterhalte und für diese steuerbefreit sei

(MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. Basel/Genf/München 2002, Art. 9 N 52 [im Folgenden: StHG-Autor]; DBG-ZIGERLIG/JUD, Art. 33 N 34). Dies dürfte indessen kaum zutreffend sein, zumal der Gesetzgeber in der erwähnten Gesetzesrevision (vgl. oben A. I. e) die entsprechenden Normen in diesem Punkt ausdrücklich nicht geändert hat.

2. Kohärenz mit dem ungarischen Katalog

Die im ungarischen Katalog aufgeführten Tätigkeiten (§ 26 des ungarischen Non-Profit-Gesetzes) können nach schweizerischem Recht weitgehend ebenfalls steuerbefreit ausgeübt werden. Die meisten dieser Tätigkeiten würden in der Schweiz als gemeinnützig anerkannt; einige wenige wären aber wohl eher als der Verfolgung öffentlicher Zwecke dienend zu qualifizieren (so z.B. der Schutz der öffentlichen Ordnung etc. gemäss § 26 lit. o, der Hochwasserschutz gemäss § 26 lit. u oder die Entwicklung, Unterhaltung und Betreibung von für den öffentlichen Verkehr dienenden Strassen etc. gemäss § 26 lit. v) und würden daher unter diesem Gesichtspunkt zu einer Steuerbefreiung führen. Probleme könnten sich bei den folgenden Tätigkeiten ergeben:

a) Die Förderung des Sports (§ 26 lit. n) ist oft – insbesondere bei Sportvereinen – nicht gemeinnützig, sondern eigennützig (bzw. mitgliedernützig). Anders kann es sich verhalten, wenn z.B. eine Stiftung den Behindertensport unterstützt (vgl. dazu oben B. III. 1. b) bb).

b) Die Förderung der euroatlantischen Integration (§ 26 lit. s) beinhaltet eine politische Zielsetzung. Als solche könnte sie durchaus als gemeinnützig betrachtet werden. Voraussetzung dafür wäre allerdings, dass die Zielsetzung nicht von einem Wirtschaftsverband in wirtschaftlichem Kontext verfolgt wird. Ausgeschlossen wären die Gemeinnützigkeit und vor allem auch die Verfolgung eines zur Steuerbefreiung führenden öffentlichen Zwecks zudem, wenn es sich bei der Organisation, die sich diesem Ziel widmet, um eine politische Partei handelt. Denn im Recht der direkten Bundessteuer ist eine Steuerbefreiung politischer Parteien ausgeschlossen (während immerhin gewisse Kantone Spenden an politische Parteien steuerlich zum Abzug zulassen).

c) Fraglich ist schliesslich, ob mit nationalen und ethnischen Minderheiten in Ungarn sowie mit den Ungarn ausserhalb der (ungarischen) Landesgrenzen verbundene Tätigkeiten (§ 26 lit. m) im (schweizerischen) Allgemeininteresse liegen. Die uneigennützige (also nicht auf Selbsthilfe gerichtete) Förderung von Auslandschweizern dagegen würde die Steuerbefreiung sicher ermöglichen.

3. Beispiele und umstrittene Grenzfälle

Als interessantes und ausserordentlich illustratives Beispiel aus der Gerichtspraxis sei hier der Fall der *Welttheatergesellschaft Einsiedeln* genannt (BGE 113 Ib 7).

Bei der Welttheatergesellschaft Einsiedeln handelt es sich um einen Verein, der gemäss seinen Statuten Träger der Aufführungen des Einsiedler Grossen Welttheaters ist und ferner bezweckt, das kulturelle Leben im bekannten Wallfahrtsort Einsiedeln im Kanton Schwyz zu fördern. Dieser Verein inszenierte in den letzten Jahrzehnten (bis in die achtziger oder neunziger Jahre des 20. Jahrhunderts) in unregelmässigen Abständen Aufführungen des barocken Sakramentsspiels „Das Grosse Welttheater“ von Don Pedro Calderón de la Barca (1600-1681) auf dem Platz vor dem Kloster Einsiedeln. Diese Freilichtaufführungen, an denen mehrere Hundert Personen aus Einsiedeln als Schauspieler, Statisten, Ordnungshüter usw. beteiligt waren, stiessen jeweils auf ein grosses Publikumsinteresse. Zu Beginn der achtziger Jahre stellte sich die Kantonale Steuerverwaltung Schwyz auf den Standpunkt, die Welttheatergesellschaft Einsiedeln erfülle die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit nicht.

Im anschliessenden Steuerprozess folgte das Bundesgericht dieser Auffassung nicht. Zur Begründung führte es aus, nicht jede die Allgemeinheit bereichernde Tätigkeit kultureller oder künstlerischer Art sei ausschliesslich gemeinnützig, und zwar selbst dann nicht, wenn sie sich an ein breites Publikum richte. So könne etwa bei Veranstaltungen mit bloss unterhaltendem Charakter nicht von Gemeinnützigkeit gesprochen werden. Gemeinnützigkeit dürfte dagegen z.B. vorliegen, wenn von einem Verein künstlerische Publikumsveranstaltungen zur uneigennützigen Förderung von Künstlern durchgeführt würden, die einer solchen Förderung bedürften. Sodann werde man Gemeinnützigkeit annehmen können, wenn künstlerisch hoch stehende Produktionen für eine breite Öffentlichkeit angeboten würden, die nicht bloss der Unterhaltung des Publikums dienten, sondern allgemein bildenden und das geistige Volkswohl fördernden, allenfalls auch religiös erbauenden Charakter hätten. Es liege allerdings auf der Hand, dass die Grenzziehung zwischen bloss unterhaltenden und kulturell wertvollen, dem Allgemeinwohl dienenden Zwecken heikel sei und es kaum Aufgabe der Steuerbehörde sein könne, über den Wert oder Unwert kultureller Veranstaltungen zu befinden. In der Praxis dürfte sich – so das Bundesgericht – dieses Abgrenzungsproblem indessen selten stellen. Denn wesentlich sei ausserdem, dass kulturelle und künstlerische Tätigkeiten nur dann ausschliesslich gemeinnützig seien, wenn mit ihnen keine Eigeninteressen des Vereins und seiner Mitglieder verfolgt würden und wenn vom Verein und seinen Mitgliedern in selbstloser Weise Opfer erbracht würden.

Im Weiteren hielt das Bundesgericht fest, es sei unbestritten, dass die Welttheatergesellschaft Einsiedeln mit ihren Aufführungen (einem kulturellen

Grossereignis von internationaler Bedeutung) der Allgemeinheit diene und insoweit gemeinnützig sei. Heikel war indessen die Frage, ob der Verein *ausschliesslich* gemeinnützig wirke. Denn von den Zuschauern wurde ein marktüblicher Eintritt verlangt. Zudem waren die Theateraufführungen (wegen der grossen Zahl von auswärts anreisender Zuschauer) für Einsiedeln von erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung. Aus diesen Gründen erachtete das Bundesgericht diese Angelegenheit als einen *Grenzfall*, der mit guten Gründen so oder anders entschieden werden könne. Die Welttheatergesellschaft Einsiedeln obsiegte nur deshalb, weil die Vorinstanz – das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz – die ausschliessliche Gemeinnützigkeit bejaht hatte und das Bundesgericht im Hinblick darauf, dass es sich um einen Grenzfall handelte, nicht in den dem kantonalen Gericht zustehenden Beurteilungsspielraum eingreifen wollte.

Dieser Fall zeigt mit aller Deutlichkeit, worin die Probleme bei der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit liegen. In casu konnte zwar ohne weiteres von der Verfolgung eines im *Allgemeininteresse* liegenden Zweckes ausgegangen werden, da die Aufführung eines barocken Theaterstücks mit religiösem Hintergrund allgemein als kulturelles Grossereignis betrachtet wird. Ob aber bei der Aufführung eines modernen Musicals (wie z.B. Hair oder Cats) gleich geurteilt worden wäre oder ob einem solchen Stück bloss unterhaltenden Charakter beigemessen worden wäre, ist fraglich. Indessen dürfte es sich kaum rechtfertigen, ein barockes Theaterstück steuerlich günstiger zu behandeln als ein Musical des 20. Jahrhunderts. Auch die *Uneigennützigkeit* war wie dargelegt äusserst problematisch. Letztlich konnte man sie nur deshalb bejahen, weil von Hunderten von Vereinsmitgliedern bei Proben, Aufführungen etc. (für die sie nur einen geringfügigen Spesenersatz erhielten) grosse zeitliche Opfer erbracht wurden und bei einer vollen Entlohnung aller Beteiligten die Eintrittspreise für die Zuschauer schlicht unerschwinglich geworden wären.

IV. Vorgaben für die Mittelverwendung

1. Verfolgung des satzungsmässigen Zwecks

Die Mittel der steuerbefreiten Organisation dürfen ausschliesslich gemeinnützig verwendet werden, und zwar unter Berücksichtigung der jeweiligen Zwecksetzung, die bei der Steuerbefreiung massgeblich war (vgl. oben B. III.; zur Problematik der Zweckänderung siehe B. II. 1. sowie F. III.). Gesetzlich näher geregelt ist die zulässige Art der Mittelverwendung nicht.

