

Stiftungen und Steuern

von
Thomas Koller*

Inhalt

- I. Einleitung
- II. Die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung im schweizerischen Recht
 1. Die Stiftung als in der Regel eigenständiges Steuersubjekt
 2. Gewinn- und Kapitalsteuer
 - a) Allgemeines
 - b) Überblick über die Gewinn- und Kapitalsteuer
 - c) Spezialbestimmung für Stiftungen
 3. Erbschafts- und Schenkungssteuer (am Beispiel des Kantons Bern)
 - a) Vorbemerkung
 - b) Erbschafts- und Schenkungssteuer bei der Stiftungserrichtung
 - c) Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Zuwendungen an bestehende Stiftungen
 4. (Kantonale) Grundstückgewinnsteuer
 5. Mehrwertsteuer und Verrechnungssteuer
 - a) Mehrwertsteuer
 - b) Verrechnungssteuer
 6. Internationale Verhältnisse
 7. Sonderproblem: Die Besteuerung stiller Reserven bei der Errichtung der Stiftung und bei späteren Zuwendungen an die Stiftung
- III. Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Zwecke
 1. Vorbemerkungen
 2. Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Einkommens-, Gewinn- und Kapitalsteuerrecht sowie im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht
 - a) Grundlagen
 - b) Allgemeine Voraussetzungen
 - aa) Persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz
 - bb) Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung – Problematik der teilweisen Steuerbefreiung bei Stiftungen mit gemischtem Zweck
 - cc) Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Mittelverwendung
 - dd) Tatsächliche Tätigkeit

* Für zahlreiche angeregte Diskussionen sowie für die intensive, konstruktiv-kritische Mitarbeit bei der Abfassung des Manuskripts schulde ich meiner Assistentin Frau lic. iur. Christa Kissling ganz besonderen Dank.
Abschluss des Manuskripts Ende Mai 2001.

- c) Objektiver Tatbestand: Verfolgung des Allgemeininteresses
 - aa) Grundsätzliches
 - bb) Schwierigkeiten der Grenzziehung
 - cc) Zum Allgemeininteresse bei widerrechtlichem Stiftungszweck oder bei widerrechtlichen Aktivitäten der Institutionen
 - dd) Tätigkeiten im Ausland
 - ee) Fazit zum Allgemeininteresse
- d) Subjektiver Tatbestand: Uneigennützigkeit
 - aa) Grundsätzliches
 - bb) Ausschluss der Selbsthilfe – zur Voraussetzung eines offenen Destinatärkreises
 - cc) Ausschluss von Erwerbszwecken
 - dd) Opfer Dritter?
 - ee) Mitwirkender Eigennutz
- e) Praktisch wichtiger Spezialfall: Unternehmens- bzw. Holdingstiftungen
 - aa) Keine Einflussnahme auf die Unternehmensführung
 - bb) Kein übermäßiges Interesse an der Unternehmenserhaltung
- 3. Die Verfolgung öffentlicher Zwecke
 - a) Grundsätzliches
 - b) Ist dieser Steuerbefreiungstatbestand im Zeitalter der Privatisierungswelle noch vertretbar?
- 4. Die Folgen der Steuerbefreiung
 - a) Befreiung der Stiftung von der Steuerpflicht im Gewinn- und Kapitalsteuerrecht sowie im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht
 - b) Keine Befreiung der (ansonsten steuerbefreiten) Stiftung von der Grundstückgewinnsteuer
 - c) Steuerbefreiung von Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht
 - d) Zur Behandlung der stillen Reserven bei der Übertragung von Geschäftsvermögen an eine steuerbefreite Stiftung und insbesondere bei der Zuwendung von Grundstücken
 - aa) Bei Geschäftsvermögen (mit Ausnahme von Grundstücken)
 - bb) Bei Grundstücken
- 5. Pro Memoria: Die Gemeinnützigkeit im Mehrwertsteuerrecht

IV. Schluss

V. Nachtrag

Literaturverzeichnis

I. Einleitung

Steuern sind in der heutigen Zeit – dies ist beinahe schon ein Gemeinplatz – allgegenwärtig. Sie fallen bei nahezu jeder wirtschaftlichen Tätigkeit in irgendeiner Form an und sind in der Regel von erheblicher quantitativer Bedeutung. Wer nicht böse Überraschungen erleben will, muss sie daher bei der Planung und Abwicklung von Rechtsgeschäften stets miteinkalkulieren. Ein Jurist, der bei der Rechtsgeschäftsplanung die Steuerfolgen nicht beachtet, gleicht – wie der St. Galler Steuerrechtler ERNST HÖHN bereits vor Jahren zutreffend bemerkt hat – einem Arzt, der bei der Verschreibung eines wirksamen Medikaments schädliche Nebenwirkungen nicht berücksichtigt¹.

Diese Überlegungen gelten selbstverständlich auch für Stiftungen. Wer eine Stiftung zu errichten beabsichtigt, ist gut beraten, die damit verbundenen Steuerfolgen rechtzeitig zu bedenken und nötigenfalls durch die Steuerverwaltung abklären zu lassen. Aber nicht nur bei der *Errichtung*, sondern auch bei der *Verwirklichung* ihres Zweckes sieht sich die Stiftung – wie jedes andere Rechts-subjekt auch – mit Steuerfragen konfrontiert. Einige wichtige steuerliche Aspekte der laufenden Stiftungsbesteuerung können bereits bei der Stiftungserrichtung berücksichtigt werden. Im Vordergrund des Interesses steht dabei zweifellos die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Stiftung von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit werden kann.

Im Folgenden sollen nun zuerst die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung im schweizerischen Recht dargestellt (nachfolgend Ziff. II) und anschliessend die hier im Vordergrund stehende Steuerbefreiung von Stiftungen wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Zwecke näher ausgeführt werden (Ziff. III).

¹ HÖHN, ST 1989, 581.

II. Die Grundsätze der Stiftungsbesteuerung im schweizerischen Recht

1. Die Stiftung als in der Regel eigenständiges Steuersubjekt

Zivilrechtlich mit eigener juristischer Rechtspersönlichkeit ausgestattet, werden Stiftungen auch in steuerlicher Hinsicht grundsätzlich als eigenständige Steuersubjekte anerkannt². Gegenteilig zu entscheiden wäre ausnahmsweise dann, wenn die Stiftung wegen unzulässigen Stiftungszweckes³ von Anfang an zivilrechtlich nicht rechtsgültig entstanden ist und somit auch steuerrechtlich nicht als Steuersubjekt betrachtet werden kann. Dasselbe gilt, wenn – wie das Bundesgericht in Fällen aus den zwanziger Jahren festgehalten hat – nachgewiesen werden könnte, dass die juristische Person nur zum Zweck der Steuerumgehung gegründet worden ist und dass trotz der Verhüllung durch die zivilrechtliche Form in Wirklichkeit nach wie vor der bisherige Vermögensträger in Bezug auf das in Betracht kommende Vermögen die Befugnisse ausübt, auf die es für die Zusecheidung der Steuerhoheit ankommt^{4,5}. Das Bundesgericht sprach im Zusammenhang mit solchen Fällen – soweit ersichtlich – erstmals von *Steuerumgehungszwecken*⁶. Konkret zu denken ist an Fälle, in denen die Stiftungsstatuten dem Stifter oder den Destinatären eine praktisch ungehinderte Einflussnahme auf das Stiftungsvermögen erlauben. Sollte die Stiftung ausnahmsweise nicht als eigenständiges Steuersubjekt anerkannt werden, so muss das Stiftungsvermögen bei den tatsächlich Berechtigten, d.h. je nachdem beim Stifter oder bei den Destinatären besteuert werden⁷.

2 Art. 49 Abs. 1 lit. b DGB; Art. 20 Abs. 1 StHG.

3 Art. 52 Abs. 3 ZGB.

4 In diesen Bundesgerichtsentscheiden ging es vorab um Fälle, in denen reiche Privatpersonen einen Teil ihres Vermögens in Familienstiftungen mit Sitz in steuergünstigen Kantonen eingebracht hatten. Ausführlicher dazu KOLLER TH., *Privatrecht und Steuerrecht*, 305 f., m.w.N. zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung und zur Lehre.

5 Ebenso zu diesen beiden Ausnahmereichen: LANDOLF, 254; DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 17, m.z.w.N.; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 17 Rz 11.

6 KOLLER TH., *Privatrecht und Steuerrecht*, 305 f.

7 DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 17, m.V. auf LANDOLF, 254.

2. Gewinn- und Kapitalsteuer

a) Allgemeines

Stiftungen haben, *soweit sie nicht die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllen*, auf ihrem Kapital und dem erwirtschafteten Gewinn Steuern zu entrichten.

Auf *Bundesebene* fanden sich bis Ende 1994 die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen im Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer vom 9.12.1940⁸. Dabei unterwarf der Bund Stiftungen im Wesentlichen den selben Besteuerungsregeln wie natürliche Personen. Seit dem 1.1.1995 ist die eidgenössische Stiftungsbesteuerung nunmehr im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG)⁹ normiert, welches Stiftungen auf Bundesebene den Besteuerungsregeln für juristische Personen unterstellt¹⁰.

Die *Kantone* ihrerseits waren bis Ende 2000 in der Ausgestaltung der Stiftungsbesteuerung grundsätzlich – selbstverständlich aber unter Vorbehalt verfassungsmässiger Prinzipien – frei¹¹. Ein Teil der Kantone besteuerte Stiftungen wie natürliche Personen, d.h. die Stiftungen hatten Steuern auf dem Einkommen und auf dem Vermögen zu entrichten. Der andere Teil der Kantone unterwarf die Stiftungen hingegen denselben Besteuerungsregeln, wie sie für (andere) juristische Personen, insbesondere Kapitalgesellschaften, gelten, womit die Stiftungen Steuern auf dem Gewinn und dem Kapital zu bezahlen hatten¹². Seit dem 1.1.2001 orientieren sich nun die Grundsätze der kantonalen Stiftungsbesteuerung in der ganzen Schweiz nach einheitlichen Bundesregeln, konkret nach dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG)¹³, welches vorsieht, dass die Kantone die

8 Art. 51 Abs. 1 lit. a BdBSt. Bis Ende 1982 Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9.12.1940 (WStB).

9 SR 642.11.

10 Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG.

11 Überblick über die kantonalen Besteuerungssysteme per 1.1.2000 bei WIPFLI, Teil II/Kap. I/II/3.

12 Siehe dazu einlässlich BRAUN, 25 ff.

13 SR 642.14. Vgl. zum Ende der den Kantonen gewährten Umsetzungsfrist Art. 72 StHG.

Stiftungen einheitlich den Besteuerungsregeln für juristische Personen zu unterwerfen haben¹⁴.

Damit sind die Stiftungen nunmehr seit dem 1.1.2001 sowohl auf Bundesebene als auch auf kantonaler Ebene generell nach den Normen für juristische Personen zu besteuern, also gleich wie Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Sowohl das DBG als auch das StHG enthalten je nur eine einzige Sonderbestimmung für die Besteuerung von Stiftungen, auf die noch zurückzukommen sein wird¹⁵.

b) Überblick über die Gewinn- und Kapitalsteuer

Während juristische Personen auf Bundesebene seit dem 1.1.1998 nur noch eine Gewinnsteuer zu entrichten haben¹⁶, fällt auf kantonaler Stufe neben einer Gewinnsteuer auch eine Kapitalsteuer an¹⁷. Gewinn- und Kapitalsteuer lassen sich grob wie folgt skizzieren:

1. Gegenstand der *Gewinnsteuer* juristischer Personen ist der Reingewinn¹⁸. Zurzeit wird das schweizerische Steuerrecht (noch) vom Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz geprägt¹⁹, d.h. der Besteuerung wird der *aus einer korrekt geführten Handelsbilanz ermittelte Reingewinn* zugrunde gelegt, der allenfalls nach steuerlichen Gesichtspunkten korrigiert werden muss²⁰. Der steuerbare Reingewinn setzt sich im Einzelnen zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahres, aller

14 Art. 20 Abs. 1 StHG. Überblick über die Besteuerungssysteme des DBG und der kantonalen Steuergesetze mit Stand 1.1.2001 bei WIPFLI, Teil II/Kap. 1/II/4.

15 Art. 66 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 Abs. 1 StHG; vgl. dazu die gleich anschliessende Ziff. II.2.c).

16 Art. 57 ff. DBG. Mit Bundesgesetz vom 10.10.1997, i.K. seit 1.1.1998, wurde die Kapitalsteuer (Art. 73-78 DBG) auf Bundesebene abgeschafft.

17 Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG; zur Gewinn- und Kapitalsteuer im Speziellen Art. 24 ff. und Art. 29 ff. StHG.

18 Art. 57 DBG; Art. 24 Abs. 1 StHG.

19 Vgl. zum Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht sowie dessen mögliche künftige Abschaffung im Zusammenhang mit der Einführung eines Rechnungslegungs- und Revisionsgesetzes die diversen Aufsätze in ASA 69, 1 ff. Siehe auch DBG-BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 Rz 7 ff.

20 Steuerliche Korrekturvorschriften finden sich in Art. 58 Abs. 1 lit. b und c DBG sowie in Art. 24 Abs. 1 StHG; ausführlicher dazu DBG-BRÜLISAUER/KUHN, Art. 58 Rz 32 ff.

vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne²¹. Dementsprechend kann der steuerbare Reingewinn juristischer Personen an sich nur ermittelt werden, wenn diese Buch führen und dabei die massgebenden handelsrechtlichen Vorschriften²² beachten.

Die Pflicht zur Buchführung ist in Art. 957 OR geregelt. Nach dieser Bestimmung hat derjenige, der verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schul- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen. Bei Stiftungen ist die Eintragung im Handelsregister erforderlich, damit diese das Recht der Persönlichkeit erlangen²³. Eine Ausnahme gilt einzig für kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen²⁴. Dementsprechend sind grundsätzlich sämtliche Stiftungen mit Ausnahme von kirchlichen Stiftungen und Familienstiftungen buchführungspflichtig²⁵. Bei kirchlichen Stiftungen und Familienstiftungen, die nicht freiwillig Buch führen, bestimmt sich der steuerbare Reingewinn zumindest sinngemäss nach denselben Regeln wie für die buchführungspflichtigen juristischen Personen²⁶. Dadurch werden kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen – letztlich auch allein schon aus steuerrechtlicher Sicht – zu einer (je nach Grösse und Komplexität der Stiftung) zumindest rudimentären Buchführung gezwun-

21 Art. 58 Abs. 1 DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a/b StHG.

22 Vgl. zu den handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften statt aller etwa den Überblick in DBG-BRÜLSAUER/KUHN, Art. 58 Rz 15 ff.

23 Art. 52 Abs. 1 ZGB.

24 Art. 52 Abs. 2 ZGB.

25 So BK-RIEMER, Art. 81 ZGB Rz 110; ebenso WIPFLI, Teil I/Kap. 3/IV/A/1. Z.T. wird auch bei eintragungspflichtigen Stiftungen eine kaufmännische Buchführungspflicht nach Art. 957 ff. OR nur dann bejaht, wenn die Stiftung ein „Gewerbe“ i.S. von Art. 934 OR und Art. 52 HRegV betreibt (vgl. BGE 110 Ib 17 ff. [= ASA 53, 635 ff.]; weitere Autoren, denen zufolge auch den eintragungspflichtigen Stiftungen die kaufmännische Buchführung nicht allgemein aufgebürdet werden soll, sondern nur bei Betreiben eines „Gewerbes“, sind aufgelistet bei BK-KÄFER, Art. 957 OR Rz 107 i.V.m. Rz 104, der seinerseits auch dieser Auffassung ist, und bei WIPFLI, a.a.O., FN 369, der sich selber jedoch der die kaufmännische Buchführungspflicht generell bejahenden Ansicht von BK-RIEMER, a.a.O., anschliesst).