2. Gewinnausschüttungsverbot

Aus dem für die Steuerbefreiung erforderlichen Kriterium der Uneigennützigkeit (vgl. oben B. III. 1. b) bb) hat die Rechtsprechung abgeleitet, dass die Tätigkeit der steuerbefreiten Organisation *nicht mit eigenen wirtschaftlichen oder persönlichen Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder (bzw. nahe stehender Personen) verbunden* sein darf (BGE 114 Ib 277). Gewinne dürfen daher nicht an Mitglieder oder an nahe stehende Personen ausgeschüttet werden. Aktiengesellschaften müssen gar in ihren Statuten ausdrücklich und unwiderruflich auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichten (KS Nr. 12 Ziff. II. 2. a), was allerdings zivilrechtlich gar nicht möglich ist (vgl. oben B. II. 1.c). Mit der Revision des Stiftungsrechts (vgl. oben A. I. e) ist das Gewinnausschüttungsverbot erstmals ausdrücklich auf Gesetzesebene im *Mehrwertsteuerrecht* festgehalten worden (Art. 33a Abs. 4 lit. a MWSTG).

3. Zulässigkeit von Zuwendungen und Zahlungen an den Stifter, ihm nahe stehende Personen oder Vereinsmitglieder

Aus dem gleichen Grund sind auch sonstige Zuwendungen und Zahlungen an den Stifter, ihm nahe stehende Personen, Vereinsmitglieder, Aktionäre etc. nicht zulässig.

Nach allgemeiner Praxis zulässig ist immerhin ein *angemessener Spesenersatz* an Stifter, Vereinsmitglieder etc., die für die gemeinnützige Organisation tätig sind (vgl. dazu auch B. III. 3 [Spesenersatz an Mitglieder der Welttheatergesellschaft Einsiedeln]). Nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist es zudem, wenn ein Verein eine Mitgliederzeitschrift herausgibt, sofern der Verein uneigennützig und nicht mitgliedernützig tätig ist.

4. Zulässigkeit von Zuwendungen und Zahlungen an den Vorstand und Angestellte der Organisation

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die *gemeinnützige Organisation und die für sie tätigen Personen zum allgemeinen Besten Opfer* zu erbringen (vgl. BGE 113 Ib 7 E. 2b S. 9/10). Zuwendungen bzw. Zahlungen an Nahestehende sind daher nur zulässig, wenn sie in keinem Verhältnis zu den Leistungen dieser Personen stehen (ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer, 1. Teil, Basel 1982, Art. 16 N 15); Entschädigungen an Mitwirkende – z.B. an Vereinsmitglieder – dürfen im Vergleich zu deren Aufwand nicht ins Gewicht fallen (BGE 113 Ib 7 E. 4b S. 12).

Bei grösseren und ausgeprägt aktiven Stiftungen, die auf einen Mitarbeiterstab angewiesen sind, kann indessen nicht verlangt werden, dass sich die

Mitarbeitenden nur symbolisch entschädigen lassen. Die Ausrichtung markt-konformer Löhne sowohl an Kaderleute als auch an untergeordnete Angestellte muss daher möglich sein (THOMAS KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, a.a.O., S. 77 ff., mit Hinweisen) und wird in der Praxis auch zugelassen. Allerdings muss der gesamte Administrativ- und Personalaufwand einer steuerbefreiten Organisation in einem vernünftigen Verhältnis zur gemeinnützigen Mittelverwendung stehen. Stiftungsräte und leitende Organe dagegen müssen sich in aller Regel mit Spesenersatz begnügen. Ausnahmen werden in der Praxis gemacht, wenn ein Mitglied des Stiftungsrates oder Vereinsvorstandes mit Aufgaben betraut ist, die nicht in die eigentliche Vorstands- bzw. Stiftungsrats-tätigkeit (sondern eher in die Geschäftsführertätigkeit) fallen, wie z.B. die aufwändige Prüfung von unterstützungswürdigen Projekten oder Gesuchen. In all diesen Fällen müssen aber die Lohnstrukturen stets so ausgestaltet werden, dass nicht *verdeckte Gewinnausschüttungen* zu vermuten sind, wäre dies doch gemeinnützigkeitsschädlich (vgl. dazu auch Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechts, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23.10.2003, BBl 2003 S. 8153 ff., spez. S. 8179 [<http://www.admin.ch/ch/d/ff/2003/8153.pdf>]).

5. (Kein) Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

Die steuerbefreiten Organisationen müssen den gemeinnützigen Zweck *tatsächlich* verfolgen und dürfen sich nicht bloss der Mittelverwaltung zuwenden (*Thesaurierungsstiftungen* zum Beispiel haben somit keinen Anspruch auf Steuerbefreiung). Allenfalls kommt überhaupt keine oder je nach den Umständen bloss eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht (vgl. noch zum Recht der alten Bundessteuer BGE 120 Ib 374 E. 3 S. 377/378: nur teilweise Steuerbefreiung, wenn bei einem Ertrag von SFr. 100.000.- jährlich bloss rund SFr. 10.000.- für gemeinnützige Zwecke verwendet werden).

Immerhin dürfen aus den Erträgen in gewissem Umfang *Rücklagen* gebildet werden. Sie müssen jedoch in einem vernünftigen Verhältnis zu zukünftigen Aufgaben stehen (vgl. KS Nr. 12 Ziff. II. 2. d). Grosse Probleme scheinen sich in der Praxis bisher kaum ergeben zu haben, haben doch die meisten kantonalen Steuerverwaltungen die entsprechende Frage in unserem Fragebogen nicht beantwortet. Vereinzelt wird von Steuerverwaltungen ausdrücklich verlangt, dass Rücklagen begründet werden.

6. (Kein) Unmittelbarkeitsgebot

Die Problematik des Unmittelbarkeitsgebots weist zwei verschiedene Aspekte auf. Zum einen geht es um die Frage, ob eine steuerbefreite Institution ihr Vermögen direkt für gemeinnützige Zwecke verwenden muss oder ob statt-

dessen bloss der Ertrag des Vermögens für solche Zwecke eingesetzt wird. Zum andern stellt sich die Frage, ob eine steuerbefreite Institution selbst gemeinnützig tätig sein muss oder ob sie Mittel an andere gemeinnützige Institutionen zur entsprechenden Verwendung weiterleiten darf.

a) Ob die Gemeinnützigkeit unmittelbar oder bloss mittelbar im ersteren Sinne zu verfolgen ist, war in der Literatur zum Recht der früheren direkten Bundessteuer (d.h. zur von 1941 bis 1994 erhobenen Vorgängerin der heutigen direkten Bundessteuer) umstritten (vgl. die Hinweise in BGE 120 Ib 374 E. 3a S. 377). Nach Ansicht von ERNST KÄNZIG (a.a.O., Art. 16 Ziff. 3 N 18) ist auch das bloss mittelbar ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dienende Vermögen und Einkommen steuerfrei: Es genüge, dass der Ertrag eines Vermögens solchen Zwecken dient oder das Vermögen einer Körperschaft oder Anstalt einer gemeinnützigen Institution zur unentgeltlichen Nutzung überlassen wird (mit Hinweisen auf kantonale Entscheide). In der neueren steuerrechtlichen Literatur wird die Frage soweit ersichtlich nicht thematisiert. Höchststrichterliche Entscheide dazu sind mir nicht bekannt.

b) Eine steuerbefreite Organisation darf ihre Mittel grundsätzlich an andere gemeinnützige Organisationen weiterleiten, ist also nicht zur unmittelbaren Mittelverwendung im zweiten Sinne verpflichtet.

Problematisch kann dies allerdings werden, wenn eine schweizerische Organisation Mittel einer Organisation im Ausland zukommen lässt. Da eine gemeinnützige juristische Person mit Sitz in der Schweiz eine Tätigkeit im Ausland verfolgen kann, müsste sie an sich dieselbe Tätigkeit auch indirekt unterstützen können. Wenn die schweizerische gemeinnützige Organisation jedoch eine reine Durchlaufstelle ist, müsste wohl die Abzugsfähigkeit von Spenden in Frage gestellt werden, da diese an den Sitz in der Schweiz anknüpft und eine reine Inkassoorganisation der Umgehung dieser Bestimmung dienen könnte (bezeichnend dazu die interessante Antwort aus dem Kanton Schaffhausen [einem Grenzkanton!] auf unsere entsprechende Frage im Fragebogen hin). Die meisten kantonalen Steuerverwaltungen lassen eine bloss mittelbare Verwendung des Stiftungsvermögens und die Unterstützung von ausländischen gemeinnützigen Organisationen in der Regel zu (Ausnahme: Kanton Appenzell-Ausserrhoden), stellen aber z.T. höhere Anforderungen an den Nachweis der gemeinnützigen Tätigkeit ausländischer Organisationen.

In der Praxis arbeitet z.B. die Schweizerische Glückskette, eine der ganz grossen gemeinnützigen Organisationen in unserem Land, bei der Mittelverwendung praktisch ausschliesslich mit anderen Hilfsorganisationen zusammen (so etwa in neuer Zeit im Zusammenhang mit der Flutwellenkatastrophe in Südasiens). Steuerlich hat dies offenbar nie zu Problemen geführt.

7. (Keine) besonderen zivilrechtlichen Regelungen zur Mittelverwendung, insbesondere im Stiftungsrecht (Grundsatz der Dauerhaftigkeit, Grundsatz der Kapitalerhaltung)

Stiftungsvermögen muss zivilrechtlich nicht auf ewige Dauer erhalten werden. Stiftungen, deren Zweck unerreichbar geworden ist, zum Beispiel durch endgültigen Vermögensverlust, und die auch nicht durch eine Änderung der Stiftungsurkunde aufrechterhalten werden können (zur Möglichkeit der Zweckänderung der Stiftung vgl. bereits vorn B. II. 1. b), werden auf Antrag oder von Amtes wegen von der zuständigen Behörde aufgehoben (Art. 88 Abs. 1 Ziff. 1 ZGB). Bei Stiftungen mit sehr kleinem Vermögen, von denen es in der Schweiz viele gibt, kann dieser Fall leicht eintreten.