26 Art. 58 Abs. 2 DBG.

gen. Dies ist allerdings ohne weiteres zumutbar, da bei einer Stiftung bereits auch aus Gründen der stiftungsgemässen Zweckverfolgung und der wirksamen Beaufsichtigung eine ordnungsgemässe Buchführung i.S. von Art. 957 ff. OR angezeigt bzw. erforderlich ist²⁷.

Die seit dem 1.1.2001 geltende einheitliche Besteuerung von Stiftungen nach den Besteuerungsregeln für juristische Personen unterscheidet sich in einem wesentlichen Punkt ganz deutlich von der zuvor in einem Teil der Kantone sowie bis Ende 1994 beim Bund praktizierten Besteuerung der Stiftungen nach Massgabe der Regeln für natürliche Personen. Natürliche Personen sind für Kapitalgewinne nur insoweit steuerpflichtig, als diese aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen resultieren²⁸. Eine Ausnahme besteht einzig für die Grundstückgewinnsteuer, welche die Kantone gemäss Steuerharmonisierungsgesetz in jedem Fall, d.h. unabhängig von der Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen zu erheben haben²⁹. Juristische Personen dagegen haben *sämtliche realisierten Kapitalgewinne unter Einschluss von Aufrechnungs- und Liquidationsgewinnen* zu versteuern, bilden solche Gewinne doch automatisch Bestandteil des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung, der – wie bereits erwähnt³⁰ – die Basis der Reingewinnbesteuerung darstellt. Spätestens seit dem 1.1.2001 müssen somit sämtliche Stiftungen sowohl auf Bundes- wie auch auf Kantonsebene Kapitalgewinne versteuern, und dies unabhängig davon, ob sie einen Geschäftsbetrieb führen oder bloss ihr Vermögen verwalten³¹. Im Gegenzug steht ihnen aber auch das Recht zu, allfällige *Kapitalverluste* vom Reingewinn in Abzug zu

27 Ausführlich zur faktischen Buchführungspflicht von kirchlichen Stiftungen und Familienstiftungen BK-RIEMER, Art. 81 ZGB Rz 110, und WIPFLI, Teil I/Kap. 3/IV/A/1, je m.w.N. Beide verlangen eine ordnungsgemässe Buchführung. BK-KÄFER, Art. 957 OR Rz 104, bejaht die Unentbehrlichkeit der Buchführung ebenso, verlangt jedoch keine nach kaufmännischer Art (gemäss Art. 957 ff. OR).

28 Art. 18 Abs. 2 DBG (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bilden u.a. auch die Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen) und Art. 16 Abs. 3 DBG e contrario (Steuerfreiheit für Kapitalgewinne auf *Privatvermögen*, und zwar auf beweglichem und unbeweglichem [vgl. DBG-REICH, Art. 16 Rz 47]); Art. 8 Abs. 1 StHG (Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen als steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit) und Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG e contrario (Steuerfreiheit für Kapitalgewinne auf beweglichem *Privatvermögen*, wobei sich diese Ausnahme nur auf die Einkommenssteuer bezieht, nicht aber auf eine irgendwie geartete Sonderbesteuerung [zu letzterem vgl. StHG-REICH, Art. 7 Rz 82, m.w.N.]).

29 Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG und Art. 12 StHG.

30 Siehe am Anfang dieser lit. b bei Punkt 1.

31 BRAUN, 43; WIPFLI, Teil II/Kap. 3/A/II/2/c; DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 3; StHG-LUTZ, Art. 26 Rz 3.

bringen bzw. *Abschreibungen* zu tätigen. Früher war dies – soweit Stiftungen (wie z.B. in der Bundessteuer) wie natürliche Personen besteuert wurden – anders. Abschreibungen waren nur auf Geschäftsvermögen zulässig, was bisweilen komplizierte Abgrenzungsfragen zwischen gewöhnlichem Stiftungsvermögen und allfälligem Geschäftsvermögen einer Stiftung aufwerfen konnte³². Diese Abgrenzung ist nunmehr überflüssig geworden³³.

2. Gegenstand der von den Kantonen zu erhebenden *Kapitalsteuer* ist das Eigenkapital der juristischen Person³⁴. Bei Stiftungen besteht das steuerbare Eigenkapital aus dem Reinvermögen, wie es nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen berechnet wird³⁵. Gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG bemisst sich das steuerbare Reinvermögen der natürlichen Personen nach dem *Verkehrswert*³⁶, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann³⁷. Art. 14 Abs. 3 StHG sieht eine Ausnahme (und Gegen Ausnahme) von dieser Bewertungsregel vor, indem (im Sinne einer Ausnahme) immaterielle Güter und bewegliche Vermögensgegenstände, die zum Geschäftsvermögen gehören, nicht zum Verkehrswert, sondern zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert zu bewerten sind, d.h. also nach dem Buchwert zuzüglich oder abzüglich allfälliger steuerlicher Korrekturen, die sich aus der Nichtanerkennung von Abschreibungen oder Wertberichtigungen ergeben können³⁸. Als Gegen Ausnahme sind Wertchriften stets – d.h. egal ob sie zum Privat- oder Geschäftsvermögen gehören – mit dem Verkehrswert in die Rechnung einzustellen^{39,40}. In der Lehre wird z.T. die Auffassung vertreten, diese Gegen Ausnahme sei für die Besteuerung von

32 Vgl. dazu als Beispiel etwa BGE 110 Ib 17 ff., insb. S. 20 ff. E. 3 (= ASA 53, 635 ff.).

33 DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 3; StHG-LUTZ, Art. 26 Rz 3.

34 Art. 29 Abs. 1 StHG.

35 Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG. Vgl. zum relativ grossen Freiraum, der den Kantonen bei der Ausgestaltung der Kapitalsteuer zustehen soll, StHG-ZWAHLEN, Art. 29/Art. 29a Rz 15; WIPFLI, Teil II/Kap. 1/II/2, m.H. auf einschlägige kantonale Gesetzesbestimmungen.

36 D.h. dem objektiven Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt (vgl. dazu im Detail z.B. StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 1, m.w.N.).

37 Darüber hinaus regelt das StHG allerdings nicht, nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist oder wie die Kann-Regel zur angemessenen Berücksichtigung des Ertragswertes zu handhaben ist (StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 2). Ausführlicher zur Vermögensbewertung StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 3 ff.

38 Vgl. dazu StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 24.

39 Art. 14 Abs. 3 und Abs. 1 StHG; StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 22.

40 Ausführlich zur Vermögensbewertung insgesamt StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 1 ff., m.z.w.N.; ZWAHLEN, Privatvermögen, Vermögensertrag und Vermögensgewinn, 62 f.

Wertschriften des Geschäftsvermögens natürlicher Personen und derjenigen juristischen Personen, welche denselben Regeln wie die natürlichen Personen unterliegen, nicht sachgerecht, denn damit würden einzig auf diesem Wirtschaftsgut des Geschäftsvermögens stille Reserven der Vermögens- bzw. Kapitalsteuer unterworfen⁴¹. Stiftungen, deren Vermögen in der Regel weit überwiegend in Wertpapieren angelegt sein dürfte, werden dadurch (faktisch) gegenüber Kapitalgesellschaften deutlich benachteiligt.

c) *Spezialbestimmung für Stiftungen*

In einem besonderen – praktisch allerdings sehr bedeutsamen – Punkt enthalten das DBG und das StHG je eine Spezialregelung über die Berechnung des steuerbaren Gewinns. Gemäss Art. 66 Abs. 1 DBG bzw. Art. 26 Abs. 1 StHG werden nämlich die Einlagen⁴² in das Vermögen der Stiftung nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet. Mit diesen Bestimmungen wird klargestellt, dass Einlagen in das Stiftungsvermögen steuerlich gleich zu behandeln sind wie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die von der Gewinnsteuer ausgenommen sind⁴³. Diese Klarstellung ist durchaus sachgerecht. Zuwendungen Dritter, die eine Schenkung darstellen oder aus Erbschaft bzw. Vermächtnis stammen, stellen gemäss Art. 60 lit. c DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG ebenfalls keinen steuerbaren Gewinn dar.

Auf Bundesebene beträgt der – gegenüber Kapitalgesellschaften und Genossenschaften reduzierte⁴⁴ – Steuersatz für Stiftungen 4,25% des Reingewinns; Gewinne unter Fr. 5'000.-- werden nicht besteuert⁴⁵. Den Kantonen ist es anheimgestellt, den Besteuerungssatz für Stiftungen selbst festzusetzen. Tariffragen werden vom Steuerharmonisierungsauftrag bzw. von der Steuerharmonisie-

41 ZWAHLEN, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, 62 f. Unkritisch demgegenüber StHG-ZIGERLIG/JUD, Art. 14 Rz 22; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 15 Rz 17/18; DIESELBEN, Band II, § 38 Rz 63.

42 Einlagen sind Vermögenszuwendungen, die der Stifter anlässlich der Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt mit der Auflage einbringt, diese seien dem Stiftungszweck zu widmen (DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 7; StHG-LUTZ, Art. 26 Rz 8).

43 Zu den Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften siehe Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG.

44 Bei diesen beträgt der Steuersatz 8,5% des Reingewinns (Art. 68 DBG).

45 Art. 71 DBG.

rungskompetenz des Bundes nicht gedeckt und verbleiben in der kantonalen Autonomie⁴⁶.

3. Erbschafts- und Schenkungssteuer (am Beispiel des Kantons Bern)

a) Vorbemerkung

Im Zusammenhang mit nicht steuerbefreiten Stiftungen fallen sodann ganz normal Erbschafts- und Schenkungssteuern an, deren Erhebung in der ausschliesslichen Kompetenz der Kantone liegt⁴⁷. Mangels Harmonisierung auf diesem Gebiet sind die Kantone in der Ausgestaltung dieser Steuern – selbstverständlich unter Vorbehalt verfassungsmässiger Prinzipien – grundsätzlich frei. Es steht – anders als bei den harmonisierten direkten Steuern – auch in ihrem Belieben, ob sie überhaupt solche Steuern erheben wollen oder nicht⁴⁸. Allgemeingültige Aussagen zur Behandlung von Stiftungen im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht lassen sich daher nicht machen⁴⁹. Immerhin dürften sich die Regelungen in den einzelnen Kantonen in den Grundzügen nicht wesentlich unterscheiden. Im Folgenden soll *pars pro toto* kurz die Regelung im Kanton Bern skizziert werden⁵⁰.

b) Erbschafts- und Schenkungssteuer bei der Stiftungerrichtung

Im Kanton Bern unterliegt die Widmung von Vermögen für einen bestimmten Zweck bei der Errichtung einer Stiftung von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Wird die Stiftung zu Lebzeiten des Stifters errichtet, so ist grundsätzlich eine Schenkungssteuer geschuldet⁵¹ (obwohl in der Stiftungerrichtung zivilrechtlich

46 Art. 129 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 3 StHG; StHG-REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 Rz 30.

47 Art. 2 Abs. 1 StHG e contrario; dazu im Weiteren StHG-REICH, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 Rz 45.

48 StHG-REICH, Art. 2 Rz 17. Zur Erhebungspflicht bei den harmonisierten direkten Steuern StHG-REICH, Art. 2 Rz 6 ff.

49 Vgl. zur Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Stiftungen auch BRAUN, 29 ff.

50 Vgl. dazu das Bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG BE) vom 23.11.1999, i.K. seit dem 1.1.2001 (BSG 662.1).

51 Art. 8 Abs. 1 ESchG BE hält ausdrücklich fest, dass jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art mit Einschluss (...) „der Errichtung einer Stiftung“ als Schenkung gilt. Vgl. dazu auch MUSTER, 295 ff. (allgemein zum steuerrechtlichen Begriff der Schenkung) und 312 (zur Stiftungerrichtung im Besonderen).

keine Schenkung erblickt wird⁵²). Steuerpflichtig ist in beiden Fällen, wer eine Zuwendung erwirbt⁵³, d.h. im vorliegend interessierenden Fall die Stiftung selbst. Anwendbar ist im Kanton Bern der Maximalsatz⁵⁴. Eine (praktisch sehr bedeutsame) Ausnahme gilt dann, wenn die zu errichtende Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolgt und daher (worauf einlässlich zurückzukommen sein wird) von der Gewinn- und Kapitalsteuer sowie von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit ist⁵⁵. Aus diesem Grund empfiehlt es sich denn auch in der Praxis, rechtzeitig (d.h. vor Errichtung der Stiftung bzw. vor dem Verfassen einer entsprechenden letztwilligen Verfügung) bei der zuständigen Steuerbehörde abzuklären, ob die in Aussicht genommene Stiftung steuerbefreit werden kann.

c) *Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Zuwendungen an bestehende Stiftungen*

Zuwendungen an bereits bestehende Stiftungen unterliegen bei dieser, soweit es sich um *unentgeltliche Vermögenszugänge* handelt, ebenfalls der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer⁵⁶. Für den Zuwendenden besteht keine Möglichkeit, die in Frage stehenden Leistungen bei der Einkommens- oder bei der Gewinnsteuer in Abzug zu bringen. Eine Ausnahme – auf die noch zurückzukommen sein wird – besteht bei Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen⁵⁷.

52 OR-VOGT, Art. 239 Rz 30; ZGB-GRÜNIGER, Art. 82 Rz 1, je m.w.N.; siehe auch BK-RIEMER, Art. 80 ZGB Rz 20 f.

53 Art. 4 Abs. 1 ESchG BE.

54 Art. 19 Abs. 1 lit. d ESchG BE (die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt für die übrigen steuerpflichtigen Personen, zu denen – mangels Aufzählung in den vorangehenden lit. a-c – auch die Stiftungen gehören, das Sechzehnfache des [Grund-]Tarifs); siehe auch MUSTER, 286 FN 101. Vgl. als Beispiele aus andern Kantonen etwa LGVE 1977 II Nr. 24 (zur Anwendung gelangt bei der Erbschaftssteuer der Steuersatz für nicht verwandte Personen und nicht jener, der sich aus dem Verwandtschaftsverhältnis der Benefiziarer zu den Stiftern herleiten liesse).

55 Bezüglich der Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer Art. 6 ESchG BE; ausführlich zur Steuerbefreiung insgesamt hinten Ziff. III.4., zur Befreiung der gewinnsteuerbefreiten Stiftung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer Ziff. III.4.a).

56 Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 ESchG BE. Die Stiftung ist diesfalls Erbin oder Vermächtnisnehmerin oder (im steuerrechtlichen Sinn) Beschenkte.

57 Vgl. dazu hinten Ziff. III.4.c).

4. (Kantonale) Grundstückgewinnsteuer

Kapitalgewinne auf veräusserten Grundstücken unterliegen bei Stiftungen gleichermaßen wie bei andern juristischen und natürlichen Personen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Art. 12 StHG enthält bezüglich der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer durch die Kantone eine bundesrechtliche Verpflichtung, während die *Methode* dieser Erhebung weiterhin *den Kantonen überlassen* bleibt⁵⁸: Je nach Kanton werden Grundstückgewinne – egal, ob das veräusserte Grundstück im Geschäfts- oder Privatvermögen steht – in jedem Fall mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer erfasst⁵⁹ (sog. *monistisches* [„Zürcher“] System). Diesfalls sind die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens⁶⁰ zwingend von der Einkommens- oder Gewinnsteuer auszunehmen oder die Grundstückgewinnsteuer muss auf diese Steuer angerechnet werden⁶¹. Andere Kantone besteuern die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens zusammen mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer⁶² und unterwerfen nur die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens einer separaten Grundstückgewinnsteuer (sog. *dualistisches* [„St. Galler“] System)^{63,64}.

58 StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 3.

59 Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine Spezialeinkommenssteuer: der Gewinn ist Berechnungsgrundlage für die Steuer; diese stellt somit eine direkte Steuer auf einem Teil des Einkommens dar (HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 7), wobei das StHG offen lässt, ob die Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer oder als besondere subjektive Einkommenssteuer zu erheben ist (einlässlicher dazu und zu den damit verbundenen Auswirkungen StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 7; siehe auch HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 8, die von Objektsteuer sprechen).

60 Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind auf Bundesebene bereits gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG generell von der Einkommenssteuer befreit.