Indessen müssen – damit eine Stiftung steuerbefreit werden kann – Gewinn und Kapital *unwiderruflich* dem gemeinnützigen Zweck gewidmet sein. Ein Rückfall an den Stifter oder an andere Personen muss ausgeschlossen sein. Im Falle einer Stiftungsauflösung muss das Vermögen an eine andere steuerbefreite Organisation fallen. All dies muss bereits in der Errichtungsurkunde ausdrücklich festgehalten sein (KS Nr. 12 Ziff. II. 2. c; zur Sicherung der Dauerhaftigkeit der Gemeinnützigkeit im Falle einer Zweckänderung siehe Art. 86a Abs. 2 ZGB sowie vorn B II. 1. b). Steuerlich unschädlich ist es aber, wenn eine Stiftung ihr Kapital für gemeinnützige Zwecke verbraucht (also mehr ausschüttet, als ihr über Zuwendungen, Vermögenserträge etc. zufließt) und so ihr Ende herbeiführt; für die Steuerbefreiung massgebend ist nur, dass die vorhandenen Stiftungsmittel für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

Immerhin überprüfen in der Praxis gewisse Kantone (so z.B. Basel-Stadt und Thurgau) offenbar periodisch, ob die (noch) vorhandenen Vermögensmittel der Stiftung die Realisierung der statutarischen (gemeinnützigen) Zwecke zulassen. Sollte dies nicht (mehr) der Fall sein, so könnte die Steuerbefreiung entzogen werden, weil der statutarische Zweck nicht effektiv verwirklicht wird.

V. Vorgaben für die Mittelverwendung (Begrenzung unternehmerischer Tätigkeit)

Bei *unternehmerischer Zweckverfolgung* fehlt die Uneigennützigkeit grundsätzlich, es sei denn, diese Tätigkeit sei dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet. Dem Geschäftsbetrieb darf nur die Funktion eines Hilfsbetriebes zukommen. Steuerbefreiung wird aber auch gewährt, wenn die wirtschaftliche Betätigung unerlässlich ist, um den im Allgemeininteresse liegenden Zweck zu erreichen (Beispiel: Ein Erziehungsheim unterhält einen Landwirtschaftsbetrieb und eine Lehrwerkstätte [KS Nr. 12 Ziff. II. 3. b]).

Kapitalbeteiligungen an Unternehmungen sind nur unter gewissen einschränkenden Voraussetzungen nicht gemeinnützigkeitsschädlich (vgl. dazu ausführlich oben B. III. 1. b) bb).

C. Besteuerung der Empfängerorganisation

I. Einschlägige Steuern

a) Im schweizerischen Steuerrecht existiert keine allgemeine Umschreibung des Begriffs der zur Steuerbefreiung führenden Gemeinnützigkeit. Theoretisch könnte daher die Gemeinnützigkeit bei jeder Steuerart verschieden definiert werden. *In der Praxis* wird indessen der Begriff der Gemeinnützigkeit bei allen Steuerarten im Wesentlichen ähnlich oder gleich aufgefasst. Die für die direkte Bundessteuer geltenden Prinzipien, wie sie im Kreisschreiben Nr. 12 festgehalten sind, lassen sich daher mutatis mutandis auch auf andere Steuern übertragen (vgl. dazu auch oben B. III. 1. a).

b) Die Möglichkeit der Steuerbefreiung für gemeinnützige Institutionen besteht bei der direkten Bundessteuer, den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, den kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern, der Mehrwertsteuer sowie der Emissionsabgabe (einer Steuer auf der Ausgabe von Beteiligungsrechten z.B. an Aktiengesellschaften oder Genossenschaften [Art. 6 Abs. 1 lit. a StG]).

c) Da die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuern in der ausschliesslichen Kompetenz der Kantone liegt (vgl. dazu oben A. I. b), sind verbindliche allgemeingültige Aussagen zu dieser Steuerart nicht möglich (vgl. dazu auch die Ausführungen bei MAGNUS HINDERSMANN/MICHAEL MYSSSEN, Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Köln 2003, Rz. 356 ff.). In der Regel werden gemeinnützige Organisationen von den Erbschafts- und Schenkungssteuern im Wesentlichen nach den gleichen Prinzipien befreit wie bei den direkten Steuern. In der Praxis wird die örtlich zuständige kantonale Steuerbehörde auf Gesuch der gemeinnützigen Organisation hin in einer einzigen Feststellungsverfügung die Steuerbefreiung für beide Steuerarten (Erbschafts- und Schenkungssteuern einerseits/direkte Steuern andererseits) aussprechen (so in einem von mir persönlich betreuten Fall). Immerhin besteht ein wesentlicher Unterschied zu den direkten Steuern. Die Kantone dürfen die Steuerbefreiung auf gemeinnützige Organisationen beschränken, *die ihren Sitz im Kanton haben* (so dass z.B. eine Zuwendung von Todes wegen an eine ausserkantonale gemeinnützige Stiftung der Erbschaftsteuer unterworfen werden könnte). In der Praxis wird allerdings meist gestützt auf Gegenrechtserklärungen auch ausserkantonalen Vereinen, Stiftungen etc. die Steuerbefreiung gewährt (vgl. dazu etwa BGE 112 Ia 75; HINDERSMANN/MYSSSEN, a.a.O., Rz. 359 ff.; siehe dazu auch unten D. III. 4.).

d) Kantone und Gemeinde können gestützt auf die entsprechende kantonale Gesetzgebung gegebenenfalls weitere Steuern – wie z.B. Handänderungsabgaben bei der Übertragung von Grundeigentum (also Rechtsverkehrssteuern) – erheben. Ob bzw. unter welchen Voraussetzungen gemeinnützige Organisa-

tionen von solchen Steuern befreit sind, müsste anhand der (zahlreichen) massgebenden Erlasse überprüft werden (so werden z.B. im Kanton Basel-Landschaft Veräusserungen an Wohnbaugenossenschaften, Vereine und Stiftungen von der Handänderungssteuer befreit, wenn das Grundstück innert zweier Jahre dem gemeinnützigen sozialen Wohnungsbau zugeführt wird [§ 82 Abs. 1 lit. a^{bis} des Steuergesetzes vom 7.2.1974; <http://www.baselland.ch/index.htm>]). Quantitativ fallen solche Steuern allerdings nicht gross ins Gewicht.

II. Ideelle Einkünfte

Gemeinnützige Organisationen sind auf Bundesebene von der Gewinnsteuer und auf kantonaler Ebene von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich *sämtliche Einkünfte* – also auch ideelle Einkünfte (was immer darunter zu verstehen ist) – der Steuer nicht unterliegen.

III. Einkünfte aus Vermögensverwaltung

Bei *gewöhnlichen Erträgen aus der Vermögensverwaltung* ergeben sich keine Probleme. Gemeinnützige steuerbefreite Organisationen müssen auf Kapitalzinsen, Dividendenerträgen etc. keine Gewinnsteuer entrichten.

Besonderheiten bestehen dagegen bei *Erträgen aus Kapitalbeteiligung*. Erträge aus Kapitalbeteiligungen an Unternehmen sind nur dann steuerbefreit, wenn das Interesse der Organisation an der Unternehmenserhaltung (d.h. am Fortbestand der Tochtergesellschaft) dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist (KS Nr. 12 Ziff. II. 3. c; vgl. dazu bereits ausführlich oben B. III. 1. b) bb).

Eine weitere Besonderheit besteht sodann bei der von den Kantonen zu erhebenden *Grundstückgewinnsteuer*. Eine Befreiung gemeinnütziger Organisationen von der Grundstückgewinnsteuer ist ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 23 Abs. 4 StHG). An sich steuerbefreite gemeinnützige Organisationen haben mithin auf jeden Fall die (kantonalen) Grundstückgewinnsteuern zu entrichten, wenn sie Liegenschaften zu über den Gestehungskosten liegenden Preisen veräussern.

IV. Einkünfte aus Zweckbetrieb

a) Wie bereits erwähnt (oben B. V.) ist im Recht der *direkten Steuern* eine wirtschaftliche Betätigung, die für die Zweckverwirklichung unerlässlich ist (Beispiel: Ein Erziehungsheim unterhält einen Landwirtschaftsbetrieb und eine Lehrwerkstätte), nicht gemeinnützlichkeitschädlich. Zulässig sind aber auch Hilfsbetriebe, die dem gemeinnützigen Zweck klar untergeordnet sind, so etwa wenn ein Museum einen kleinen Kiosk unterhält, in dem Ansichtskarten,

Bücher etc. angeboten werden. Wird die Schwelle der Gemeinnützigkeitsschädlichkeit nicht überschritten, so erfolgt keine Besteuerung des Geschäftsbetriebes.

b) Im *Mehrwertsteuerrecht* sind gemeinnützige Organisationen mit einem Jahresumsatz bis zu SFr. 150'000.- von der *subjektiven Steuerpflicht* ausgenommen (Art. 25 Abs. 1 lit. d MWSTG). Liegt der Umsatz über dieser Grenze, so wird die Organisation grundsätzlich steuerpflichtig.

Sodann sind gewisse Umsätze von der *objektiven Steuerpflicht* ausgenommen, die von gemeinnützigen Organisationen erzielt werden, so zum Beispiel gewisse Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens, der Sozialfürsorge und Sozialhilfe, der Erziehung, des Unterrichts, der Kinder- und Jugendbetreuung, etc. (Art. 18 Ziff. 8, Ziff. 10, Ziff. 12 und Ziff. 17 MWSTG); die übrigen Umsätze (auch aus Zweckbetrieben) unterliegen dagegen der Mehrwertsteuer, falls die gemeinnützige Organisation subjektiv steuerpflichtig ist.

Spenden, die nicht unmittelbar einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistungen zugeordnet werden können, sind vom steuerbaren Entgelt ausgenommen (Art. 33 Abs. 2 MWSTG) und somit ebenfalls nicht steuerbar. Soweit eine steuerpflichtige Person solche Spenden erhält, ist ihr Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen (Art. 38 Abs. 8 MWSTG; vgl. auch ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl. Bern 2003, N 328 ff.). Die detaillierte Regelung im MWSTG findet erklärende Ergänzung in der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer der EStV (vgl. <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/610.525d.pdf>) sowie in der Branchenbroschüre Nr. 21 betreffend Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen (vgl. <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/540-21-d.pdf>). Mit Inkrafttreten der oben erwähnten Gesetzesrevision (siehe A. I. e) wurde die Befreiung von Spenden an gemeinnützige Organisationen im Mehrwertsteuergesetz selbst näher geregelt (Art. 33a Abs. 1 und 3 MWSTG; vgl. dazu unten D. II. 3.).

V. Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

Für Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb gilt das bereits vorstehend Erwähnte. Eine Erwerbstätigkeit ist dementsprechend nur dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn ihr im Rahmen des gesamten Wirkens der Organisation bloss untergeordnete Bedeutung zukommt.

Der Zufluss von Mitteln aus einem rechtlich verselbständigten (nicht steuerbefreiten) Geschäftsbetrieb ist für die Mutterorganisation steuerfrei, wenn die besonderen für das Halten von Kapitalbeteiligungen geltenden Regeln eingehalten werden (vgl. dazu B. III. 1. b bb). Die nicht steuerbefreite Tochtergesellschaft kann im Recht der direkten Bundessteuer 20 % des Reingewinns steuerbegünstigt ihrer Mutterorganisation – oder sonst einer steuerbefreiten

gemeinnützigen Organisation – spenden (Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG). Vor Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) belief sich der höchstzulässige Abzug auf 10 % des Reingewinns. Für die kantonalen und kommunalen Steuern bestimmen die Kantone die Höhe des maximal zulässigen Abzugs.

VI. Weitere Begünstigungen

Gemeinnützige Organisationen werden schliesslich auch im *Stempelsteuerrecht* begünstigt. Der Bund erhebt eine so genannte Emissionsabgabe auf der entgeltlichen oder unentgeltlichen Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien, GmbH-Stammanteilen, Genossenschaftsanteilen etc. (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Von der Abgabepflicht ausgenommen sind Beteiligungsrechte an gemeinnützigen AGs, GmbHs und Genossenschaften, sofern diese gewisse Voraussetzungen erfüllen (Art. 6 Abs. 1 lit. a StG). In der Praxis ist diese Bestimmung vorwiegend für Genossenschaften von Bedeutung.

D. Besteuerung des Spenders, Stifters, Zustifters

I. Umfang und Methode der Steuerbegünstigung beim Zuwendenden

1. Abzug vom Einkommen bzw. der Einkommensbemessungsgrundlage

Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen können im Recht der direkten Steuern unter gewissen Voraussetzungen und in begrenztem Umfang *bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens in Abzug gebracht werden*. Eine Begünstigung über Abzüge bei der Steuer selbst ist im Recht der direkten Bundessteuer nicht vorgesehen und im Recht der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden soweit ersichtlich auch (da wohl ohnehin bundesrechtswidrig) nirgends verwirklicht.

2. Abzugsobergrenzen und Mindestspenden

Im Bundessteuerrecht können *juristische Personen freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten* bis zu 20 % des Reingewinnes an gemeinnützige juristische Personen mit Sitz in der Schweiz als geschäftsmässig begründeten Aufwand vom steuerbaren Reingewinn abziehen (Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG). Gemäss Kreisschreiben Nr. 12 sind dabei die Zuwendungen selbst bei der Ermittlung des hier massgebenden Reingewinns nicht abzuziehen (KS Nr. 12 Ziff. IV. 1. b; LOCHER, a.a.O., Art. 59 DBG N 95), so dass im Ergebnis

die Abzugsobergrenze voll ausgeschöpft werden kann. Vor Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (vgl. oben A. I. e) lag die *Abzugsobergrenze bei 10 %* und die Abzugsfähigkeit war auf *Geldleistungen* beschränkt.

Bei den *natürlichen Personen* sind im Bundessteuerrecht Zuwendungen ab SFr. 100.- pro Steuerjahr vom Einkommen abzugsfähig. Vor der Revision betrug die Abzugsobergrenze 10 % der um bestimmte Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte (altArt. 33 Abs. 1 lit. i DBG; aufgehoben per 31.12.2005). Da die Zuwendungen bei der Ermittlung der Abzugsbasis mitzubehaltenden waren, belief sich der Maximalbetrag für abzugsfähige Spenden effektiv allerdings bloss auf 9,09 %. Ab 1.1.2006 wurde auch hier die Abzugsfähigkeit auf *Sachleistungen* ausgedehnt und die *Abzugsobergrenze auf 20 % erhöht*. Zudem werden nunmehr die Zuwendungen selbst gemäss ausdrücklicher Gesetzesvorschrift nicht mehr in die Abzugsbasis miteinbezogen, so dass auch steuerpflichtige natürliche Personen im Ergebnis die Abzugsobergrenze voll ausschöpfen können (Art. 33a DBG).

Die Kantone setzen für das kantonale und kommunale Steuerrecht den maximal zulässigen Abzug selber fest (Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG).

3. Spezielle Förderungsmechanismen

Spezielle Förderungsmechanismen kennt das schweizerische Steuerrecht nicht.

II. Begriff der „Spende“, Abgrenzungen und Differenzierungen

1. Gesetzlicher Begriff der Spende

Im bis Ende 2005 geltenden Recht der direkten Bundesteuer konnten *freiwillige Geldleistungen* an gemeinnützige Organisationen vom Einkommen bzw. Gewinn in Abzug gebracht werden (altArt. 33 Abs. 1 lit. i und altArt. 59 Abs. 1 lit. c DBG). Mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) wurde die Abzugsfähigkeit auf die freiwillige Leistung von *übrigen Vermögenswerten* (worunter vor allem Sachleistungen zu verstehen sind) ausgedehnt (Art. 33a DBG). Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden waren gemäss Gesetzeswort schon früher generell *freiwillige Zuwendungen* abzugsberechtigt (altArt. 9 Abs. 2 lit. i und altArt. 25 Abs. 1 lit. c StHG). Seit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision lautet die Umschreibung der Spende im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) gleich wie im revidierten Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer („freiwillige Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten“).

2. Abgrenzung von *Spende, Entgelt und Mitgliedsbeitrag*

Abzugsfähig sind wie dargelegt nur *freiwillige* Leistungen. Statutarische Mitgliederbeiträge von Vereinen oder sonstige Zahlungen, auf die die juristische Person einen Anspruch hat, sind keine freiwilligen Geldleistungen (vgl. KS Nr. 12 Ziff. IV. 1. a; differenzierter und anderer Ansicht DBG-ZIGERLIG/JUD, Art. 33 DBG N 35, FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 33 N 142).

3. Abgrenzung von *Spende und Sponsoring*

Sponsoringbeiträge an kulturelle, soziale, sportliche und andere Veranstaltungen dienen Werbezwecken; sie zielen darauf ab, das öffentliche Ansehen einer Unternehmung zu pflegen und ein Gegengewicht zum Bild des vorwiegend kommerziell denkenden und handelnden Betriebs zu schaffen (BGE 115 Ib 111 E. 6 S. 118, mit Nachweisen; StHG-REICH, Art. 10 N 10). Sponsoringbeiträge können daher von Unternehmungen bei den direkten Steuern als geschäftsmässig begründete Kosten (Gewinnungskosten) vom Geschäftsertrag abgezogen werden, auch wenn sie nicht an steuerbefreite Institutionen erfolgen. Die für Spenden geltende Abzugsobergrenze findet auf Sponsoringbeiträge keine Anwendung. Immerhin wird man dann nicht mehr von Gewinnungskosten sprechen dürfen, wenn Sponsoringbeiträge nicht in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zur Grösse der Unternehmung und zum erwirtschafteten Ertrag stehen.

Um Sponsoring im Sinne des Mehrwertsteuerrechts handelt es sich, wenn der Empfänger eine *Gegenleistung* erbringt; bei Spenden dagegen liegt keine Gegenleistung vor (Rz. 412 der Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer der EStV; vgl. <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/mwstg/druckpdf/610.525d.pdf>; BGE 126 II 443 E. 8a S. 459, bestätigt in Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13. 2. 2003, E. 5b [die in diesem Länderbericht zitierten nicht amtlich publizierten Bundesgerichtsurteile ab dem Jahr 2000 sind abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>). Bereits vor Inkrafttreten der schon mehrfach erwähnten Revision (vgl. A. I. e) wurden etwa Werbeleistungen wie Inserate, Plakat- und Bandenwerbung, Tenuerklame, das Erwähnen des Sponsors in einem Mitteilungsblatt oder Klubheft, Lautsprecherdurchsagen mit Namensnennung unter Hinweis auf die berufliche, gewerbliche oder unternehmerische Tätigkeit des Leistenden etc. als Gegenleistungen qualifiziert (Rz. 415 der erwähnten Wegleitung). Nicht als Werbeleistung aufgefasst wurde dagegen die bloss ein- oder mehrmalige Nennung von Geldgebern im offiziellen Berichtsteil eines Jahres- und/oder Rechenschaftsberichts (Rz. 416 der erwähnten Wegleitung). Seit dem 1.1.2006 wird nun im Mehrwertsteuergesetz selbst ausdrücklich festgehalten, dass gemeinnützige Organisationen

keine Gegenleistungen erbringen, wenn sie *in Publikationen ihrer Wahl* den Namen oder die Firma des Beitragszahlers in neutraler Form einmalig oder mehrmalig nennen oder bloss das Logo oder die Originalbezeichnung von dessen Firma verwenden (Art. 33a MWSTG). Anders als nach altem Recht kann jetzt somit die Publikationsform frei gewählt werden. In die Wegleitung 2001 sowie in die Branchenbroschüre Nr. 21 (siehe dazu oben B. II. 2.) ist die Gesetzesrevision noch nicht eingeflossen. Voraussichtlich wird aber unter der von Art. 33a MWSTG geforderten neutralen Bekanntmachung eine Publikation verstanden werden, bei welcher nur der Name des Spenders erscheint und sämtliche Zusätze weggelassen werden, die besonders werbewirksam und imagefördernd sein könnten, wie z.B. Hinweise auf Produkte und Dienstleistung des beitragszahlenden Unternehmens (in diesem Sinne Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechts, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23.10.2003, BBl 2003 S. 8153 ff., spez. S. 8177; <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2003/8153.pdf>).