61 Art. 12 Abs. 4 StHG; siehe auch StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 6.

62 Art. 8 Abs. 1 StHG.

63 Zur Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen: bei juristischen Personen (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen) ist das ganze Vermögen Geschäftsvermögen; bei natürlichen Personen gelten die allgemeinen Abgrenzungsregeln (Art. 8 Abs. 2 StHG: sog. Präponderanzmethode) (vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 11, 17; siehe auch StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 17 ff.).

64 Vgl. zu den unterschiedlichen Modellen statt aller etwa StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 3; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 6, 17 f.; zur Grundstückgewinnsteuer im Allgemeinen StHG-ZWAHLEN, Art. 12, Rz 1 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22; WIPFLI, Teil II/Kap. 3/A/II/10. Näheres zur nicht ganz unumstrittenen Handhabung des dualistischen Systems bei ansonsten gewinnsteuerbefreiten Stiftungen unten Ziff. III.4.b).

5. Mehrwertsteuer und Verrechnungssteuer

a) *Mehrwertsteuer*

Im Mehrwertsteuerrecht bestehen für Stiftungen keine Besonderheiten. Die Frage ihrer subjektiven und objektiven Steuerpflicht beurteilt sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Auf die für gemeinnützig tätige Stiftungen wichtigen Ausnahmen wird noch zurückzukommen sein⁶⁵.

b) *Verrechnungssteuer*

Bei der Verrechnungssteuer interessiert im vorliegenden Zusammenhang die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Stiftung Anspruch auf Steuerrückerstattung hat. Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben Stiftungen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn sie bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatten. Ausländische Körperschaften und Anstalten ohne Erwerbszweck – darunter können auch ausländische Stiftungen fallen – haben Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die von Einkünften aus Vermögen abgezogen wurde, das ausschliesslich Kultus-, Unterrichts- oder anderen gemeinnützigen Zwecken des *Auslandschweizertums* dient⁶⁶.

6. Internationale Verhältnisse

Im internationalen Verhältnis spielen zudem in vielen Fällen Doppelbesteuerungsabkommen eine Rolle⁶⁷.

65 Vgl. dazu hinten Ziff. III.5.

66 Art. 24 Abs. 4 VStG.

67 Dazu auch DBG-LUTZ, Art. 66 Rz 16, m.V. auf LANDOLF, 224.

7. Sonderproblem: Die Besteuerung stiller Reserven bei der Errichtung der Stiftung und bei späteren Zuwendungen an die Stiftung

Ein besonderes steuerliches Problem ergibt sich, wenn der Stifter bei der Stiftungserrichtung (unter Lebenden oder von Todes wegen) oder bei späteren Zuwendungen⁶⁸ Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen in die Stiftung einbringt. Diesfalls fragt es sich, ob dadurch allfällige stille Reserven auf dem Geschäftsvermögen realisiert werden und damit der Einkommenssteuer (bei natürlichen Personen) bzw. der Gewinnsteuer (bei juristischen Personen) unterliegen. Steuerpflichtig wären diesfalls der Stifter selbst bzw. seine Erben (zu denen je nach den Umständen auch die Stiftung gehören kann⁶⁹)⁷⁰.

In Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass die *unentgeltliche Übertragung eines ganzen Personenunternehmens*, sei es durch Schenkung oder Erbfolge, grundsätzlich *keine steuerbare Verwertung von Geschäftsvermögen* darstellt⁷¹. Dasselbe gilt, wenn bloss ein Teil des Geschäftsvermögens, der eine *betriebliche Einheit* bildet, unentgeltlich auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird⁷². Dabei versteht es sich von selbst, dass für den Erben bzw. Beschenkten steuerrechtlich die selben Buchwerte massgebend sind wie für den Erblasser bzw. Schenker. Eine steuerwirksame Realisierung stiller Reserven soll demgegenüber nach herrschender Lehre vorliegen, wenn bloss *einzelne Aktiven* des Geschäftsvermögens, die keine betriebliche Einheit bilden, zugewendet werden⁷³.

-
- 68 Dieselbe Problematik ergibt sich im Übrigen auch, wenn Dritte der Stiftung Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen zuwenden.
- 69 Die auf den Todesfall hin errichtete Stiftung kann gegebenenfalls gleichzeitig eingesetzte Erbin sein (BK-RIEMER, Art. 81 ZGB Rz 32; ZGB-GRÜNINGER, Art. 81 Rz 10, je m.w.N.; vgl. auch BGE 96 II 284 E. 4a).
- 70 Vgl. zur Haftung der Erben des Steuerpflichtigen Art. 12 DBG sowie ASA 65, 660 ff. (in welchem Fall die mit letztwilliger Verfügung errichtete Stiftung Alleinerbin war).
- 71 ASA 65, 663 E. 3a; KÄNZIG, Art. 21 WStB/BdBSt Rz 196; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 42 Rz 13; REICH, Realisation, 178; DERSELBE, Umstrukturierung, 193.
- 72 KÄNZIG, Art. 21 WStB/BdBSt Rz 196; REICH, Realisation, 154; DERSELBE, Umstrukturierung, 193; vgl. auch ASA 45, 255 E. 2.
- 73 KÄNZIG, Art. 21 WStB/BdBSt Rz 196; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 42 Rz 13.

oder wenn eine *Schenkung durch eine Kapitalunternehmung* erfolgt⁷⁴. Das Bundesgericht hat demgegenüber ausgeführt, auch beim blossen unentgeltlichen Übergang einzelner Aktiven des Geschäftsvermögens – konkret einer Geschäftsliegenschaft – könne die Voraussetzung der Steuerfreiheit erfüllt sein, sofern die übertragenen stillen Reserven beim übernehmenden Betrieb im Falle einer künftigen Realisation besteuert werden können⁷⁵. Das StHG sieht nunmehr ausdrücklich vor, dass die Kantone beim Übergang einer *Liegenschaft* (des Privat- oder des Geschäftsvermögens) infolge Erbanges oder Schenkung zwingend einen Steueraufschub zu gewähren haben⁷⁶.

Wird einer Stiftung kraft letztwilliger Verfügung oder durch Schenkung eine ganze Personenunternehmung oder eine betriebliche Einheit einer Personenunternehmung zugewendet, so erfolgt mithin – sofern die Stiftung nicht wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Zwecke steuerbefreit ist⁷⁷ – keine Besteuerung der stillen Reserven. Denn im Falle einer späteren Realisierung können diese bei der Stiftung besteuert werden⁷⁸. Dasselbe gilt gestützt auf Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG sicher für das kantonale Steuerrecht, soweit die unentgeltliche Übertragung eines Grundstückes in Frage steht, aufgrund der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung wohl aber auch für das Einbringen beliebiger Gegenstände des Geschäftsvermögens natürlicher Personen im Einkommenssteuerrecht des Bundes und der Kantone. Einzig die Schenkung beweglicher Vermögenswerte juristischer Personen an eine Stiftung stellt steuerlich auf jeden Fall (noch) eine Realisierung stiller Reserven dar⁷⁹.

74 HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 42 Rz 13; BRAUN, 42.

Im bundesrätlichen Entwurf für ein Fusionsgesetz ist nun allerdings vorgesehen, dass künftig stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen, so auch bei der Übertragung von Vermögen auf eine Stiftung, nicht besteuert werden, *wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht* und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 lit. a E-DGB [BBI 2000, 4575], Art. 24 Abs. 3 lit. a E-StHG [BBI 2000, 4576]).

75 ASA 45, 254 ff.; vgl. dazu auch BEHNISCH, 195 f.

76 Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 62 f.

77 Vgl. zu dieser wichtigen Ausnahme hinten Ziff. III.4.d).

78 Die Zurückhaltung, die das Bundesgericht in ASA 65, 663 E. 3a diesbezüglich zum Ausdruck brachte, ist nicht mehr sachgerecht, seitdem Stiftungen gleich wie andere juristische Personen besteuert werden und daher die früher notwendige Unterscheidung zwischen Geschäftsvermögen und übrigen Stiftungsvermögen überflüssig geworden ist (vgl. dazu vorne Ziff. II.2.a).

79 Zu der diesbezüglich aus dem Fusionsgesetz resultierenden Änderung der Rechtslage vgl. FN 74.

III. Die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Zwecke

1. Vorbemerkungen

Den Kernpunkt des Stiftungsbesteuerungsrechts bildet zweifelsohne die Frage der Steuerbefreiung wegen *Gemeinnützigkeit* (ausführlich dazu unten Ziff. 2.). Etwas weniger zentral, nichtsdestotrotz aber ebenfalls wichtig ist die Frage der Steuerbefreiung einer Stiftung wegen *Verfolgung öffentlicher Zwecke* (Ziff. 3.). Im Falle der Gemeinnützigkeit des Stiftungszweckes bzw. bei Verfolgung öffentlicher Zwecke ist aus Sicht der Stiftung bei der Gewinn-, Kapital-, Erbschafts- und Schenkungssteuer und aus Sicht des Zuwendenden bei der Einkommens- (so bei natürlichen Personen) oder bei der Gewinnsteuer (so bei juristischen Personen) eine Steuerbefreiung vorgesehen (Ziff. 4.).

Historisch betrachtet kommen Stiftungen, die bestimmte Zwecke verfolgen, unter gewissen Voraussetzungen schon seit langem in den Genuss einer Steuerbefreiung. Sowohl der Bund als auch die Kantone haben seit Jahrzehnten vor allem gemeinnützige Stiftungen steuerlich bewusst privilegiert. Dabei herrschte allerdings insbesondere über den Begriff der steuerlich relevanten Gemeinnützigkeit weder auf der Ebene der Gesetzgebung noch im steuerlichen Rechtsalltag Einigkeit. Es ist daher nicht erstauulich, dass gerade über den Gemeinnützigkeitsbegriff viel gestritten wurde. Dementsprechend reichhaltig sind denn auch Literatur und Rechtsprechung zu diesem Fragenkreis⁸⁰. Etwas pointiert ausgedrückt könnte man vielleicht sagen, dass die Geschichte der Stiftungsbesteuerung in der Schweiz im 20. Jahrhundert im Wesentlichen eine Geschichte der Steuerbefreiung von Stiftungen war. Allerdings hat diese Judikatur nicht bloss historische Bedeutung. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Steuerbefreiung von Stiftungen im Bundessteuerrecht kann auch nach dem Inkrafttreten des DBG und des StHG über weite Strecken weiterhin zur Konkretisierung des Gemeinnützigkeitsbegriffs herangezogen werden. Denn beim Erlass des DBG wurde – zumindest gemäss Bundesratsentwurf – bei der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in den Grundzügen keine Änderung gegenüber dem vormali-

80 Vgl. dazu die zahlreichen Literatur- und Judikaturnachweise etwa bei BRAUN, 109 ff., REICH, ASA 58, 465 ff., HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 17 Rz 28 ff., DBG-GRETER, Art. 56 Rz 23 ff., StHG-GRETER, Art. 23 Rz 31 ff., PROBST, 136 ff., sowie bei BLUMENSTEIN/LOCHER, 61.

gen Rechtszustand beabsichtigt⁸¹. Immerhin ergeben sich vom Wortlaut her in gewissen Einzelheiten auch Unterschiede zum früheren Recht, die es selbstverständlich zu berücksichtigen gilt⁸². Da das StHG die (praktisch wort-) gleiche Regelung wie das DBG kennt, kann die frühere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Bundessteuerrecht heute auch im kantonalen Steuerrecht als Richtschnur herangezogen werden⁸³. In einzelnen Kantonen dürfte dies wohl dazu führen, dass Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit nunmehr restriktiver gewährt werden müssen als früher⁸⁴. Im Gegenzug sind jedoch kantonale Restriktionen, wonach die Steuerbefreiung auf juristische Personen beschränkt wird, die direkt oder indirekt Leistungen zu Gunsten ihrer Einwohner erbringen, nicht mehr zulässig⁸⁵.

Stiftungsräte und vor allem (potentielle) Stifter sind aus verständlichen Gründen gerne geneigt, „ihre“ Stiftung als gemeinnützig zu qualifizieren und dementsprechend für die Stiftung Steuerbefreiung zu beanspruchen. Schliesslich hat der

-
- 81 Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, 1 ff., wonach die neuen Steuerbefreiungsbestimmungen materiell dem früher geltenden Recht entsprechen und den vorher massgebenden Art. 16 BdBSt praktisch nur etwas präziser umschreiben (Botschaft, 188 und 109). Vgl. dazu auch AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 56 DBG Rz 11 f.; REICH, ASA 58, 466 f.; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 23; BRAUN, 159.
- 82 Vgl. zu den Unterschieden BRAUN, 160 f.; REICH, ASA 58, 467 und 505 ff. (Schlussfolgerungen). Hinweise auch bei DGB-GRETER, Art. 56 Rz 24, der vor allem auf die neu als Steuerprivilegierungsgrund hinzugekommene öffentliche Zweckverfolgung und damit verbundene Unterschiede hinweist; zum öffentlichen Zweck als eigenständigen Steuerbefreiungsgrund einlässlich KUSTER, 211 ff.
Nach AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 56 DBG Rz 12, sehen die neuen Gesetzesbestimmungen gegenüber dem Bundesratsentwurf – dessen „Präzisierungen“ nach Auffassung von REICH, ASA 58, 506, „zwangsläufig die Gefahr der *einschränkenden Interpretation*“ in sich trugen – allerdings „in substantieller Hinsicht eine weitergehende Befreiung von juristischen Personen“ vor – dies gestützt auf den eben erwähnten wegweisenden Aufsatz von REICH (ASA 58, 465 ff.), der dort zur Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund einen im Vergleich zur Botschaft über die Steuerharmonisierung modifizierten Wortlaut vorschlug, der vom Parlament als Anregung entgegengenommen wurde und den heute geltenden Art. 56 lit. g Satz 1 DBG (ohne Hinweis auf die Befreiung gemeinnütziger Stiftungen von der auf Bundesebene nicht mehr erhobenen Kapitalsteuer) und Art. 23 Abs. 1 lit. f Satz 1 StHG entspricht.
- 83 BRAUN, 160 (implizit), demzufolge Art. 56 lit. g DBG sowie der „wort- und bedeutungsgleiche“ Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG „quasi materielle ‘Rechtsnachfolger‘“ von Art. 16 Ziff. 3 BdBSt sind.
- 84 Siehe dazu etwa die Bemerkung des Bundesgerichts in BGE 113 Ib 10 E. 2b, der Tatbestand der Steuerbefreiung nach Art. 16 Ziff. 3 BdBSt sei wesentlich enger gefasst als vergleichbare Steuerbefreiungen in verschiedenen kantonalen Steuergesetzen, die teilweise die Verfolgung eines bloss ideellen Zweckes genügen liessen.
- 85 GRÜNINGER, in: DACH Schriftenreihe 14, 115.

Stifter nicht umsonst einen Teil seines Vermögens ausgesondert und einem speziellen Zweck gewidmet. Eine solch einseitige Sichtweise würde indessen zu kurz greifen. Steuern sind nach bestimmten Verfassungsprinzipien zu erheben. Dazu gehören insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Steuern sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die insoweit gelten, als es die Art der Steuer zulässt⁸⁶. Jede Befreiung eines Rechtssubjekts von der Steuerpflicht steht daher zwangsläufig in einem *Spannungsverhältnis zu diesen verfassungsmässigen Grundsätzen*⁸⁷. Eine Steuerbefreiung darf somit nur gewährt werden, wenn besondere Gründe dafür sprechen. Der Begriff der Gemeinnützigkeit ebenso wie derjenige der Verfolgung öffentlicher Zwecke kann mithin sachgerechterweise nur eng verstanden werden. Im Weiteren gilt es zu beachten, dass Steuern – wie aus der in Art. 27 BV garantierten Wirtschaftsfreiheit folgt – *wettbewerbsneutral* erhoben werden müssen⁸⁸. Nun steht aber jede Steuerbefreiung zwangsläufig in einem gewissen Gegensatz zu diesem Prinzip. Daraus muss abgeleitet werden, dass jedenfalls dann, wenn sich eine Stiftung durch Teilnahme am Markt mit anderen Wirtschaftssubjekten in einem Wettbewerbsverhältnis befindet, eine Steuerbefreiung entweder überhaupt nicht oder höchstens unter ganz restriktiven Voraussetzungen gewährt werden darf. Immerhin kann – so die (m.E. zutreffende) Auffassung von REICH – das Ziel der Gemeinnützigkeit ein marktgerechtes Verhalten erschweren oder verunmöglichen, mit der Folge, dass der Betrieb der gemeinnützigen Organisation auf der Leistungserstellungsseite nicht mit gleich langen Spiessen auftritt wie vergleichbare Marktkonkurrenten, mit andern Worten also kein eigentliches Wettbewerbsverhältnis vorliegt. Soweit dies zutrifft, ist die Steuerbefreiung trotz wirtschaftlicher Betätigung gerechtfertigt⁸⁹.