Im Gegenzug unterliegt ein Beitrag einer gemeinnützigen Organisation an ein anderes Rechtssubjekt ebenfalls nicht mehr der Mehrwertsteuer, wenn der Empfänger bloss den Namen der Organisation in Publikationen seiner Wahl ein- oder mehrmalig nennt; denn auch diese Namensnennung gilt nicht als Gegenleistung. Selbst wenn der Name der gemeinnützigen Organisation zugleich die Firma eines Unternehmens enthält, stellt die Publikation dieses Namens in neutraler Form oder die blosser Verwendung des Logos oder der Originalbezeichnung der Firma heute keine Gegenleistung mehr dar (Art. 33a Abs. 2 MWSTG; vgl. zum gegenteiligen, bis 31.12.2005 geltenden Recht das Urteil des Bundesgerichts 2A.150/2001 vom 13.2.2002, E. 6c in fine).

Unterliegt ein Sponsoringbeitrag nach den genannten Prinzipien grundsätzlich der Mehrwertsteuer, so wird die Steuer auf dem gesamten Betrag ermittelt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist ein „Splitting“ ausgeschlossen, d.h. es wird keine Unterscheidung in ein steuerbares Entgelt für Sponsoring und einen nicht zu versteuernden Spendenanteil vorgenommen (vgl. zuletzt Urteil des Bundesgerichts 2A.43/2002 vom 8.1.2003, E. 3).

4. (Keine) Differenzierung nach dem Spender (Einzelperson/Unternehmen)

Bei der direkten Bundessteuer ist die Abzugsobergrenze für natürliche und juristische Personen an sich gleich hoch (10 % nach früherem Recht, 20 % nach geltendem Recht). Allerdings bestand nach bisherigem Recht ein wichtiger Unterschied: Bei natürlichen Personen wurden – anders als bei den juristischen Personen – die Zuwendungen bei der Ermittlung der Abzugsbasis mitberücksichtigt, so dass sich die effektive Abzugsobergrenze bloss auf 9,09 % belief. Mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision wurde dieser Unterschied beseitigt (vgl. dazu oben D. I. 2).

Bei den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden können die Kantone die Abzugsobergrenzen festsetzen. Grundsätzlich hätten somit die Kantone die Möglichkeit, für natürliche und für juristische Personen unterschiedliche Obergrenzen vorzusehen.

In der Praxis ergeben sich allerdings bei juristischen Personen, die Leistungen an gemeinnützige Organisationen erbringen, gewisse Sonderprobleme. So muss vor allem stets geprüft werden, ob Zuwendungen an solche Institutionen als *verdeckte Gewinnausschüttungen* zu qualifizieren sind, die bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns zum Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung hinzugerechnet werden müssen (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG; zur Abgrenzung der verdeckten Gewinnausschüttung von der geschäftsmässig nicht begründeten Leistung an Dritte bei gemeinnützigen Zuwendungen vgl. DBG-BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 N 181/182). Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke gelten dann als verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn sie nicht mit der Gesellschaft in einem Zusammenhang stehen, sondern aufgrund von Interessen des beherrschenden Gesellschafters oder einer diesem nahe stehenden Person erfolgen und daher als Privataufwand zu qualifizieren sind (ASA 64 S. 224 ff.). Konsequenterweise sind solche Zuwendungen beim Inhaber der Beteiligungsrechte als Vermögensertrag zu besteuern (wobei dann allerdings dem Inhaber der Beteiligungsrechte wohl der Spendenabzug im Umfang von maximal 20 % des steuerbaren Einkommens [unter Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung als Einkommensbestandteil] gewährt werden müsste).

5. (Keine) Differenzierung nach der Rechtsform der empfangenden Organisation oder der Widmung des Stifters als Spende oder (Zu-)Stiftung

Im schweizerischen Steuerrecht wird die Frage der Abzugsfähigkeit nicht nach der Rechtsform der empfangenden Organisation differenziert. Voraussetzung für den Abzug ist einzig, dass die Organisation wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist und dass sie ihren Sitz im Inland hat.

6. (Keine) Differenzierung nach dem von der steuerbegünstigten Organisation verfolgten Zweck

Im schweizerischen Steuerrecht wird die Frage der Abzugsfähigkeit nicht nach dem von der empfangenden Organisation verfolgten Zweck differenziert. Erforderlich ist nur, dass der vom Empfänger verwirklichte Zweck als gemeinnützig anerkannt wird.

7. (Keine) Differenzierung nach dem zugewendeten Gegenstand: Geldspende und Sachspende (Zeitspende)?

Im bis Ende 2005 geltenden Bundessteuerrecht waren (seit 1995) Sachspenden nicht abzugsfähig und nur „Geldspenden“ zum Abzug zugelassen. Mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e.) hat sich dies geändert (vgl. dazu bereits D. II. 1.).

Von seinem Wortlaut her hatte das Steuerharmonisierungsgesetz in der bis Ende 2005 geltenden Fassung den Kantonen die Freiheit gelassen, für die kantonalen und kommunalen direkten Steuern neben Geldspenden auch Sachspenden zum Abzug zuzulassen. Ob dies die Kantone getan haben, entzieht sich meiner Kenntnis (der Kanton Glarus z.B. hat in unserer Umfrage die entsprechende Frage mit dem Stichwort „Verkehrswertprinzip“ beantwortet, obwohl Art. 31 Abs. 1 Ziff. 9 des Glarner Steuergesetzes die Abzugsfähigkeit ausdrücklich auf Geldleistungen beschränkt). Seit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision müssen die Kantone Sachspenden zwingend zum Abzug zulassen.

Praktische Probleme könnten sich unter dem neuen Recht bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Wertes von Sachspenden ergeben. Theoretisch massgebend wird selbstredend der *Verkehrswert* sein, dessen Schätzung aber oft mit Schwierigkeiten verbunden sein dürfte. Eine Sachspende aus *Geschäftsvermögen* wird sodann zur Folge haben, dass beim Spender über allfällige *stille Reserven* abzurechnen ist (vgl. ASA 65 S. 660 ff.); eine Ausnahme von diesem Grundsatz wird allerdings bei den kantonalen Steuern (nicht aber bei der Bundessteuer) gemacht werden müssen, wenn ein Grundstück einer gemeinnützigen Organisation zukommt, weil die gemeinnützige Organisation im Falle der Weiterveräußerung einer Liegenschaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (vgl. dazu einlässlich THOMAS KOLLER, *Stiftungen und Steuern*, a.a.O., S. 91 ff.).

III. Besondere Fragen

1. Zivilrechtliche Einordnung der Spende, Möglichkeit einer Zweckwidmung

Spenden sind zivilrechtlich als *Schenkung* im Sinne von Art. 239 ff. OR zu qualifizieren. Mit einer Schenkung können Bedingungen oder Auflagen verbunden werden (Art. 245 OR). Der Schenker kann eine vom Beschenkten angenommene Auflage einklagen (Art. 246 Abs. 1 OR) und die Schenkung widerrufen, wenn der Beschenkte die mit der Schenkung verbundenen Auflagen in ungerechtfertigter Weise nicht erfüllt (Art. 249 Ziff. 3 OR).

Zivilrechtlich nicht als Schenkung (wohl aber als Schenkung im steuerrechtlichen Sinn) gilt die Stiftungerrichtung. Die Stiftungerrichtung ist ein besonderes *einseitiges Rechtsgeschäft*.

2. Abzugsfähigkeit von Parteispenden (politische Spenden)

Nebst der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken befreit das DBG juristische Personen auch von der direkten Bundessteuer, wenn sie *öffentliche Zwecke* verfolgen. Die Verfolgung von Parteiinteressen entspricht nach herrschender Lehre indessen nicht einem öffentlichen Zweck, weil das öffentliche Interesse nicht im Vorhandensein einer *bestimmten* Partei liegt (KS Nr. 12 Ziff. II. 4.). Parteispenden können daher im Bundessteuerrecht nicht in Abzug gebracht werden.

Weniger eindeutig ist die steuerliche Situation in den Kantonen. Zum Teil werden Abzüge gestützt auf die massgebenden kantonalen Erlasse zugelassen. Ob dies bundesrechtskonform ist, ist allerdings zweifelhaft.

3. Abzugsfähigkeit von Spenden an staatliche Organisationen

Natürliche und juristische Personen konnten schon bis anhin im erwähnten Rahmen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens bzw. Gewinns Spenden auch dann abziehen, wenn die Zuwendung an eine *juristische Person mit Sitz in der Schweiz* erfolgte, die im Hinblick auf *öffentliche Zwecke* von der Steuerpflicht befreit ist (altArt. 33 Abs. 1 lit. i [jetzt Art. 33a DBG] und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG). Je nach den Umständen waren somit bereits nach bis 31.12.2005 geltendem Recht Spenden an gewisse staatliche bzw. halbstaatliche Institutionen abzugsfähig, nicht aber Spenden an den Bund, die Kantone und die Gemeinden.

Mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) wurde die Abzugsfähigkeit ausgedehnt auf freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten, die aufgrund besonderer Bestimmungen steuerbefreit sind (Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG).

4. Abzugsfähigkeit von Spenden ins Ausland

Spenden an Organisationen mit Sitz im Ausland sind bei den *direkten Steuern* nicht abzugsfähig; die Empfängerorganisation muss ihren Sitz in der Schweiz haben (Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG; vgl. dazu bereits oben B. III. 1. d).

Im *Schenkungs- und Erbschaftssteuerrecht* können die Kantone vorsehen, dass nur Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz *im selben Kanton* von der Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuerpflicht befreit sind (vgl. dazu z.B. § 10 Abs. 1 lit. e des zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom

28.9.1986 [ESchG ZH]¹. Da in der Regel der Schenker solidarisch mit dem steuerpflichtigen Beschenkten für die Steuer haftet (vgl. z.B. § 57 Abs. 3 ESchG ZH), kann sich zumindest bei der Schenkungssteuer eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf innerkantonale gemeinnützige Organisationen im Ergebnis ähnlich auswirken wie eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Spenden. Denn das Risiko, aufgrund dieser Solidarhaftung von den Steuerbehörden in Anspruch genommen zu werden, könnte potentielle Spender davon abhalten, einer ausserkantonalen gemeinnützigen Organisation etwas zukommen zu lassen. Immerhin gewähren die Kantone in der Praxis im Allgemeinen auch gemeinnützigen Institutionen in andern Kantonen die Steuerbefreiung, sofern deren Sitzkanton *Gegenrecht* hält (vgl. dazu z.B. § 10 Abs. 3 ESchG ZH).

In den von der Schweiz mit verschiedenen Staaten geschlossenen *Doppelbesteuerungsabkommen* finden sich soweit ersichtlich keine Regelungen zur Frage der Abzugsfähigkeit von Spenden ins Ausland bzw. zur Steuerbefreiung ausländischer gemeinnütziger Organisationen. Statt dessen haben aber einige Schweizer Kantone mit ausländischen Staaten *Gegenrechtsvereinbarungen* betreffend Erbschafts- und Schenkungssteuern getroffen, die Zuwendungen zu ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken von der kantonalen Steuer befreien (vgl. dazu etwa Internationales Steuerrecht der Schweiz, Sammlung schweizerischer Abkommen und Ausführungsvorschriften, Herausgeber: Eidgenössische Steuerverwaltung). Zum Beispiel haben elf Kantone (Appenzell-Ausserrhodon, Appenzell-Innerrhodon, Basel-Stadt, Graubünden, Nidwalden, St. Gallen, Solothurn, Thurgau, Uri, Waadt, Zug) Gegenrechtserklärungen mit Deutschland abgeschlossen, die die Steuerbefreiung für letztwillige oder schenkungsweise Zuwendungen gemeinnütziger Art betreffen. Ein faktisches Gegenrecht betreffend Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken gewähren sich überdies die Kantone Zürich und Bern und Deutschland (HINDERSMANN/MYSSSEN, a.a.O., Rz. 362). Weitere Gegenrechtsvereinbarung bestehen zwischen dem Kanton Zürich und den USA und Kalifornien, dem Kanton Thurgau und Frankreich und Deutschland sowie dem Kanton Bern und Frankreich (HINDERSMANN/MYSSSEN, a.a.O., Rz. 365).

E. Verfahren, Kontrolle, Haftung

I. Verfahrensfragen: Erlangung des Status als steuerbegünstigte Organisation

Grundsätzlich kann eine gemeinnützige Organisation ausserhalb eines Steueranlagungsverfahrens eine *generelle Freistellungsverfügung* verlangen, und zwar sowohl für die direkten Steuern als auch für Erbschafts- und Schenkungs-

¹ [http://www2.zhlex.zh.ch/App/zhlex_r.nsf/WebView/C1256C610039641BC12568DA0032DDFD/\\$File/632.1_28.9.86_28.pdf](http://www2.zhlex.zh.ch/App/zhlex_r.nsf/WebView/C1256C610039641BC12568DA0032DDFD/$File/632.1_28.9.86_28.pdf).

steuern. In der Praxis geschieht dies denn auch regelmässig. Eine solche Freistellungsverfügung kann von den Steuerbehörden *aber jederzeit überprüft* werden.

II. Kontrolle

1. Kontrollinstanz

Grundsätzlich ist es Aufgabe der *Steuerbehörden* zu überprüfen, ob eine Organisation, welche Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beansprucht, die dafür notwendigen materiellen Voraussetzungen erfüllt.

Stiftungen (nicht aber Vereine, Aktiengesellschaften etc.) stehen zudem unter der *zivilrechtlichen Aufsicht* des Gemeinwesens (Bund, Kanton, Gemeinde), dem sie nach ihrer Bestimmung angehören. Die Aufsichtsbehörde hat dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird (Art. 84 ZGB). Sie ist indessen nicht zuständig für die Prüfung der Frage, ob eine Stiftung wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit werden kann.

Steuerbehörden und Stiftungsaufsicht arbeiten in der Praxis in unterschiedlicher Form zusammen. Diese Zusammenarbeit reicht vom seltenen Informationsaustausch bis zu laufendem Kontakt mit automatisiertem Informations- und Aktenaustausch und zu regelmässiger Orientierung bei Fällen mit Unklarheiten.

2. Kontrollmittel

a) Vorgaben für die Satzung

Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen *ausschliesslich* und *unwiderruflich*, das heisst *für immer* steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an Stifter oder Gründer muss für immer ausgeschlossen sein. Für den Fall der Auflösung der juristischen Person müssen die Gründungsstatuten festhalten, dass das Vermögen an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen hat. Aktiengesellschaften, die einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, haben zudem statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen zu verzichten.

Zivilrechtlich ist die definitive Zweckbindung der Mittel im Grunde genommen nur bei Stiftungen möglich (zu den beschränkten Möglichkeiten der Zweckänderung bei Stiftungen siehe oben B. II. 1. b). Dennoch werden in der Praxis auch Vereine, Genossenschaften und Aktiengesellschaften als gemeinnützig anerkannt (vgl. dazu einlässlich oben B. II. sowie unten F. III.).

b) Informationspflichten

aa) Steuererklärung

In der Praxis verlangen Steuerbehörden von Organisationen, die eine generelle Freistellungsverfügung besitzen, in der Regel keine Steuererklärung (eine Ausnahme bildet etwa der Kanton Nidwalden, der jährlich eine Steuererklärung einfordert). Die Steuerbehörden sind aber bei den direkten Steuern in jeder Veranlagungsperiode und bei der Schenkungs- und Erbschaftssteuer bei jeder Zuwendung befugt zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (noch) erfüllt sind.

bb) Bilanz

Etliche Kantone verlangen jährlich oder alle zwei Jahre die Einreichung von Bilanzen, Jahresrechnungen und Tätigkeitsberichten zur periodischen Überprüfung der Steuerbefreiung. Andere Kantone verzichten dagegen vor allem bei Stiftungen (wahrscheinlich im Vertrauen darauf, dass die zivilrechtliche Aufsichtsbehörde jedes Jahr diese Unterlagen einverlangt) auf eine derartige jährliche Information. Viele Stiftungen haben daher nur bei ihrer Gründung Kontakt mit den Steuerbehörden.

cc) Erhöhte Nachweise bei Mittelverwendungen im Ausland

Die Zweckverwirklichung im Ausland ist von der gemeinnützigen Organisation durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (KS Nr. 12 Ziff. II. 3. a). In der Praxis sind die Anforderungen an den Nachweis der gemeinnützigen Zweckrealisierung bei einer Tätigkeit im Ausland oft höher als bei einer Tätigkeit im Inland (so z.B. im Kanton Zürich).

3. Anforderungen an den Nachweis des Spenders

Der Spender hat den Nachweis für seine Zuwendungen durch *Zahlungsbelege* oder durch *Zuwendungsbestätigungen* der steuerbefreiten Organisationen zu erbringen.

4. Kontrollintensität in der Praxis

Ist eine Organisation einmal grundsätzlich wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit, so ist die spätere Überprüfungsintensität in der Praxis von Kanton zu Kanton verschieden.

Genf zum Beispiel befreit gesuchstellende Organisationen auf maximal fünf Jahre und kontrolliert anschliessend die Voraussetzungen der Steuerbefreiung

erneut. In den meisten Kantonen dagegen erfolgt die Steuerbefreiung unbestimmt. Die Tätigkeiten der steuerbefreiten juristischen Personen werden dann aber in der Regel (anhand von Geschäftsberichten, Jahresrechnungen etc.) periodisch – wenn wohl auch nicht sehr intensiv – überprüft. Unsere Umfrage hat ergeben, dass die entsprechende Praxis der kantonalen Steuerbehörden höchst unterschiedlich ist (und dies naturgemäss sowohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der kantonalen Steuern). Einige Kantone prüfen jährlich die Jahresrechnung, gegebenenfalls auch den Geschäftsbericht. Andere Kantone prüfen zwar ebenfalls periodisch, aber in grösseren Abständen (2 Jahre, z.T. 5 Jahre). Wieder andere Kantone überprüfen die Steuerbefreiung mehr oder weniger nach dem Zufallsprinzip (etwa wenn genügend personelle Kapazität in der Steuerverwaltung vorhanden ist, wenn eine Bankverbindung gewechselt wird, wenn ein Verdacht auf Unregelmässigkeiten besteht oder bei besonders grossen Zuwendungen).

III. Sanktionen, Haftung

1. Sanktionen bei Verstößen

Die Steuerbefreiung kann, allenfalls im Rahmen der Vorschriften über die Veranlagungsverjährung auch rückwirkend, aufgehoben werden, wenn sich bei einer Überprüfung herausstellt, dass die Voraussetzungen gar nie erfüllt waren oder nicht mehr erfüllt sind. Dementsprechend könnten theoretisch *Nachsteuern* erhoben werden, *soweit die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten ist*. In der Praxis werden aber, wie unsere Umfrage ergeben hat, selten bis nie Nachsteuern eingefordert (gewisse Kantone, wie etwa Bern und Zürich, haben zusätzlich darauf hingewiesen, dass mit der nachträglichen Steuererhebung beträchtliche Durchführungsschwierigkeiten verbunden wären, während Basel-Stadt die Erhebung von Nachsteuern immerhin theoretisch in Betracht zieht).

Im Weiteren könnten grundsätzlich die Regeln des Steuerstrafrechts, konkret der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs, zur Anwendung kommen. *Steuerhinterziehung* begeht (unter anderem), wer vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG; Art. 56 StHG). Steuerbussen wegen Steuerhinterziehung mit Wirkung für eine juristische Person können sowohl der juristischen Person als auch den für sie handelnden Organen bzw. den sie vertretenden Personen auferlegt werden (Art. 181 Abs. 1 und 3 DBG; Art. 57 Abs. 1 StHG). Wer vorsätzlich als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, haftet solidarisch für die hinterzogene Steuer (Art. 177 Abs. 1 DBG; Art. 56 Abs. 3 StHG). Die Busse für Steuerhinterziehung beträgt abhängig vom Verschulden ein Drittel bis das Dreifache der hinterzogenen Steuer (Art. 175 Abs. 2 DBG; Art. 56 Abs. 1 StHG). Ähnliche Regeln werden sich in den

kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuererlassen finden. *Steuerbetrug* begeht, wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht. Die Strafe lautet Gefängnis oder Busse bis zu 30.000.-SSFr. (Art. 186 Abs. 1 DBG; Art. 59 Abs. 1 StHG). In der Praxis werden, wie unsere Umfrage ergeben hat, in aller Regel keine Steuerstrafen verhängt. Appenzell-Ausserrhododen meint gar, eine gesetzliche Grundlage für die Verhängung von Bussen fehle, während Basel-Stadt immerhin gegebenenfalls Steuerbussen verhängen würde.

Im Ergebnis bleibt somit die Verletzung von Vorschriften über die Steuerbefreiung für die Vergangenheit weitgehend sanktionslos; in aller Regel wirkt der Entzug der Steuerbefreiung nur *pro futuro*.

2. Haftung des Spenders/Stifters oder Vorstands der Organisation

a) Bei den direkten Steuern

Eine *Mithaftung* natürlicher Personen für die Gewinnsteuer einer juristischen Person besteht bei der direkten Bundessteuer nur – unter sehr engen Voraussetzungen – im Falle einer Liquidation *für die mit der Liquidation betrauten Personen* (Art. 55 Abs. 1 DBG). An sich könnten daher auch die mit der Liquidation einer zu Unrecht als gemeinnützig anerkannten Organisation befassten Personen für eine allfällige Nachsteuer haftbar werden. Da indessen in der Praxis – wie erwähnt – schon zulasten der betroffenen Organisationen kaum je Nachsteuern erhoben werden, ist diese solidarische Mithaftung reine Theorie.

Im Weiteren könnten Stifter oder Vorstandsmitglieder einer zu Unrecht steuerbefreiten Organisation im Rahmen der erwähnten Vorschriften des Steuerstrafrechts grundsätzlich *strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden*. Aber auch diese „Haftung“ bleibt im Steueralltag reine Theorie.

Ist die Steuerbefreiung zu Unrecht erteilt worden und wird sie rückwirkend entzogen (was in der Praxis kaum je geschieht), so müssten theoretisch auch sämtliche Spender im Rahmen von Nachsteuerverfahren rückwirkend neu veranlagt werden. Aber auch dies geschieht in der Praxis (insbesondere in Hinblick darauf, dass es sich bei den meisten Spenden um kleinere Beträge handeln wird) in aller Regel nicht. Bei sehr hohen Spenden wird sich diese Frage kaum je stellen, da gerade solche Spenden – insbesondere wenn der Verdacht besteht, zwischen dem Spender und der Empfängerorganisation bestehe eine Nahebeziehung – oft noch während des Veranlagungsverfahrens des Spenders Anlass für die Überprüfung der Steuerbefreiung der angeblich gemeinnützigen Organisation sein können.

b) Bei den Schenkungssteuern

Im Schenkungssteuerrecht können die Kantone vorsehen, dass der Schenker solidarisch mit dem Beschenkten für die Steuer haftet (so z.B. im Kanton Zürich [siehe oben D. III. 4.]). Diese Haftung könnte relevant werden, wenn jemand einer nur vermeintlich steuerbefreiten Organisation eine Zuwendung macht.

F. Reformen, Diskussionen, persönliche Stellungnahme

I. Reformen und rechtspolitische Vorschläge

1. Rückblick

In der Schweiz wurden das *Stiftungszivilrecht* und das *Steuerrecht gemeinnütziger Organisationen* in den letzten Jahren einer Revision unterzogen (vgl. oben A. I. e). Das entsprechende Gesetz (abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2004/5435.pdf>) wurde vom Parlament am 8.10.2004 verabschiedet und trat am 1.1.2006 in Kraft. Das neue Recht brachte einige wesentliche Änderungen mit sich, die im vorliegenden Zusammenhang von Interesse sind und auf die vorstehend jeweils hingewiesen wurde.

Die Revision des Stiftungsrechts ging auf eine im Jahr 2000 eingereichte Parlamentarische Initiative Schiesser zurück, welche zum Ziel hatte, die abzugsfähigen Zuwendungen an steuerbefreite Organisationen im Bundessteuerrecht von 10 % auf 30 % der steuerbaren Einkünfte bzw. des Reingewinns zu erhöhen, und überdies vorsah, auf die Voraussetzung der *Uneigennützigkeit* und vor allem der *Unwiderruflichkeit* für die Steuerbefreiung zu verzichten. Zudem hätten die zivilrechtlichen Normen über die Stiftung in einem wichtigen Punkt geändert werden sollen: *Neu hätte die Aufsichtsbehörde auf Antrag des Stifters die Stiftung (selbst wenn diese steuerbefreit gewesen wäre) aufheben und so einen Rückfall des noch vorhandenen Stiftungsvermögens an den Stifter verfügen können.* Die Initiative wurde in der Lehre (und von gewissen politischen Kreisen) sehr kritisch aufgenommen (vgl. z.B. HANS MICHAEL RIEMER, *Wollen wir im schweizerischen Stiftungsrecht liechtensteinische Verhältnisse?*, Kritische Bemerkungen zur parlamentarischen Initiative Schiesser vom 14. Dezember 2000, in: *Aktuelle Fragen zum Stiftungsrecht*, unter Einbezug der geplanten Gesetzesrevision, Bern 2002, S. 9 ff., sowie THOMAS KOLLER, *Maecenas ante portas?*, Die steuerliche Behandlung von privatrechtlichen Stiftungen gemäss der Parlamentarischen Initiative Schiesser, a.a.O., S. 17 ff.). Dabei wurde insbesondere auf folgende Probleme beziehungsweise Gefahren hingewiesen:

- Natürliche und juristische Personen hätten mit Hilfe einer steuerbefreiten „Stiftung auf Zeit“ den Gläubigern verhältnismässig leicht vorübergehend Haftungssubstrat entziehen können.
- Eine steuerbefreite „Stiftung auf Zeit“ hätte leicht zu Geldwäschereizwecken missbraucht werden können.
- Mit einer steuerbefreiten „Stiftung auf Zeit“ wären verschiedene fragwürdige Steuersparkonstruktionen möglich gewesen.

Da eine massive Erhöhung der Abzugsobergrenze zu hohen Steuerausfällen hätte führen können, hätte der Staat im Ergebnis einen beträchtlichen Teil des Spendenaufkommens mitfinanziert, ohne dass er bei der Mittelverwendung hätte mitbestimmen können (was unter demokratischen Gesichtspunkten äusserst fragwürdig gewesen wäre).

In der Folge hat das Parlament auf praktisch sämtliche kritischen Bestimmungen der Initiative Schiesser verzichtet. Als wesentliche (und sachlich vertretbare) Änderungen übrig geblieben sind im steuerrechtlichen Bereich die *Erhöhung der Abzugsobergrenze* (allerdings nur auf 20 % und nicht wie vom Initianten vorgeschlagen auf 30 % des Einkommens bzw. Gewinns) sowie die *Ausdehnung der Abzugsfähigkeit auf Sachspenden*. Steuerrechtlich von zentraler Bedeutung ist, dass ein zentraler Reformpunkt der Initiative fallen gelassen wurde: Im nunmehr geltenden Gesetz ist im zivilrechtlichen Teil die Möglichkeit nicht mehr vorgesehen, dass die Aufsichtsbehörde auf Antrag des Stifters die Stiftung aufheben und so einen Rückfall des noch vorhandenen Vermögens an den Stifter bewirken kann. Neu eingeführt wurde aber das Recht des Stifters, unter gewissen (restriktiven) Voraussetzungen bei der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde einen Antrag auf Änderung des Stiftungszwecks einzureichen (Art. 86a ZGB). Erforderlich ist dafür unter anderem, dass in der Stiftungsurkunde eine solche Zweckänderung vorbehalten worden ist. Die Zukunft wird weisen müssen, ob sich ein solcher Zweckänderungsvorbehalt ungünstig auf das Spendenverhalten auswirken wird; immerhin ist denkbar, dass sich potentielle Spender mit Beiträgen zurückhalten werden, wenn sie mit einer (nachträglichen) Zweckentfremdung ihrer Spenden rechnen müssen. Steuerrechtlich ist diese Zweckänderungsmöglichkeit aber unproblematisch; denn bei einer steuerbefreiten Stiftung muss auch der geänderte Zweck öffentlich oder gemeinnützig sein (Art. 86a Abs. 2 ZGB; vgl. dazu bereits oben B II. 1. b). Wichtig ist im Weiteren, dass im zivilrechtlichen Teil der Gesetzesrevision neu jede Stiftung verpflichtet wird, eine *Revisionsstelle* zu bezeichnen, welche jährlich die Rechnungsführung und die Vermögenslage der Stiftung prüft und zuhanden des obersten Stiftungsorgans Bericht erstattet (Art. 83a und 83b ZGB).