86 Art. 127 Abs. 2 BV. Ausführlich zur verfassungsrechtlichen Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen SENN, passim; zu den Besteuerungsgrundsätzen im Besonderen siehe DIESELBE, 105 ff. und insb. 141 ff., sowie HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz 69 ff., und BLUMENSTEIN/LOCHER, 144 ff.

87 Ausführlich zu den Aspekten rechtsgleicher und gerechter Besteuerung im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit REICH, ASA 58, 482 ff., dessen Auffassung zufolge die Steuerfreiheit gemeinnütziger Organisationen allerdings keine Ausnahme von den Regeln rechtsgleicher und gerechter Besteuerung darstellt, sondern diese bestätigt. Ziel der Steuerbefreiung sei „die *leistungsfähigkeitskonforme Besteuerung* der gemeinnützige Zwecke verfolgenden juristischen Personen, nicht jedoch die *subventive Förderung* der gemeinnützigen Aktivität“ (S. 486). Vgl. auch den kurzen Hinweis bei BLUMENSTEIN/LOCHER, 60.

88 Einlässlicher dazu und zu den Folgerungen für die Frage der Steuerbefreiung REICH, ASA 58, 488 ff.

89 REICH, ASA 58, 490.

2. Der Begriff der Gemeinnützigkeit im Einkommens-, Gewinn- und Kapitalsteuerrecht sowie im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

a) Grundlagen

Im geltenden Recht der direkten Steuern ist die Steuerbefreiung von Stiftungen wegen Gemeinnützigkeit in der ganzen Schweiz einheitlich geregelt. Für das Recht der direkten Bundessteuer versteht sich dies von selbst. Seit dem 1.1.2001, d.h. seit Ablauf der Umsetzungsfrist für die Steuerharmonisierungsvorschriften gemäss StHG, gilt dies nunmehr aber auch für das kantonale Steuerrecht. Seither verfügen die Kantone diesbezüglich über keinen Gestaltungsspielraum mehr. Anders verhält es sich im (nicht harmonisierten) Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht. Theoretisch steht es hier den Kantonen (unter Wahrung bestimmter verfassungsmässiger Prinzipien) frei zu bestimmen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen sie einer Stiftung wegen Gemeinnützigkeit Steuerbefreiung gewähren wollen. In der Regel verwenden allerdings die Kantone im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht denselben Gemeinnützigkeitsbegriff wie im Recht der direkten Steuern. So verhält es sich z.B. im Kanton Bern, in dessen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz für die Frage der Gemeinnützigkeit ausdrücklich auf das Recht der direkten Steuern verwiesen wird⁹⁰.

Die massgeblichen gesetzlichen Grundlagen im Recht der direkten Steuern finden sich in Art. 56 lit. g DBG sowie in Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG. Gemäss Art. 56 lit. g DGB (und gemäss dem praktisch wortgleichen Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG⁹¹) sind von der Steuerpflicht befreit:

„juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmens-

90 Art. 6 ESchG BE m.V. auf Art. 83 Abs. 1 lit. g StG BE.

91 Der einzige Unterschied zu Art. 56 lit. g DBG besteht darin, dass gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG nicht nur der Gewinn, sondern auch das Kapital, welches ausschliesslich und unwiderruflich der Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit wird. Dieser Unterschied erklärt sich damit, dass das StHG die Kantone verpflichtet, eine Kapitalsteuer zu erheben, während auf Bundesebene seit 1998 juristische Personen generell keine Kapitalsteuer mehr zu entrichten haben (vgl. dazu oben Ziff. II.2.b).

erhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden“.

Art. 56 lit. g DBG (und dementsprechend auch Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG) ist konkretisierungsbedürftig. Zu diesem Zweck hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 8. Juli 1994 das Kreisschreiben (KS) Nr. 12 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, erlassen⁹². Formell zielt dieses Kreisschreiben nur auf eine Konkretisierung von Art. 56 lit. g DBG ab. Da jedoch Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG praktisch gleich lautet wie Art. 56 lit. g DBG⁹³, hat dieses Kreisschreiben naheliegenderweise Reflexwirkungen auf das kantonale Steuerrecht⁹⁴. Es versteht sich indessen von selbst, dass dieses Kreisschreiben als (blosse) Verwaltungsverordnung⁹⁵ für die Vollzugsbehörden nur (aber immerhin) Richtlinien-Charakter hat⁹⁶; für die Steuerjustizinstanzen ist es nicht verbindlich⁹⁷. Im Hinblick auf die faktische Präjudizwirkung, die diesem Kreisschreiben zukommt, rechtfertigt es sich jedoch, die darin enthaltene Konkretisierung des Gemeinnützigkeitsbegriffes näher zu betrachten.

Damit eine Stiftung Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen kann (und damit in gewissem Rahmen auch Zuwendungen bei den betreffenden privaten oder juristischen Personen von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer in Abzug gebracht werden können)⁹⁸, müssen gemäss dem Kreisschreiben Nr. 12 bestimmte *allgemeine Voraussetzungen* erfüllt sein (nachfolgend lit. b). Zudem muss die Stiftung im *Allgemeininteresse* tätig sein (lit. c.) und *uneigen-*

92 Publiziert z.B. in ASA 63, 130 ff.

93 Vgl. gerade oben in FN 91.

94 Für einen gesamtschweizerisch einheitlichen Begriff der Gemeinnützigkeit (und des öffentlichen Zweckes), der m.a.W. auch für die Kantone gilt, StHG-GRETER Art. 23 Rz 25, m.w.N. (dessen Auffassung zufolge dem kantonalen Gesetzgeber aber insoweit ein gewisser Freiraum verbleibt, als der Begriff unter dem Aspekt der jeweiligen „Volksauffassung“ auszulegen ist, mithin also massgebend ist, was von der Allgemeinheit als forderungswürdig erachtet wird); die vertikale Harmonisierung erwähnend auch REICH, ASA 58, 506, m.N.

95 Vgl. zur Qualifikation der Kreisschreiben als Verwaltungsverordnung DBG-BEUSCH, Art. 102 Rz 10.

96 Zur (kontroversen) Beurteilung der Verbindlichkeit von Verwaltungsverordnungen für Vollzugsbehörden DBG-BEUSCH, Art. 102 Rz 15 f.

97 DBG-BEUSCH, Art. 102 Rz 17, m.w.N.; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz 138; vgl. auch BGE 121 II 478 E. 2b (= ASA 65, 481/482 E. 2b).

98 Vgl. dazu hinten Ziff. III.4.

nützig handeln (lit. d). Diese drei Elemente sind im Folgenden näher zu skizzieren.

b) *Allgemeine Voraussetzungen*

aa) *Persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz*

In den Genuss der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit können nicht nur juristische Personen kommen, welche ihren Sitz in der Schweiz haben und daher aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, sondern auch juristische Personen mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz jedoch aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit – z.B. als Eigentümerinnen von in der Schweiz gelegenen Grundstücken – der Steuerpflicht unterliegen. In den Entwürfen zu einem Bundessteuergesetz und einem Steuerharmonisierungsgesetz schlug der Bundesrat noch ausdrücklich vor, dass die Steuerbefreiung nur juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz gewährt werden solle⁹⁹, doch wurde auf dieses Kriterium in den parlamentarischen Beratungen ausdrücklich verzichtet, nachdem unter anderem in der Literatur an der im Vergleich zu Art. 16 Ziff. 3 BdBSt restriktiveren Fassung Kritik geübt worden war^{100,101}.

bb) *Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung – Problematik der teilweisen Steuerbefreiung bei Stiftungen mit gemischtem Zweck*

Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f. StHG verlangen, dass der Gewinn (bzw. bei den kantonalen Steuern: der Gewinn und das Kapital) *ausschliesslich* öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist. Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich ableiten, dass sich nicht die gesamte Tätigkeit der juristischen Person, welche Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, auf die Verfolgung gemein-

99 Vgl. dazu die Formulierung in Art. 62 lit. g E-DBG und Art. 26 lit. f E-StHG, in: Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, 338 und 299 („juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke [...]“).

100 Vgl. dazu REICH, ASA 58, 480 f., der selber die in der Botschaft vorgesehene Einschränkung kritisiert hat, und zwar mit dem Argument, der Verzicht auf einen Sitz der juristischen Person in der Schweiz habe unter dem BdBSt in der Praxis zu keinen Problemen geführt, die eine Praxisänderung aufdrängen würden.

101 Zu der aus Sicht des Stifters oder der (späteren) Zuwendenden bedeutsamen Frage der steuerlichen Behandlung von Widmungen von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen MAUSLI-ALLENPACH, StR 1996, 115 ff.

nütziger Zwecke zu richten hat. Denn steuerbefreit wird *nicht subjektbezogen* die juristische Person als solche, sondern *objektbezogen* der Gewinn (und bei kantonalen Steuern auch das Kapital), der ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken dient¹⁰². Dementsprechend ist es grundsätzlich möglich, dass eine juristische Person, welche neben dem gemeinnützigen Zweck noch andere Ziele verfolgt, bloss teilweise von der Steuer befreit wird. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verlangt für eine teilweise Steuerbefreiung allerdings, dass die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht fällt und die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind¹⁰³. Diese formellen Erfordernisse sind sachgerecht. Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, empfiehlt es sich – trotz der Möglichkeit einer teilweisen Steuerbefreiung – bei der Stiftungserrichtung soweit als möglich von gemischten Zwecken abzusehen. Falls eine Vermögenswidmung nicht bloss gemeinnützigen Zwecken dienen soll, ist im Zweifelsfalle eher zu empfehlen, stattdessen zwei getrennte Stiftungen zu schaffen.

cc) *Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Mittelverwendung*

Im Weiteren verlangen die erwähnten Gesetzesbestimmungen, dass der Gewinn (und bei den Kantonen auch das Kapital) *unwiderruflich* gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist. Daraus hat die Eidgenössische Steuerverwaltung zu Recht abgeleitet, dass ein Rückfall der entsprechenden Mittel an den oder die Stifter bzw. Gründer für immer ausgeschlossen sein muss und dass bei einer allfälligen Auflösung der betreffenden juristischen Person das Vermögen einer anderen steuerbefreiten Körperschaft zufallen muss¹⁰⁴. Nicht zu überzeugen vermag allerdings die im Kreisschreiben zusätzlich festgehaltene Bedingung, die andere (auffangende) steuerbefreite Körperschaft habe eine ähnliche Zwecksetzung zu verfolgen. Stattdessen sollte es genügen, wenn bei einer allfälligen Auflösung

102 Vgl. zur teilweisen Steuerbefreiung auch REICH, ASA 58, 479 f., m.w.N.; WIPFLI, Teil II/Kap. 1/III/3, m.w.N.; KUSTER, 265 ff. (im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung bei teilweiser Erfüllung öffentlicher Zwecke); BGE 120 Ib 377 E. 3a in fine, m.w.N.; ungenau HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 17 Rz 25 ff., und BLUMENSTEIN/LOCHER, 60 f., welche die hier interessierende Frage unter dem Titel „Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht“ behandeln.

103 KS Nr. 12 Ziff. II/5.

104 KS Nr. 12 Ziff. II/2/c; vgl. zur Unwiderruflichkeit der Zweckbindung im Weiteren BRAUN, 163 f. (zum DBG/StHG) und 132 ff. (zum BdBSt).

der Stiftung das steuerbefreite Vermögen an eine andere wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung öffentlicher Zwecke (ganz oder teilweise) steuerbefreite juristische Person fällt. Denn Zweck des Unwiderruflichkeitskriteriums ist, dass niemand Vermögen für eine bestimmte Zeit in einem steuerfreien Raum „zwischenparkieren“ kann, um es später wieder für sich oder Dritte zurückzunehmen. Diesem Zweck wird Genüge getan, wenn die Mittel nach Auflösung einer Stiftung nicht an eine steuerpflichtige Person fallen, sondern im steuerfreien Raum verbleiben.

Die Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Mittelverwendung muss sich aus den Statuten klar ergeben¹⁰⁵. Dies alleine genügt jedoch nicht. Darüber hinaus muss die Stiftung so ausgestaltet sein, dass die Stifter oder Stiftungsräte auch nicht in der Lage sind, sich die steuerbefreiten Stiftungsmittel *faktisch* (wieder) anzueignen. Dabei ist selbstredend nicht an die Fälle strafbaren Handelns wie die Veruntreuung von Stiftungsmitteln durch Stiftungsräte zu denken. Solche zweckwidrigen Verwendungen von Stiftungsmitteln lassen sich nie vollkommen verhindern. Immerhin wird man verlangen dürfen, dass solche Vorkommnisse zumindest erschwert werden, indem beispielsweise die Steuerbefreiung einer Stiftung, deren Stiftungsräte Einzelzeichnungsbefugnis haben, grundsätzlich verweigert werden sollte.

In der Praxis bedeutsamer für eine faktische Wiederaneignung von Stiftungsmitteln ist indessen eine ganz andere Fallkonstellation. Von Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Zweckverwendung im engeren Sinne kann etwa dann nicht die Rede sein, wenn das Vermögen der Stiftung im Wesentlichen aus einer *Forderung gegen den Stifter*¹⁰⁶ oder – noch brisanter – *gegen eine dem Stifter nahestehende juristische Person* besteht¹⁰⁷. Besonders im letzteren Fall ist es dem Stifter leicht möglich, die der Stiftung „gewidmeten“ Mittel de facto wieder an sich zu ziehen, etwa indem er die ihm nahestehende juristische Person finanziell aushöhlt und diese anschliessend in Konkurs gehen lässt, womit die Forderung

105 Gemäss KS Nr. 12 Ziff. II/2/c ist eine unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut erforderlich.

106 Zivilrechtlich kann eine genügende Vermögenswidmung schon in der Begründung einer Forderung gegen den Stifter liegen (BGE 99 II 261 f. E. 9a, m.Nw.; ZGB-GRÜNINGER, Art. 80 Rz 6; BK-RIEMER, Art. 80 ZGB Rz 27).

107 Auch für das Vermögen i.S. von Art. 80 ZGB gilt der allgemeine Vermögensbegriff, wonach Vermögen die Gesamtheit der einer Person zustehenden Rechte aller Art darstellt (BK-RIEMER, Art. 80 ZGB Rz 24; zum allgemeinen Vermögensbegriff KOLLER THOMAS, Bemerkungen zur Subjektivierung des Vermögensbegriffs im Privatrecht, recht 1994, 25 ff.).

der Stiftung gegen die juristische Person wertlos wird. Es muss indessen nicht in jedem Fall gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn das Stiftungsvermögen Forderungen gegen den Stifter oder diesem nahestehende Personen (mit-)beinhaltet. Wichtig ist jedoch, dass solche Forderungen entweder sichergestellt werden oder nur einen verhältnismässig geringen Teil des Stiftungsvermögens ausmachen. Hat eine Stiftung bloss Forderungen als Substrat, so wird sie damit zudem in vielen Fällen nicht aktiv einen Stiftungszweck verfolgen können^{108,109}.

Unklar sind zur Zeit die Auswirkungen des künftigen *Fusionsgesetzes*¹¹⁰, das sich in der parlamentarischen Beratung befindet, auf die hier interessierende Problematik der Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Zweckverfolgung. Der bundesrätliche Entwurf für ein Fusionsgesetz sieht u.a. vor, dass Stiftungen – wie andere Rechtsträger¹¹¹ auch – in Zukunft vom neu geschaffenen Instrument der sogenannten *Vermögensübertragung* Gebrauch machen können¹¹². D.h. sie können ihr Vermögen oder Teile davon mit Aktiven und Passiven im Sinne einer *partiellen Universalsukzession* auf andere Rechtsträger übertragen¹¹³. Nun enthält aber der Entwurf für ein Fusionsgesetz bloss Formvorschriften, die bei einer Vermögensübertragung zu beachten sind, während er sich über allfällige materielle Voraussetzungen ausschweigt. Dies wirft die Frage auf, in welchem Verhältnis das Fusionsgesetz und die allgemeinen stiftungsrechtlichen Regeln zueinander stehen, insbesondere ob künftig Vermögensübertragungen ohne (materielle) Einschränkungen möglich sein werden¹¹⁴ oder ob dabei gewisse mate-

-
- 108 Diesfalls fehlt es an der Zweckeignung bzw. Zwecktauglichkeit der Vermögenswidmung (ZGB-GRÜNIGER, Art. 80 Rz 6; vgl. dazu auch BK-RIEMER, Art. 80 ZGB Rz 27 ff.). Die Qualität einer Forderung als Vermögenssubstrat der Stiftung, das für die Verfolgung von Wohlfahrtszwecken hätte verwendet werden können, wurde z.B. aufgrund besonderer Umstände in ASA 58, 39 ff., insb. 50 E. 5c, in Frage gestellt. In der Bilanz der Stifterfirma wurde die als Stiftungsvermögen bezeichnete Summe von Fr. 200'000.-- zwar als Schuld gegenüber der Stiftung verbucht. Der Stifterfirma standen diese Mittel jedoch gar nicht zur Verfügung und diese wurden in den Folgejahren auch nicht erarbeitet, was de facto zu ihrer Überschuldung führte.
- 109 Zur Voraussetzung tatsächlicher Tätigkeit sogleich unten lit dd.
- 110 Vgl. dazu insgesamt die Botschaft zum Fusionsgesetz, BBl 2000, 4337 ff.
- 111 Zum Begriff der Rechtsträger im Fusionsgesetz vgl. Art. 2 lit. a FusG (BBl 2000, 4531).
- 112 Art. 86 und 87 FusG (BBl 2000, 4560). Bezüglich Vermögensübertragung unter anderen Rechtsträgern und Einzelunternehmen siehe Art. 69 ff. FusG (BBl 2000, 4555 ff.).
- 113 Vgl. dazu einlässlich etwa LOSER-KROGH, AJP 2000, 1095 ff.; KLÄY/TURIN, Reprax 2001, 1 ff., spez. 32 ff.; MEIER-SCHATZ, 42 ff.
- 114 So die Auffassung von HANS MICHAEL RIEMER in diesem Tagungsband 101 ff.

rielle Schranken des allgemeinen Stiftungsrechts – wie z.B. der Stiftungszweck – zu beachten sind¹¹⁵. Sollte das Fusionsgesetz Vermögensübertragungen ohne materielle Schranken – und insbesondere ohne ein allfälliges vorgängiges Zweckänderungsverfahren nach Art. 86 ZGB – ermöglichen, so bestünde künftig keine Gewähr mehr, dass ein Stiftungsvermögen dauernd gemeinnützigen Zwecken gewidmet bleibt. Im Grunde könnten diesfalls Stiftungen nicht mehr wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit werden.

dd) Tatsächliche Tätigkeit

Die blossе statutarische Widmung von Vermögen zu gemeinnützigen Zwecken genügt für eine Steuerbefreiung nicht. Die gemeinnützigen Zwecke müssen auch *tatsächlich* verfolgt werden¹¹⁶. Dieses Erfordernis ist durchaus sachgerecht, kann es doch nicht Aufgabe des Steuerrechts sein, (ausserhalb von steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge¹¹⁷) blossе Kapitalansammlungen (The-saurus-Stiftungen) steuerlich zu privilegieren.

In der Praxis kann diese Voraussetzung allerdings Schwierigkeiten bereiten. Immer wieder haben Stiftungen – vor allem bei geringem Vermögen – Mühe, jedes Jahr ihre Stiftungstätigkeit praktisch auszuüben. Oft fehlt es auch – vor allem bei enger Zweckumschreibung – an geeigneten Personen, an welche Stiftungsmittel ausgerichtet werden könnten. Unter Umständen riskiert dabei eine Stiftung, in einen Teufelskreis zu geraten. Richtet sie keine Stiftungsmittel aus, so verliert sie ihre Steuerbefreiung mangels Tätigkeit. Sucht sie krampfhaft nach Destinatären, so riskiert sie den Entzug der Steuerbefreiung, weil sie Mittel Personen zukommen lässt, die aus der Sicht des Gemeinnützigkeitskriteriums nicht unterstützungswürdig sind. Daher muss es einer gemeinnützigen Stiftung in begründeten Fällen wohl erlaubt sein, während einer beschränkten Zeit (denkbar wären vielleicht zwei oder drei Jahre) keine Stiftungsmittel auszurichten

115 So die Auffassung eines Mitarbeiters des Bundesamtes für Justiz in einer Mitteilung vom 14.5.2001 an mich. Bedauerlicherweise regelt das Gesetz diese Frage, anders als bei der Stiftungsfusion (Art. 78 Abs. 2 FusG [BBI 2000, 4558]), nicht. Der Botschaft zum Fusionsgesetz lässt sich dazu (ebenso bedauerlicherweise) direkt nichts entnehmen (BBI 2000, 4473 f.). Bei im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften werden demgegenüber ausdrücklich die gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen über den Kapitalschutz und die Liquidation vorbehalten (Art. 69 Abs. 2 FusG [BBI 2000, 4555]).

116 KS Nr. 12 Ziff. II/2/d; BGE 120 Ib 374 ff., m.w.N.

117 Vgl. dazu Art. 56 lit. e DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG.

bzw. keiner Tätigkeit nachzugehen, ohne dass sie deswegen den Anspruch auf Steuerbefreiung verliert¹¹⁸. Dauert der Unterbruch allerdings länger, so lässt sich eine Steuerbefreiung kaum noch rechtfertigen. Die Steuerbefreiung ist – bis zu einer allfälligen Wiederaufnahme der Stiftungstätigkeit, die eine erneute Steuerprivilegierung erlauben würde – vorübergehend ganz oder (wenn zumindest ein Teil der Mittel tatsächlich verwendet wird: entsprechend dem Anteil der thesaurierten Mittel) teilweise zu entziehen¹¹⁹.

In welchem *Umfang* eine *Rücklagenbildung* ohne Verlust der Steuerprivilegierung zulässig ist, wird im Kreisschreiben nur knapp umschrieben, indem festgehalten wird, die Bildung von Rücklagen aus Erträgen müsse in einem „vernünftigen Verhältnis (...) zu allfällig zukünftigen Aufgaben“ stehen. Wesentlich konkretere Angaben finden sich hingegen beispielsweise in der deutschen Abgabenordnung (AO). Dieser zufolge können *freie* Rücklagen höchstens bis zu einem Viertel des Vermögensertrages abzüglich Unkosten gebildet werden¹²⁰. Erfolgt die Rücklagenbildung *im Zusammenhang mit einem konkreten Projekt* (z.B. Bauvorhaben, Veranstaltungen) und beschränkt sie sich auf einen angemessenen Zeitraum, so schadet dies der Steuerbefreiung nicht¹²¹.

118 In dem BGE 120 Ib 374 ff. zugrunde liegenden Sachverhalt wurde während vier Jahren keine nennenswerte Stiftungstätigkeit ausgeübt, bis dann der Stiftung (vorübergehend) die Steuerbefreiung (teilweise) entzogen wurde. Vgl. zum tolerierbaren zeitlichen Unterbruch der Stiftungstätigkeit auch BRAUN, 164 f., der von einem „gewissen, nicht näher bestimmten Zeitraum“ spricht (S. 164). Restriktiver WIPFLI, Teil II/Kap. 2/A/III/1/d/bb in fine, der einen Unterbruch in der Tätigkeit von mehr als einem Jahr als problematisch ansieht, mit der (eher weniger überzeugenden) Begründung, die Steuerverwaltung habe die Möglichkeit, die Steuerbefreiung in jedem Steuerjahr zu überprüfen.

119 Einlässlich dazu BGE 120 Ib 374 ff.

120 § 58 Ziff. 7 lit. a AO: „Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass (...) 7.a) eine Körperschaft höchstens ein Viertel des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten auf Vermögensverwaltung einer freien Rücklage zuführt“.

121 § 58 Ziff. 6 AO: „Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass (...) 6. eine Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführt, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmässigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“. Ausführlich zu der von der deutschen Abgabenordnung tolerierten Rücklagenbildung TIPKE/KRUSE, § 58 AO Rz 7 ff.

- c) *Objektiver Tatbestand: Verfolgung des Allgemeininteresses*
 aa) *Grundsätzliches*

Das Bundesgericht hat in seiner langjährigen Rechtsprechung zu Art. 16 Ziff. 3 BdBSt den Steuerbefreiungstatbestand der Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer durchwegs in sehr engem Sinne interpretiert und stets festgehalten, dass diese Bestimmung (bzw. die entsprechenden Bestimmungen in anderen Bundessteuererlassen) die Steuerbefreiung privatrechtlichen Körperschaften nicht schon bei Gemeinnützigkeit schlechthin gewähre, sondern sie auf *ausschliesslich gemeinnützige Zwecke* beschränke. „Der Begriff der ausschliesslichen Gemeinnützigkeit wurde in ständiger Rechtsprechung nicht in dem weiten Sinne verstanden, der jede Betätigung im Dienste der Allgemeinheit umfasst und der auch alle Bestrebungen einschliessen würde, welche irgendwie auf wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet sind“¹²². Das Bundesgericht sah als wesentlich an, dass die Körperschaft und gegebenenfalls ihre Mitglieder zum *allgemeinen Besten Opfer erbringen*¹²³. In ihrem Kreisschreiben vom 8.7.1994 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in Anlehnung an diese langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung festgehalten, dass eine juristische Person, welche Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zwecksetzung verlangen wolle, das *Allgemeininteresse* verfolgen müsse. Als das Gemeinwohl fördernd erscheine – so die Eidgenössische Steuerverwaltung – beispielsweise die *soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz* sowie die *Entwicklungshilfe*. Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liege, beurteile sich nach der *jeweils massgebenden Volksauffassung*¹²⁴. Das bezweckte Ergebnis muss als solches von der Allgemeinheit als *förderungswürdig* erachtet werden¹²⁵.

122 BGE 113 Ib 9 E. 2b, m.z.w.N zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

123 BGE 113 Ib 9/10 E. 2b, m.N.

124 KS Nr. 12 Ziff. II/3/a, das zur Konkretisierung des vagen Begriffes „Volksauffassung“ auf die „rechtsethischen Prinzipien, wie sie in der Bundesverfassung und in den schweizerischen Gesetzen und Präjudizien zum Ausdruck kommen“, verweist. Vgl. dazu auch BRAUN, 165 f.

125 Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Allgemeinheit aus der Tätigkeit einer gemeinnützigen Organisation unmittelbar Nutzen zieht (dazu und generell zum Allgemeininteresse REICH, ASA 58, 469, m.w.N., und 468 ff.).

bb) Schwierigkeiten der Grenzziehung

Im Hinblick auf den Umstand, dass Steuerbefreiungen in einem Spannungsverhältnis zum Prinzip der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung stehen¹²⁶, ist es grundsätzlich sachgerecht, dass Gemeinnützigkeit im steuerrechtlich relevanten Sinne nur angenommen wird, wenn eine juristische Person im Allgemeininteresse tätig ist. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass die Grenzziehung beträchtliche Schwierigkeiten bereiten kann. Der Fall der *Welttheatergesellschaft Einsiedeln*, den das Bundesgericht noch unter der Geltung von Art. 16 Ziff. 3 BdBSt zu beurteilen hatte, zeigt dies eindrücklich¹²⁷. Das Bundesgericht hielt fest, dass nicht jede die Allgemeinheit bereichernde Tätigkeit kultureller oder künstlerischer Art ausschliesslich gemeinnützig sei, 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 im Sinne des Steuerrechts gesprochen werden. Gemeinnützigkeit dürfte dagegen z.B. vorliegen, wenn von einem Verein künstlerische Publikumsveranstaltungen zur uneigennützigten Förderung von Künstlern durchgeführt werden, die einer solchen Förderung bedürfen. Sodann würde man Gemeinnützigkeit annehmen können, wenn künstlerisch hochstehende Produktionen für eine breite Öffentlichkeit angeboten werden, die nicht bloss der Unterhaltung des Publikums dienen, sondern allgemeinbildenden und das geistige Volkwohl fördernden, allenfalls auch religiös-erbauenden Charakter haben¹²⁸. Diese Überlegungen sind zwar theoretisch durchaus einleuchtend, zeigen gleichzeitig aber auch eindrücklich die Brisanz der Abgrenzungsproblematik auf. Das Bundesgericht selbst hielt in jenem Entscheid fest, 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 den Unwert kultureller Veranstaltungen zu befinden¹²⁹.

Was der Fall der Welttheatergesellschaft Einsiedeln im Zusammenhang mit der Kulturförderung aufzeigt, ist für das ganze Kriterium des Allgemeininteresses

126 Vgl. dazu bereits vorne Ziff. III.1.

127 BGE 113 Ib 7 ff. Bei der Welttheatergesellschaft Einsiedeln handelt es sich zwar um eine juristische Person in *Vereinsform* (BGE 113 Ib 8). Hinsichtlich der Steuerbefreiung ergibt sich jedoch die gleiche Problematik wie bei Stiftungen.

128 BGE 113 Ib 10/11 E. 3a.

129 BGE 113 Ib 11 E. 3b.

exemplarisch. Auch in den *karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen und wissenschaftlichen Bereichen* – so die weitere beispielhafte Aufzählung von möglichen Tätigkeiten im Allgemeininteresse im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung¹³⁰ – können sich ähnliche Abgrenzungsfragen stellen. Gehört beispielsweise zur Gesundheitsförderung nur, was sich an den Methoden der klassischen Schulmedizin orientiert, oder gehören dazu auch alternativmedizinische Heilmethoden? Und wenn letzteres bejaht wird, ist bloss die Unterstützung von alternativmedizinischen Heilmethoden gemeinnützig, für die bereits (wie z.B. an der Universität Bern) ein Lehrstuhl besteht, oder reicht es, wenn naturärztliche Heilmethoden unterstützt werden, wie sie in gewissen Ostschweizer Kantonen vielleicht praktiziert werden? Welche Art von Wissenschaftsförderung liegt im allgemeinen Interesse? Muss es sich um die Förderung von Bestrebungen handeln, die von einer klassischen Wissenschaft akzeptiert werden oder liegen auch Anliegen im Allgemeininteresse, welche von den Schulwissenschaften nicht – oder noch nicht (!) – anerkannt werden¹³¹? Muss – so ein selbstverständlich völlig frei erfundenes Beispiel – nicht nur mit einer Verurteilung wegen unlauteren Wettbewerbs¹³², sondern auch mit der Verweigerung der Steuerbefreiung mangels Gemeinnützigkeit

130 KS Nr. 12 Ziff. II/3/a.

131 Einlässlich zum Wissenschaftlichkeitsbegriff ZBl 1984, 329 ff. (= StR 1985, 366 ff.). I.c. wurde einem mathematisch-physikalischen Institut, das seine Forschung auf der Grundlage der Anthroposophie betrieb, die Steuerbefreiung gewährt. Entscheidend ins Gewicht fiel im Zusammenhang mit der Frage nach der steuerlich anerkanntswerten Wissenschaft, dass sich die an diesem Institut beteiligten Forscher im akademischen Bereich bewährt hatten. So spreche – wie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ausführt – „eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, dass sie in ihren ausserhalb der Hochschulen vorgenommenen Studien die dem Wissenschaftler eigene wissenschaftliche, das heisst kritisch-systematische Haltung bewahren“ (ZBl 1984, 332).