2. Ausblick

Im schweizerischen Steuerrecht sollten auf der Ebene der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden die erforderlichen Anpassungen der kantonalen Steuergesetze an die mit der erwähnten Gesetzesrevision auf Bundesebene eintretenden Änderungen vorgenommen worden sein (wie weit dies bereits zutrifft, entzieht sich meiner Kenntnis).

Mit weiteren Änderungen im Steuerrecht im Bereich gemeinnütziger Organisationen ist in nächster Zeit kaum zu rechnen. Denkbar wäre aber allenfalls eine Verschärfung der an sich ausserordentlich largen Überprüfungs- bzw. Kontrollpraxis (vgl. oben E. II.), falls sich in den kommenden Jahren krasse Missbräuche ergeben sollten.

II. Diskussion

1. Skandale bei Spendenorganisationen

In den letzten Jahren sind vereinzelt Skandale bei Stiftungen bekannt geworden. So wurde z.B. aus dem Umfeld einer im sozialen bzw. gemeinnützigen Bereich tätigen Stiftung an zwei Stiftungsräte Wahlkampfspenden ausgerichtet, was in den Massenmedien einen gewissen Rummel verursacht hat. Und bei zwei bekannten gemeinnützigen Organisationen wurde in den Medien von finanziellen Unregelmässigkeiten berichtet, die z.T. in Strafverfahren gegen betroffene Personen gemündet haben. Grössere Skandale, die sich auf die Spendenfreundlichkeit ungünstig ausgewirkt hätten, sind indessen ausgeblieben.

2. Transparenz und Bildung von freiwilligen Kontrollorganisationen als Maßnahme zur Verbesserung des Vertrauens der Spender

Die meisten gemeinnützigen Institutionen verfügten bislang schon über eine Revisionsstelle. Mit Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) ist nun jede Stiftung verpflichtet worden, eine Revisionsstelle zu bezeichnen (vgl. auch oben F. I. 1.). Damit wird eine – wenn auch beschränkte – Transparenz gewährleistet, die das Vertrauen potentieller Spender in die zweckkonforme Verwendung der gespendeten Mittel durch die gemeinnützige Organisation erhöhen soll.

Darüber hinaus bestehen freiwillige Selbstkontrollsysteme, wie z.B. die Stiftung ZEWO, welche auf Gesuch hin und nach Durchführung eines relativ aufwändigen Untersuchungsverfahrens die ZEWO-Schutzmarke (Label) im Sinne eines Gütesiegels erteilt und die Schutzmarkenträger anschliessend jähr-

lich hinsichtlich des ZEWK-konformen Verhaltens überprüft. Die Schutzmarke wird nur gemeinnützigen Institutionen verliehen.

III. Persönliche Stellungnahme

Das schweizerische Steuerrecht hat sich in Bezug auf die Behandlung von gemeinnützigen Organisationen und von Spendern in den letzten Jahren soweit ersichtlich bewährt. Nachdem in der erwähnten Gesetzesrevision (oben A. I. e) wichtige, aber steuerrechtlich ausserordentlich problematische Punkte fallengelassen worden sind (vgl. oben F. I. 1.), dürfte dies auch in Zukunft aller Wahrscheinlichkeit nach so bleiben.

Ein politisch stark umstrittener Punkt wird naturgemäss stets die Frage bleiben, ob es sich rechtfertigen würde, die maximale Abzugshöhe von Spenden im Recht der direkten Steuern zu erhöhen, um die Spendenfreudigkeit zu fördern. Die Kantone müssen wie erwähnt diese Obergrenze in ihren Steuergesetzen selbst festlegen und können diese höher ansetzen als die im Bundessteuerrecht vorgesehene maximale Abzugshöhe von 20 % (bzw. von 10 % vor Inkrafttreten der Gesetzesrevision). Eine Abzugsobergrenze von über 30 % wäre allerdings nach meinem Dafürhalten verfassungsrechtlich problematisch, weil damit das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) in Frage gestellt wäre. Gleichzeitig darf bezweifelt werden, ob mit einer massiven Erhöhung der Abzugsobergrenze insgesamt die Spendenfreudigkeit wirklich massgebend gefördert würde. Der Tagespresse war z.B. zu entnehmen, dass die reichsten ein Prozent der Amerikaner, die 40 % des nationalen Reichtums besitzen, im Durchschnitt nur 2 % ihres Einkommens für Spenden ausgeben, verglichen mit 6 % in den untersten Einkommensklassen (Berner Zeitung vom 3.1.2005, S. 9). Wenn schon in einem Staat wie den USA, die den Ruf haben, über eine besonders spendenfreundliche Gesetzgebung zu verfügen, die Spendenneigung nicht grösser ist, kann man sich mit Fug und Recht fragen, ob sich eine Erhöhung der Abzugsobergrenze (die ja wie gezeigt im Durchschnitt bei weitem nicht ausgeschöpft wird) aufdrängt.

Problematisch ist aus meiner Sicht im hier interessierenden Bereich die *geringe Kontrolldichte in der Praxis*. Wer in der Schweiz einmal die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erlangt hat, kann je nach Kanton damit rechnen, kaum je wieder oder höchstens oberflächlich überprüft zu werden, solange nicht konkrete Anhaltspunkte für das Fehlen von Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bestehen (was z.B. bei sehr hohen Spenden und dem gleichzeitigen Verdacht auf eine Nahebeziehung der Fall sein kann). *Das schafft ein grosses Missbrauchspotential*. Wie gross die Gefahr von Missbräuchen aber effektiv ist, lässt sich nur schwer abschätzen.

Ebenso problematisch ist aber auch, dass die Steuerbehörden selbst im Falle eines Missbrauchsverdachts, der sich aus der Medienberichterstattung ergibt,

nur selten bereit sind zu überprüfen, ob bei einer gemeinnützigen Organisation die Voraussetzungen der Steuerbefreiung noch erfüllt sind. So hat z.B. in neuerer Zeit im Raum Bern die Generalversammlung eines steuerbefreiten Vereins, der sich bisher schwergewichtig dem *Umweltschutz an einem bestimmten See* gewidmet hatte, überraschend eine Zweckänderung beschlossen; neu sollte der Verein *auch das Motorbootfahren auf dem See* fördern. In der lokalen Presse hat dieser Beschluss aus verschiedenen Gründen viel Aufsehen erregt. Obwohl die Förderung des Motorbootfahrens auf einem See offenkundig keinen gemeinnützigen Zweck darstellt (sondern im privaten Interesse gewisser Vereinsmitglieder liegt und damit eigennützig ist), zog die Steuerverwaltung des Kantons Bern eine Überprüfung der Steuerbefreiung nicht in Betracht, wie unsere Nachfrage ergab.

Dieses Beispiel beleuchtet in geradezu exemplarischer Weise ein weiteres Problem des Spendenrechts in der Schweiz. Wie bereits dargelegt (B. II. 1.) bestehen nur bei Stiftungen *zivilrechtliche Schranken* gegen beliebige und unkontrollierte Zweckänderungen. Alle andern juristischen Personen, die grundsätzlich wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit werden können, können zivilrechtlich jederzeit ihren Zweck ändern; der Zustimmung irgendwelcher Behörden bedarf es dazu nicht, und eine Bestimmung in den Statuten, welche eine Zweckänderung für immer ausschliessen würde, ist zivilrechtlich unwirksam. Dies hat verschiedene ungünstige Auswirkungen. Zum einen wird die Spendenfreudigkeit negativ beeinflusst, wenn ein potentieller Spender jederzeit mit einer Zweckentfremdung seiner Mittel rechnen muss (wer für den Umweltschutz spendet, möchte nicht unbedingt, dass mit seinem Geld das Motorbootfahren gefördert wird). Zum andern sind die steuerrechtlichen Sanktionsmöglichkeiten im Falle einer nachträglichen Zweckentfremdung von an sich gemeinnützigen Zwecken gewidmeten Vermögenswerten – wie dargelegt – relativ schwach; praktisch kommt (wenn überhaupt) nur ein Entzug der Steuerbefreiung für die Zukunft in Betracht. Es wäre daher wichtig, dass das Zivilrecht Zweckänderungen bei allen wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreiten juristischen Personen nur nach denselben restriktiven Regeln, wie sie für Stiftungen gelten (Art. 86 und Art. 86a ZGB), zulassen würde. Generalversammlungsbeschlüsse (z.B. von Vereinen), die diesen Regeln widersprechen, wären dann nichtig. Vereinvorstände, Verwaltungsräte von Aktiengesellschaften etc. dürften entsprechende Beschlüsse, die mit dem Steuerrecht nicht vereinbar sind, nicht befolgen und könnten widrigenfalls von den zuständigen Behörden persönlich steuerstrafrechtlich belangt werden. Bestrebungen, das Zivilrecht in diesem Sinne zu reformieren, sind allerdings nicht im Gang.