Siehe im Weiteren auch BREITSCHMID, AJP 1999, 885 lit. C, der auf die Ausführungen des Bundesgerichts im soweit ersichtlich nicht amtlich publizierten BGE vom 28.1.1999 i.S. Y. c. Q-Stiftung zum Charakteristikum historischer Forschung Bezug nimmt: „Forschen ist stetes Suchen, Auswerten und Abwägen, welches zwar nie frei von Zeitgeist und persönlicher Wertung ist (...), welche sich aber mit dem bisherigen Erkenntnisstand auseinanderzusetzen und dem weiteren wissenschaftlichen Diskurs zu stellen hat; Forschung zielt (allenfalls auf Umwegen und unter Misserfolg) auf steten Erkenntnisgewinn durch Auseinandersetzung mit den Forschungsergebnissen anderer und Preisgabe der eigenen Ergebnisse zur weiteren Überprüfung durch Dritte. Forschung wird deshalb nie eine absolute ‘Wahrheit’ unverrückbar zementieren können, ohne sich selbst aufzugeben“.

In die gleiche Richtung stossen TIPKE/KRUSE, § 52 AO Rz 12, m.w.N., wenn sie für die Akupunktur das Kriterium des Allgemeininteresses explizit bejahen, für die Astrologie und politische Heilslehren jedoch ausdrücklich verneinen.

132 Siehe dazu etwa BGE 125 III 185 ff. und 120 II 76 ff.

rechnen, wer mit Hilfe einer Stiftung einen Feldzug gegen Mikrowellenöfen führt, mit der Begründung, diese seien krebsfördernd? Im Falle einer rigiden Nichtgewährung der Steuerbefreiung (trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen) bei Stiftungszwecken, die gewissen Kreisen missliebige Inhalte zum Gegenstand haben, würde letztlich durch die steuerliche Beurteilung auch die verfassungsmässig garantierte Wissenschaftsfreiheit tangiert¹³³. Wie TIPKE/KRUSE treffend ausdrücken, können Entwicklungen der Wissenschaft dem Bewusstsein der Mehrheit der Bevölkerung vorauslaufen¹³⁴. Dies spricht eher dafür, den Kreis der im Allgemeininteresse liegenden Tätigkeiten nicht allzu eng zu fassen.

cc) *Zum Allgemeininteresse bei widerrechtlichem Stiftungszweck oder bei widerrechtlichen Aktivitäten der Institutionen*

Es versteht sich von selbst, dass ein *Stiftungszweck* nur dann im Interesse der Allgemeinheit liegen kann, wenn er *nicht widerrechtlich* ist. Eine Stiftung, welche historische Forschung (mithin „Wissenschaft“) mit dem Ziel unterstützen will zu beweisen, dass der Holocaust an den Juden im 2. Weltkrieg nicht stattgefunden hat, verfolgt gemäss BREITSCHMID einen widerrechtlichen Zweck und kann daher (konsequenterweise) das Recht der Persönlichkeit nicht erlangen¹³⁵ und ein allenfalls bereits vorgenommener Handelsregistereintrag muss gestützt auf ein richterliches Feststellungsurteil wieder gelöscht¹³⁶ werden¹³⁷. Das Vermögen fällt, auch wenn etwas anderes bestimmt worden ist, an das Gemeinwe-

133 Art. 20 BV. Hinweise zur Wissenschaftsfreiheit bei BREITSCHMID, AJP 1999, 885 lit. b, im Zusammenhang mit dem soweit ersichtlich nicht amtlich publizierten BGE vom 28.1.1999 i.S. Y. c. Q-Stiftung (Testamentsanfechtung).

134 TIPKE/KRUSE, § 52 AO Rz 5.

135 Art. 52 Abs. 3 ZGB; Art. 643 Abs. 2 OR, der eine Heilung der Rechtspersönlichkeit durch den Handelsregistereintrag vorsieht, wird vom Bundesgericht bei Stiftungen ausdrücklich abgelehnt (vgl. ZGB-HUGUENIN JACOBS, Art. 52 Rz 20, m.V. auf BGE 96 II 280 f. sowie auch auf a.M.).

136 Art. 104 HRegV.

137 BREITSCHMID, AJP 1999, 884 (Verstoss gegen Art. 261^{bis} Abs. 4 StGB).

sen^{138,139}. Eine solche „Stiftung“ kann selbstredend auch nicht mit der Behauptung, wissenschaftliche Tätigkeiten zu unterstützen, Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen.

Bei *widerrechtlichen Aktivitäten* von Institutionen, die in einem direkten Zusammenhang mit der Verfolgung der von der betreffenden Organisation angestrebten (legalen) gemeinnützigen Zielen stehen, ist die Frage der Steuerbefreiung infolge Gemeinnützigkeit neu zu überprüfen. Der Entzug der Steuerbefreiung einer Institution wegen Gemeinnützigkeit setzt jedoch gemäss Rechtsprechung eine rechtskräftige strafgerichtliche Verurteilung eines oder mehrerer ihrer Aktivisten voraus, da die Beurteilung solcher Aktivitäten auf ihre Recht- bzw. Unrechtmässigkeit hin nicht Sache der Steuerbehörden sein kann. Von einer Aberkennung der Steuerbefreiung kann abgesehen werden, wenn der Unrechtsgehalt der Tat, die der Verurteilung zugrunde liegt, im Verhältnis zum verfolgten Gemeinnutzen als so gering zu betrachten ist, dass ein Entzug der Steuerbefreiung eine unverhältnismässige Sanktion darstellen würde¹⁴⁰.

dd) Tätigkeiten im Ausland

Unbestritten ist heute, dass sich die gemeinnützige Tätigkeit nicht auf die Schweiz begrenzen muss, sondern Tätigkeiten im Allgemeininteresse weltweit möglich sind¹⁴¹. Unter Umständen können sich dadurch allerdings praktische

138 Art. 57 Abs. 3 ZGB. Gemäss BGE 112 II 1 ff., inbs. 5 ff. E. 4b, ist es für den Vermögensrückfall an das Gemeinwesen unerheblich, ob der Zweck von allem Anfang an widerrechtlich war oder erst im Verlaufe der Zeit widerrechtlich geworden ist.

139 Zu keiner Vermögenskonfiskation i.S. von Art. 57 Abs. 3 ZGB kommt es, wenn die Widerrechtlichkeit des durch Verfügung von Todes wegen bestimmten Stiftungszweckes – wie in dem im Text erwähnten Beispiel der Fall – im Rahmen einer erbrechtlichen Ungültigkeitsklage (Art. 519 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB) geltend gemacht wird.

140 StE 1991_B-27-4_8, insb. E. 3f.

141 Vgl. für die Ebene des DBG KS Nr. 12 Ziff. II/3/a; ausführlich zur Steuerbefreiung auch bei (reinen) Auslandaktivitäten schweizerischer Organisationen REICH, ASA 58, 492 ff. Siehe im Weiteren BRAUN, 166, der – allerdings ohne Belegstellen anzuführen – darauf hinweist, dass es in diesem Bereich aufgrund eigener Finanzhoheiten der Kantone bei den kantonalen Steuern möglicherweise noch zu Unterschieden kommen könne (S. 166 und dort insb. FN 273, m.V. auf 135 ff.); WIPFLI, Teil II/Kap. 2/A/III/1/d/bb (ohne Differenzierung zwischen Bundessteuer und kantonalen Steuern); StHG-GRETER, Art. 23 Rz 26, m.w.N., erwähnt die Auslandstätigkeit nicht ausdrücklich, sondern hält (nur) fest, dass unter dem StHG (im Unterschied zu vorher) eine juristische Person – sofern die objektiven und subjektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind – Anspruch auf Steuerbefreiung hat, „auch wenn sich ihre Tätigkeit in

Schwierigkeiten ergeben, indem eine ausserhalb der Schweiz tätige juristische Person den gemeinnützigen Charakter ihrer Aktivitäten möglicherweise nicht (oder nur erschwert) beweisen können. Da die Überprüfbarkeit einer tatsächlich gemeinnützigen Tätigkeit im Ausland erschwert ist, müssen an den Nachweis mittels Belegen wie Tätigkeitsberichten, Jahresrechnungen, Dossiers über die Destinatäre usw. erhöhte Anforderungen gestellt werden¹⁴².

ee) Fazit zum Allgemeininteresse

Das Kriterium der Verfolgung des Allgemeininteresses ist – wie die aufgeworfenen Fragen gezeigt haben – extrem *wertungsbezogen*. Nur unter Abwägung aller Umstände kann von Fall zu Fall entschieden werden, ob eine Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit förderungswürdig ist oder nicht. Dabei gilt es stets im Auge zu behalten, dass nicht nur eine zu grosszügige Steuerbefreiungspraxis den Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzen kann, sondern im Gegenzug auch eine zu stark auf herrschende Meinungen eingeschränkte Befreiungspraxis die Rechtsgleichheit unter verschiedenen sich um die Steuerbefreiung bemühenden juristischen Personen beeinträchtigt. Letztlich kann es nicht Aufgabe des Fiskus sein, über die Gewährung oder Nichtgewährung der Steuerbefreiung in wissenschaftlichen oder gesundheitspolitischen Auseinandersetzungen oder im kulturellen Bereich gleichsam Partei zu nehmen und die eine Richtung zu fördern, andere hingegen nicht. Diese in unserer pluralistischen Gesellschaft zentrale Überlegung spricht eher dafür, das Kriterium der Verfolgung des Allgemeininteresses grosszügig anzuwenden.

In der Praxis wird das skizzierte Abgrenzungsproblem allerdings häufig durch das (gleich anschliessend unter lit. d zu diskutierende) Kriterium der Uneigennützigkeit entschärft. Denn sehr oft zeigt es sich gerade in Grenzfällen, dass mit den Tätigkeiten, bei denen das Allgemeininteresse fraglich ist, auch Eigeninteressen der betreffenden juristischen Person oder ihrer Mitglieder bzw. ihr nahe-

einem anderen Kanton auswirkt oder wenn sie bei ausserkantonalem Sitz im Kanton beschränkt steuerpflichtig ist“.

142 Vgl. dazu REICH, ASA 58, 481, im Zusammenhang mit der ähnlich gelagerten Beweisproblematik, die sich ergibt, wenn das von der Steuer zu befreiende Subjekt keinen Sitz in der Schweiz hat, sondern nur über eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz verfügt (vgl. dazu vorne Ziff. III.2.b)aa). Das Beweisproblem in Bezug auf gemeinnützige Tätigkeiten im Ausland weniger problematisierend KS Nr. 12 Ziff. II/3/a, und BRAUN, 166 FN 273.

stehender Personen verfolgt werden, was bereits für sich genommen einer Steuerbefreiung entgegensteht. Dies dürfte insbesondere im Bereich von Kunst und Unterhaltung oft der Fall sein¹⁴³.

d) *Subjektiver Tatbestand: Uneigennützigkeit*¹⁴⁴

aa) *Grundsätzliches*

Gemeinnützigkeit im steuerrechtlich relevanten Sinne setzt voraus, dass die im Allgemeininteresse liegende Tätigkeit der juristischen Person im Weiteren aus *selbstlosen, altruistischen Motiven* erfolgt. Eigene Interessen der juristischen Person und gegebenenfalls ihrer Mitglieder müssen hintangestellt werden¹⁴⁵. Die juristische Person und ihre Mitglieder haben – wie es das Bundesgericht mehrfach ausgedrückt hat – zum *allgemeinen Besten Opfer* zu erbringen¹⁴⁶. Der Tätigkeit der juristischen Person muss – so die Eidgenössische Steuerverwaltung – *Gemeinsinn* zugrunde liegen¹⁴⁷. Es dürfen keinerlei unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person selber oder – soweit die um Steuerleichterung nachsuchende juristische Person (anders als die Stiftung) Mitglieder hat – Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden; ausgeschlossen ist – wie sogleich noch näher auszuführen ist – insbesondere die Verfolgung eines Selbsthilfeszweckes (dazu unten lit. bb); ebenso sind unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig¹⁴⁸ (lit. cc)¹⁴⁹.

143 BGE 113 Ib 11 E. 3b.

144 KS Nr. 12 Ziff. II/3/b; ausführlich REICH, ASA 58, 471 ff.; BRAUN, 166 ff. (zum DBG/StHG), m.V. auf 142 ff. (zum BdBST).

145 KS Nr. 12 Ziff. II/3/b; REICH, ASA 58, 472; BRAUN, 166 (zum DBG/StHG), m.V. auf 142 ff. (zum BdBST).

146 BGE 113 Ib 9/10 E. 2b m.N.

147 KS Nr. 12 Ziff. II/3/b.

148 Bezüglich letzterem explizit Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.

149 Dazu insgesamt BGE 113 Ib 10 E. 2b, m.N.; KS Nr. 12 Ziff. II/3/b; REICH, ASA 58, 472 f., m.w.N.; BRAUN, 166 f. (zum DBG/StHG) und 145 f. und 148 ff. (zum BdBST); DBG-GRETER, Art. 56 Rz 31 f.; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 33.

bb) *Ausschluss der Selbsthilfe – zur Voraussetzung eines offenen Destinatärkreises*

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung fehlt es an der Uneigennützigkeit, wenn eine juristische Person *Selbsthilfe* ihrer Mitglieder bezweckt¹⁵⁰.

In BGE 114 Ib 277 ff. hat das Bundesgericht beispielsweise die Steuerbefreiung einer privaten Stiftung zum Zweck der Förderung des Wohnens im weitesten Sinne verneint¹⁵¹. Es genüge nicht – so das Bundesgericht –, dass die Tätigkeit der Stiftung allgemeinen staatlichen Zielsetzungen entspreche. Die Stiftung bezwecke mit der Förderung des Wohnungsbaus „eine wirtschaftliche und – bei Trägern des sozialen Wohnungsbau zwar in geringerem Masse – grundsätzlich gewinnstrebige Tätigkeit“¹⁵². Sie entfalte ihre Haupttätigkeit zudem in enger Verbindung mit der Baugenossenschaft, der das als Stifter auftretende Architektenpaar nahestehe¹⁵³. Wenn mit der Tätigkeit einer Stiftung eigene unmittelbare Interessen von ihr nahestehenden Unternehmungen verbunden sind, die im Rahmen derselben Zielsetzung wirtschaftlich tätig sind, so ist gemäss Bundesgericht eine Steuerbefreiung infolge Gemeinnützigkeit ausgeschlossen¹⁵⁴.

Formell ist eine Selbsthilfe bei Stiftungen, die ja bekanntlich (anders als zum Beispiel Vereine) keine Mitglieder haben, an sich gar nicht möglich. Praktisch könnte eine Stiftung aber Selbsthilfe im *materiellen* Sinne bezwecken, wenn der *Destinatärkreis* sehr eng ist und insbesondere wenn dieser eng umschriebene Destinatärkreis dem Stifter oder den Stiftern nahesteht. Dementsprechend hält die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Kreisschreiben (unter dem in diesem Zusammenhang ebenfalls tangierten Kriterium der Allgemeinheit) zu Recht fest, dass ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. die Begrenzung auf den Kreis einer Familie oder auf die Angehörigen eines bestimmten Berufes) eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ausschliesse. Der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukomme, müsse grundsätzlich offen sein¹⁵⁵. Das Kriterium des offenen Destinatärkreises muss allerdings auch sachgerecht gehandhabt werden. Praktisch jeder Stiftungszweck führt zwangsläufig zu einer Begrenzung des Destinatärkreises. Jede Zweckumschreibung in den Stiftungsstatuten muss bestimmte Kriterien umfassen, und nur wer diese

150 BGE 114 Ib 277 ff. (dazu sogleich noch ausführlicher).

151 BGE 114 Ib 280 ff.

152 BGE 114 Ib 281 E. 3e.

153 BGE 114 Ib 281 E. 3e.

154 BGE 114 Ib 282.

155 KS Nr. 12 Ziff. II/3/a.

Kriterien erfüllt, kann in den Genuss von Zuwendungen der Stiftung kommen. Dies zwingt meines Erachtens zu folgender *Konkretisierung des Kriteriums des offenen Destinatärkreises*:

- Der potentielle Destinatärkreis darf nicht zu klein sein. Zudem muss nicht nur theoretisch, sondern auch praktisch die Möglichkeit bestehen, dass künftig eine Vielzahl von Personen zum Destinatärkreis gehören können. Daran gebricht es etwa, wenn eine Stiftung nur die Belegschaft einer kleinen oder mittleren Unternehmung als Destinatäre anvisiert.

Auf die Spitze getrieben hat es diesbezüglich jener Alleinaktionär, der als einziger Angestellter in seiner AG tätig war und eine Stiftung (in casu ging es allerdings um eine Personalfürsorgestiftung) errichtete, welche zugunsten der Belegschaft dieser AG tätig sein sollte. Da auf absehbare Zeit nicht mit einer namhaften Vergrößerung der Belegschaft zu rechnen war, nützte selbstredend die formell offene Umschreibung des Begünstigtenkreises in den Stiftungsstatuten im Hinblick auf die Steuerbefreiung nichts¹⁵⁶.

- In Grenzfällen ist ein weiterer Umstand ausschlaggebend. Der Destinatärkreis mag ohne Schädlichkeit für die Steuerbefreiung enger umschrieben sein, wenn ausgeschlossen ist, dass Stiftungsmittel dem Stifter selbst oder ihm nahestehenden Personen zufließen. Erreicht werden kann dies durch geeignete organisatorische Vorkehrungen, indem etwa der Stifter nicht selbst Stiftungsrat wird oder andernfalls zumindest dafür Gewähr geleistet wird, dass im Stiftungsrat vom Stifter unabhängige Personen über die Stimmenmehrheit verfügen¹⁵⁷.

Dazu ein frei erfundenes Beispiel: Eine Stiftung bezweckt die Vergabe von Stipendien an talentierte Schüler einer konkret bestimmten Schule für künstlerische Gestaltung, die einen Schülerbestand von rund fünfzig Personen aufweist. Der Zugang zur Schule steht grundsätzlich allen offen, die eine Aufnahmeprüfung bestehen. Theoretisch ist damit der Destinatärkreis sehr weit gefasst. Praktisch allerdings ist er verhältnismässig eng, da die Schule kaum wesentlich expandieren wird. Wenn jedoch Gewähr dafür geboten wird, dass die Mehrheit des Stiftungsrates, der über die Stipendienvergabe zu befinden hat, vom Stifter unabhängig ist, besteht ein geringes Risiko, dass diese Stiftung gleichsam Selbsthilfe für den Stifter oder seine Familie betreiben wird. Die Steuerbefreiung könnte ihr daher nach meinem Dafürhalten gewährt werden. Die Stiftung

156 ASA 58, 39 ff.

157 Weniger kritisch tendenziell AGVE 1995, 205 ff., insb. E. 4. I.c. setzte die Stifterin sich selber sowie weitere Mitglieder ihrer Familie bis auf weiteres als Stiftungsräte ein. Die Uneigennützigkeit wurde dennoch als gegeben erachtet, weil weder den Mitgliedern des Stiftungsrates Entschädigungen ausgerichtet worden waren, noch aus den Akten Hinweise hervorgingen, dass die Stifterin ihre Organstellung missbraucht hätte.

müsste allerdings mit dem Entzug der Steuerbefreiung rechnen, wenn konkret der Stifterin selbst oder einer ihr nahestehenden Person – z.B. dem Konkubinatspartner oder einer Nichte – ein Stipendium ausgerichtet werden sollte¹⁵⁸.

An der Uneigennützigkeit fehlt es schliesslich auch dann, wenn eine juristische Person zwar nicht Selbsthilfe im eigentlichen Sinne bezweckt, aber doch *eigene mittelbare oder unmittelbare Interessen der Mitglieder* bzw. ihr nahestehender Personen verfolgt, wie dies etwa bei Sportvereinen¹⁵⁹, Jassclubs etc. der Fall ist. Obwohl rein ideelle Zwecke verfolgt werden, ist hier – mangels Uneigennützigkeit – keine Steuerbefreiung möglich¹⁶⁰.

158 Differenzierter dazu ZEV 2000, 194 gestützt auf Spezialregeln in § 58 Ziff. 5 AO: Gemäss § 58 Ziff. 5 AO wird die Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass „5. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten (...)“. Die Verwandtschaft zum Stifter darf jedoch kein Kriterium für die Unterstützung durch die Stiftung sein. Demgegenüber kann auch nach deutscher Rechtslage eine Stiftung, zu deren Stiftungszweck die Unterstützung von hilfsbedürftigen (nahen oder entfernten) Verwandten des Stifters gehört, nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

159 Sportvereine dürfte i.d.R. die Voraussetzung der Uneigennützigkeit fehlen, weil sie in erster Linie den Eigeninteressen ihrer Mitglieder dienen. Uneigennützigkeit kann jedoch vorliegen, wenn sich eine Sportvereinigung den Gesamtbelangen des Sports widmet oder generell die Förderung des Breitensports bezweckt (DBG-GRETER, Art. 56 Rz 32, m.N.).

160 REICH, ASA 58, 476; vgl. auch BGE 113 Ib 10 E. 2b; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 32. Um einen Grenzfall handelt es sich bei einer Stiftung zwecks Förderung und Beschaffung von preisgünstigen Familiengartenanlagen zur Befriedigung oder Verbesserung der Wohn- und Erholungsbedürfnisse sozial schwächerer Schichten. Die Steuerbefreiung wurde zugelassen mit der Begründung, die Stiftung unterstütze das Gemeinwesen in der Erfüllung seiner Aufgaben, zu denen im Interesse der Volksgesundheit die Schaffung von (Nah-)Erholungsraum gehöre und fördere infolgedessen in einem – zwar eng begrenzten – Bereich die öffentliche Wohlfahrt. Selbsthilfzwecke verfolge die Stiftung nicht, da bei ihr keine Mitgliedschaft möglich sei. „Eine mittelbare Selbsthilfe wäre nur dann anzunehmen, wenn die Destinatäre – wie Vereinsmitglieder – in institutionalisierter Form die Willensbildung der Stiftung bestimmen könnten“ (RB 1997 Nr. 26 [= STR 1998-603_B]); vgl. zum Aspekt des Willensbildungsprozesses und der Aufsicht – und damit letztlich der Rechtsform – im Zusammenhang mit der Beurteilung der Uneigennützigkeit auch DBG-GRETER, Art. 56 Rz 32, m.V. auf den eben dargelegten Entscheid: Stiftungen seien eher geeignet als Vereine, die gemeinnützige Zweckverfolgung von allfälligen Sonderinteressen der Destinatäre abzukoppeln).

cc) *Ausschluss von Erwerbszwecken*

Die Voraussetzung der Uneigennützigkeit fehlt im Weiteren, wenn eine Stiftung *Erwerbszwecke* verfolgt, sie ihre Leistungen also nicht unentgeltlich erbringt¹⁶¹. So hat das Bundesgericht etwa im Fall der Welttheatergesellschaft Einsiedeln festgehalten, die Tatsache, dass dieser Verein von den Zuschauern einen für entsprechende kulturelle Veranstaltungen marktüblichen Eintrittspreis verlange, spreche eher gegen ausschliessliche Gemeinnützigkeit¹⁶². Für die Steuerbefreiung fiel dann aber entscheidend ins Gewicht, dass die zahlreichen Mitwirkenden im Vergleich zu Aufwand und Gegenleistung nur sehr bescheidene Entschädigungen erhielten und somit ausserordentliche Opfer zugunsten dieses kulturellen Grossereignisses in Einsiedeln erbracht haben bzw. – soweit bekannt – heute immer noch erbringen¹⁶³. Ohne diese Opfer der Schauspieler wären diese Auführungen derart teuer geworden, dass kostendeckende Eintrittspreise von den Zuschauern schlicht nicht hätten verlangt werden können. Die Uneigennützigkeit lag in diesem Fall darin, dass ein kulturelles Ereignis ermöglicht wurde, welches unter Marktgesichtspunkten nicht hätte erbracht werden können.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält in ihrem Kreisschreiben zu Recht fest, dass nicht jede Erwerbstätigkeit gemeinnützigkeitsschädlich ist. Die Erwerbstätigkeit darf aber nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden, sondern höchstens ein Mittel zum Zweck sein. Und dabei muss die wirtschaftliche Betätigung erst noch im Verhältnis zur altruistischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung bleiben¹⁶⁴.

Beispielsweise wäre ohne Beeinträchtigung des Uneigennützigkeitskriteriums denkbar, dass eine Stiftung, welche die Bekämpfung des Alkoholismus zum Ziele hat, unter anderem für Begegnungszwecke auch ein kleines (!) Restaurant führt, in welchem nur alkoholfreie Getränke zu günstigen Preisen abgegeben werden. Ein Gegenbeispiel, bei dem eine Steuerbefreiung mangels untergeordneter Erwerbstätigkeit (und mithin wegen fehlender Uneigennützigkeit) nicht gewährt werden könnte, wäre, wenn im Zusammenhang mit einer Unterrichtsstätte nur zu einem kleinen Teil berufliche und schulische Fähigkeiten vermittelt werden, daneben jedoch ein grosser Seminarbetrieb (Kurse im

161 Vgl. dazu bereits die Hinweise oben in FN 149.

162 BGE 113 Ib 12 E. 4b.

163 BGE 113 Ib 12 E. 4b, m.N. Dazu sogleich nochmals unter anschliessender lit. dd.

164 KS Nr. 12 Ziff. II/3/b.

Bereich Freizeitgestaltung, Lebensberatung und psychologischer Beratung) mit Hotel-
lerie und Verpflegungsangebot geführt wird¹⁶⁵.

dd) *Opfer Dritter?*

Uneigennützigkeit verlangt, dass nicht nur die juristische Person selbst, sondern auch die für sie Tätigen Opfer erbringen¹⁶⁶. Die Leistungen Dritter können in Geld, Sachgütern oder in Arbeit bestehen. Mitgliederbeiträge, Spenden, zinslose Darlehen, Verzicht auf Honorare seitens der Verwaltungsorgane oder auf marktübliche Arbeitsentschädigung durch das Personal sind – so KÄNZIG – die häufigsten Formen solcher Opfer¹⁶⁷. „Die uneigennützigsten Leistungen müssen *im Rahmen der Gesamtrechnung* der gemeinnützigen Zwecke verfolgenden Körperschaft oder Anstalt *ins Gewicht fallen*“¹⁶⁸. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die für die juristische Person tätigen Personen eine Entschädigung erhalten. So hat es das Bundesgericht – wie vorstehend bereits angetönt¹⁶⁹ – im Fall der Welttheatergesellschaft Einsiedeln nicht als gemeinnützigkeitsschädlich erachtet, dass den Mitwirkenden sowie den Mitgliedervereinen und dem Kloster Einsiedeln gewisse Beiträge ausgerichtet wurden. Entscheidend war jedoch, dass diese Beiträge im Verhältnis zum Aufwand und zu den Leistungen dieser Personen nicht allzu stark ins Gewicht fielen¹⁷⁰.

Wie verhält es sich nun aber, wenn eine Stiftung an Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter oder an Stiftungsräte Entschädigungen in höherem Umfang oder gar marktgerechte Löhne ausrichtet? Diese Frage lässt sich nur von Fall zu Fall beantworten. Grössere Stiftungen kommen vom Arbeitsaufwand her gar nicht darum herum, einen *Mitarbeiterstab* anzustellen und diesen Personen (marktgerechte) Löhne auszurichten. Dies kann jedenfalls dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn der Personalaufwand (zusammen mit dem übrigen Verwaltungsaufwand) in einem vernünftigen Verhältnis zum Gesamtertrag des Stiftungsvermögens bzw. zu dem effektiv für den gemeinnützigen Stiftungs-

165 StE 2000_B-71-63_16.

166 Vgl. z.B. PROBST, 139.

167 KÄNZIG, Art. 16 WStB/BdBBSt Rz 15, m.N.

168 KÄNZIG, Art. 16 WStB/BdBBSt Rz 15, m.w.N.; ebenso REICH, ASA 58, 472, m.w.N.

169 Unter voranstehender lit. cc).

170 BGE 113 Ib 12 E. 4b, m.N.

zweck verwendeten Betrag steht¹⁷¹ und durch diesen Aufwand die Zweckverfolgung genau gesehen erst ermöglicht wird. Von Uneigennützigkeit kann umgekehrt aber wohl dann nicht mehr die Rede sein, wenn der gesamte Personal- und Administrativaufwand einen verhältnismässig grossen Teil der an sich für die Verfolgung des gemeinnützigen Zweckes bestimmten Stiftungsmittel absorbiert. In einem solchen Fall dürfte es im übrigen nicht nur am Kriterium der Uneigennützigkeit, sondern letztlich ebenso an der Voraussetzung der tatsächlichen Tätigkeit¹⁷² der Stiftung fehlen. Von einer Steuerbefreiung müsste also abgesehen werden. Damit stellt sich im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung die Frage nach der optimalen Grösse und Organisation einer Stiftung, bei welcher der gesamte Verwaltungsaufwand zu den total zur Verfügung stehenden Stiftungsmitteln in einem Verhältnis steht, welches nicht bereits für sich genommen die Uneigennützigkeit und das Erfordernis tatsächlicher Tätigkeit in Frage stellt und letztlich die Steuerbefreiung ausschliesst¹⁷³.

Wesentlich heikler zu beurteilen ist die Frage, ob und inwieweit die *Mitglieder des Stiftungsrates* Entschädigungen beziehen dürfen. Blosser Unkostenersatz (z.B. Reisespesen) ist sicher nicht gemeinnützigkeitsschädlich. Bei grösseren Stiftungen wird von den betreffenden Stiftungsräten jedoch auch nicht mehr erwartet werden können, dass sie das ganze Arbeitspensum unentgeltlich leisten¹⁷⁴. In solchen Fällen wird es (ohne Verlust der Steuerbefreiung) zulässig sein müssen, den Stiftungsräten bescheidene Honorare auszurichten. Ein eigentlicher marktmässiger Lohn dürfte indessen problematisch sein. Nach KÄNZIG müssen Stifter, Mitglieder und Dritte für den Stiftungszweck Leistungen erbringen, für die sie keine Gegenleistung oder nur eine Gegenleistung erhalten,

171 Vgl. dazu BGE 120 Ib 374 ff. I.c. wurde die Steuerbefreiung gestützt auf Gemeinnützigkeit wegen Thesaurierung und zu hoher Kosten verneint: Vom Vermögensertrag von rund Fr. 109'000.-- bis Fr. 112'000.-- pro Jahr wurden nur gerade zwischen ca. Fr. 8'000.-- und Fr. 11'000.-- pro Jahr für Zuwendungen an Destinatäre verwendet. Daneben betragen die Verwaltungskosten ca. Fr. 17'000.-- pro Jahr, wovon ein nicht zu vernachlässigender Betrag aus Honoraren, Sitzungsgeldern und Essensspesen bestand, der an Stiftungsräte ausgerichtet wurde. Der Saldo des Vermögensertrages wurde thesauriert.

172 Siehe dazu vorne Ziff. III.2.b)dd).

173 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, 168, verwenden ein Zahlenbeispiel, bei dem von Fr. 220'000.-- Spendengeldern und Mitgliederbeiträgen nur gerade Fr. 20'000.-- für den eigentlichen Zweck eingesetzt und die übrigen Fr. 200'000.-- für Verwaltungsaufwand, Drucksachen und Versand verwendet werden. Hier wird nach Ansicht der erwähnten Autoren der statutarische Zweck nicht verwirklicht; eine Steuerbefreiung sei daher ausgeschlossen.

174 Ebenso GRÜNINGER, SZW 2000, 35, mit dem Hinweis, die Stiftungen und nicht die Räte seien auf gemeinnütziges Wirken zu verpflichten.

die in keinem Verhältnis zu ihren Leistungen steht¹⁷⁵. Noch enger sehen es offenbar die Steuerbehörden, denen zufolge „Stiftungsräte ihre Dienste grundsätzlich unentgeltlich zur Verfügung stellen sollten“¹⁷⁶.

Pointiert umschreiben TIPKE/KRUSE das zulässige Mass von Honoraren und Entschädigungen bei Stiftungen für das deutsche Steuerrecht. Ihnen zufolge sind die Prinzipien der verdeckten Gewinnausschüttung (Verhältnismässigkeit) einzuhalten. Die Stiftung dürfe nicht zum Selbstbedienungsladen für Geschäftsführer werden, so dass für die eigentliche Stiftungstätigkeit nichts mehr übrig bleibe. Massstab seien dabei die Tarifverträge für Arbeitnehmer sowie die Gebührenordnungen für Freiberufler¹⁷⁷. Dieser Ansatz ist offenbar liberaler als die (in den vorangehenden Abschnitten) aufgezeigten Regeln für die Schweiz. Es wird m.E. – vor allem bei grösseren Stiftungen – zu prüfen sein, ob dieser Massstab künftig nicht auch für die Schweiz herangezogen werden könnte.

ee) Mitwirkender Eigennutz

Abschliessend sei zum Kriterium der Uneigennützigkeit noch folgendes festgehalten: Es dürfte kaum je eine Stiftung (oder eine andere um Steuerbefreiung nachsuchende juristische Person) geben, bei der nicht auch ein wenig Eigennutz natürlicher Personen mitwirkt¹⁷⁸. So mag denn ein Motiv des Stifters bei der Errichtung der Stiftung oft (auch) darin liegen, dass sein Name der Nachwelt erhalten bleibt. Und so kann – um ein Beispiel von MARKUS REICH zu nehmen¹⁷⁹ – eine Bildersammlung, die der breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, gleichzeitig auch die eigenen ideellen Bedürfnisse des Kunstmäzens befriedigen. Derartige *nichtwirtschaftliche Motive* der Stifter und der Mitarbeitenden einer Stiftung können nicht gemeinnützigkeitsschädlich sein, wenn die Stiftung ein

175 KÄNZIG, Art. 16 WStB/BdBSt Rz 15, mit Verweis auf die Gesetzesformulierung, wonach die Steuerbefreiung nur so weit reicht, als das Vermögen und Einkommen (heute Kapital und Gewinn) *ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken* dient (von Ausschliesslichkeit ist auch in den heute geltenden Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG die Rede).

176 So entnommen aus GRÜNINGER, SZW 2000, 35 (ohne weitere Hinweise); ebenso offenbar die Empfehlung der Zentralstelle für Wohlfahrtsunternehmen, Zürich (ZEWU) (aus DERSELBE, a.a.O.).

177 TIPKE/KRUSE, § 55 AO Rz 9 und 10.

178 Vgl. dazu REICH, ASA 58, 475.

179 REICH, ASA 58, 475.

Allgemeininteresse verfolgt und zugunsten der Allgemeinheit wirtschaftliche Opfer erbracht werden¹⁸⁰.

Problematischer sind – wie das Bundesgericht im Fall der Welttheatergesellschaft Einsiedeln zu Recht festgehalten hat – *wirtschaftliche* Motive beteiligter Personen bzw. in casu von Vereinsmitgliedern. Es erbrachten hier zwar viele mitwirkende Dorfbewohner grosse Opfer, gleichzeitig war aber auch klar, dass die Theateraufführungen für den ganzen Bezirk von erheblicher volkswirtschaftlicher Bedeutung waren, mithin viele Geschäftsleute der Umgebung – die unter Umständen gleichzeitig in irgendeiner Form Mitarbeitende bzw. Vereinsmitglieder des Welttheaters waren – davon profitieren konnten. Sind solche wirtschaftlichen Motive von Mitgliedern von einem gewissem Gewicht, so können sie die Uneigennützigkeit der Zweckverfolgung der juristischen Person in den Hintergrund drängen und dementsprechend gemeinnützigkeitsschädlich sein¹⁸¹. Obwohl Stiftungen – anders als Vereine – keine Mitglieder haben, kann sich das gleiche Problem auch bei ihnen stellen, wenn Mitarbeitende für die Stiftung tätig sind. Die Funktion als Mitarbeitender einer Stiftung bringt unter Umständen Kontakte, Ansehen und Aufträge, welche sich im Rahmen einer anderweitigen privaten Erwerbstätigkeit wirtschaftlich umsetzen lassen. Noch mehr als bei Mitarbeitenden sprechen wirtschaftliche Interessen der *Stiftungsräte*, des *Stifters selber* oder *diesem Personenkreis nahestehender Personen* an der Stiftungstätigkeit gegen Gemeinnützigkeit und folglich gegen Steuerbefreiung der Stiftung.

e) *Praktisch wichtiger Spezialfall: Unternehmens- bzw. Holdingstiftungen*

Gemäss Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG fehlt es an der Gemeinnützigkeit, wenn eine juristische Person unternehmerische Zwecke verfolgt. Demgegenüber darf eine juristische Person, welche wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit werden will, *wesentliche* Kapitalbeteiligungen an Unternehmen erwerben und verwalten, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und von der Stiftung bzw. den Stiftungsräten keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

180 Ebenso TRÜMPY, 102 und 103; REICH, ASA 58, 475.

181 Vgl. dazu den oben unter Ziff. III.2.d)bb) erwähnten BGE 114 Ib 277 ff.

Probleme kann im Einzelfall bereits die Frage aufwerfen, ab welcher Grenze eine wesentliche Beteiligung vorliegt, so dass – unter dem Aspekt der Gemeinnützigkeit der Stiftung – die weiteren (vorgenannten) Voraussetzungen zu überprüfen sind. Als Faustregel könnte die Grenze bei einem Anteil von 20% des Kapitals gezogen werden, ist doch ab einer solchen Beteiligung in der Regel zumindest eine faktische Einflussnahme auf das Unternehmen möglich^{182,183}.

aa) *Keine Einflussnahme auf die Unternehmensführung*

Dass keine Erwerbzwecke und damit keine unternehmerischen Zwecke verfolgt werden dürfen, wurde bereits im Zusammenhang mit dem Kriterium der Uneigennützigkeit dargelegt¹⁸⁴. Im vorliegenden Zusammenhang ist dagegen die Frage des *Halten von Beteiligungen an Unternehmungen* durch die Stiftung von Interesse. Angesprochen sind damit die sogenannten Unternehmens- bzw. Holdingstiftungen. Rein formal übt eine Stiftung, die Beteiligungen an einer Unternehmung hält, keine unternehmerische Tätigkeit aus, sondern betreibt bloss Vermögensverwaltung¹⁸⁵, wie dies jede Stiftung tut, welche ihr Vermögen ganz oder teilweise in Wertschriften angelegt hat. Materiell indessen unterscheidet sich die Situation der Unternehmensstiftung oder Holdingstiftung deutlich von

182 Die 20%-Marke wird auch andernorts immer wieder als Abgrenzungskriterium herangezogen. So kann z.B. nach (neuem) bernischem Steuergesetz beim Erwerb einer mindestens 20%-igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) gewählt werden, ob diese Aktien bzw. Anteile als Geschäfts- oder Privatvermögen behandelt werden sollen, mit der Folge, dass im ersten Fall eventuelle Schuldzinsen weiterhin unbeschränkt abgezogen werden können (32 Abs. 2 lit. d StG BE i.V.m. Art. 21 Abs. 2 StG BE; vgl. auch AMONN, ZBJV 2001, 207). Die frühere Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung ging – in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerbefreiung von Personalvorsorgestiftungen – ebenfalls dahin, jede Beteiligung, welche die 20%-Marke überstieg, als gemeinnützigkeitsschädlich zu betrachten (vgl. dazu WIPFLI, Teil II/Kap. 2/A/III/1/d/dd, m.w.N., und REICH, ASA 58, 474).

183 Gemäss KS Nr. 12 Ziff. II/3/c kann es sich auch um „über 50% liegende Beteiligungen an Unternehmen“ handeln. In der Literatur wird sodann z.T. jegliche Beteiligungsgrenze abgelehnt, so dass also auch Beteiligungen von 100% nicht gemeinnützigkeitsschädlich wären, sofern – wie nachfolgend gleich noch erörtert wird – eine klare personelle und organisatorische Trennung gegeben ist (anschliessend lit. aa) und die Stiftung mit regelmässigen und ins Gewicht fallenden Zuwendungen alimentiert wird (lit. bb) (vgl. dazu REICH, ASA 58, 474 und 491 f.; WIPFLI, Teil II/Kap. 2/A/III/1/d/dd). Gegen eine schematische Begrenzung wenden sich im Weiteren MAUTE/STEINER/RUFENER, 115; BRAUN, 154 f. Nach DBG-GRETER, Art. 56 Rz 34, ist eine Minderheitsbeteiligung unter 50% „von vornherein nicht unzulässig“.

184 Siehe dazu vorne Ziff. III.2.d)cc).

185 REICH, ASA 58, 491; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 34; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 34.

einer gewöhnlichen Stiftung. Denn die Holdingstiftung kann, wenn sie eine wesentliche Beteiligung hält, auf die Unternehmensführung Einfluss nehmen. Damit würde sie – wenn auch indirekt – eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Deshalb ist es sachgerecht, die Steuerbefreiung – wie bereits vom Gesetzestext her verlangt¹⁸⁶ – nur dann zu gewähren, wenn sich die Stiftung der Einflussnahme auf die Unternehmensführung enthält. Dementsprechend ist es auch – wie die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Kreisschreiben verlangt – unerlässlich, dass zwischen Stiftung und Unternehmung eine *klare organisatorische und personelle Trennung* besteht (wobei die Eidgenössische Steuerverwaltung immerhin die Anwesenheit einer Verbindungsperson zulässt¹⁸⁷)¹⁸⁸. Optimal gewährleistet wird dieses Erfordernis, wenn zwischen Stiftung und Unternehmung eine Holdinggesellschaft geschaltet wird und die Stiftungsorgane von den Organen der Holding sowie der Unternehmung personell unabhängig sind¹⁸⁹.

bb) Kein übermässiges Interesse an der Unternehmenserhaltung

Im Weiteren verlangen das DBG und das StHG, dass das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist¹⁹⁰. Das Halten von Beteiligungen darf nur Mittel zur Verfolgung des gemeinnützigen Zweckes darstellen¹⁹¹. Auch dieses Kriterium ist sachgerecht. Die blosser Erhaltung einer Unternehmung, an der eine Stiftung Beteiligungen hält, stellt weder eine Verfolgung eines Allgemeininteresses noch Uneigennützigkeit dar, sondern unterstützt Sonderinteressen. Wie REICH treffend ausgeführt hat, dienen unter diesen Umständen „Gewinn und Kapital der Stiftung nicht mehr nur gemeinnützigen Zwecken, sondern auch den wirtschaftlichen Interessen der Belegschaft und der Gläubiger des Unternehmens mit der Folge, dass das Stiftungssubstrat einem an sich leistungsfähigen Kreis von Individuen zugeordnet werden kann, mithin eine ausreichende Legitimationsbasis für die Besteuerung der Stiftung gegeben

186 Gemäss Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG dürfen „keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden“.

187 KS Nr. 12 Ziff. II/3/c.

188 Siehe auch DBG-GRETER, Art. 56 Rz 34; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 34; WIPPLI, Teil II/Kap. 2/A/III/1/d/dd, m.w.N.

189 REICH, ASA 58, 492.

190 Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG.

191 DBG-GRETER, Art. 56 Rz 34; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 34.

ist¹⁹². Steuerbefreiung ist hingegen nur möglich, wenn die Stiftung – bzw. vorliegend das Halten einer Beteiligung durch die Stiftung – hauptsächlich einen altruistischen, im Allgemeininteresse liegenden Zweck erfüllt.

Fraglich ist indessen, ob die Stiftung – wie von der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Steuerbefreiung der Stiftung verlangt – *regelmässig mit ins Gewicht fallenden Zuwendungen der von ihr gehaltenen Unternehmung alimentiert* werden muss¹⁹³. An diesem Erfordernis ist sicherlich zweierlei richtig. Zum einen muss die Unternehmung im Rahmen ihrer Möglichkeiten der Stiftung Mittel zuführen, damit diese den gemeinnützigen Zweck erfüllen kann. Zum andern können wohl nicht beliebige Gewinnthesaurierungen in der von der Stiftung gehaltenen Unternehmung akzeptiert werden, denn dies liefe letztlich (indirekt) darauf hinaus, dass gleichsam eine „Thesaurierungsstiftung“ als steuerbefreit anerkannt würde. Im Gegenzug muss es der Unternehmung allerdings ermöglicht werden, Zuwendungen nach Massgabe der Ertragslage vorzunehmen¹⁹⁴ und für die Unternehmenserhaltung notwendige Reserven zu bilden. Hier im Einzelfall die richtige Grenze zwischen vernünftiger Rücklagenbildung bei der Unternehmung im Interesse der Betriebserhaltung und zu fordernder Ausschüttungspolitik zu ziehen, ist schwierig. Insgesamt wird man aber klar festhalten müssen: Schüttet die Unternehmung mittelfristig nicht einen namhaften Teil des erarbeiteten Reingewinns an die Stiftung aus, so muss die Steuerbefreiung der Stiftung entfallen.

3. Die Verfolgung öffentlicher Zwecke¹⁹⁵

a) Grundsätzliches

Gemäss Art. 56 lit. g DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f StGH sind im Weiteren auch juristische Personen, die *öffentliche Zwecke* verfolgen, für den Gewinn (und im kantonalen Steuerrecht für das Kapital), der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, steuerbefreit. In vielen Fällen wird eine juristische Person, die öffentliche Zwecke verfolgt, gleichzeitig gemeinnützigen Zwecken

192 REICH, ASA 58, 491.

193 KS Nr. 12 Ziff. II/3/c.

194 DBG-GRETER, Art. 56 Rz 34 und StHG-GRETER, Art. 23 Rz 34, je in fine.

195 Vgl. dazu einlässlich KUSTER, passim und insb. 211 ff.

dienen. In diesen Fallkonstellationen überschneiden sich die beiden Steuerbefreiungstatbestände¹⁹⁶. Darüber hinaus aber kommt dem Steuerbefreiungstatbestand der Verfolgung öffentlicher Zwecke eigenständige Bedeutung zu, indem eine juristische Person in dessen Genuss gelangen kann, obwohl sie bzw. ihr nahestehende Personen keine Opfer erbringen und es somit an der Uneigennützigkeit fehlt¹⁹⁷.

Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann es sich bei den öffentlichen Zwecken nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln, die sich eng *an die Staatsaufgaben anlehnen*¹⁹⁸. In der Lehre werden als Beispiele etwa Aufgaben genannt, die in der Regel auch vom Gemeinwesen erfüllt werden, wie Lieferung von Wasser und Elektrizität, Gasversorgung, Führung von Altersheimen und Spitälern, Erfüllung von kulturellen Aufgaben oder der Betrieb von Freizeitinfrastrukturen wie öffentliche Schwimmbäder und Eisbahnen^{199,200}. Keine Verfolgung öffentlicher Zwecke im steuerrechtlichen Sinne wird demgegenüber bei politischen Parteien angenommen²⁰¹.

196 DBG-GRETER, Art. 56 Rz 36.

197 KUSTER, 251; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 36.

198 KS Nr. 12 Ziff. II/4.

199 DBG-GRETER, Art. 56 Rz 37; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 28, je m.w.N.

200 Der Betrieb einer Kantonalbank kann heute (auch wenn die Bank von Gesetzes wegen formell eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt) materiell nicht mehr als öffentlicher Zweck qualifiziert werden (BGE 120 II 321 ff. bzgl. Bauhandwerkerpfandrecht). Anders entschied das Bundesgericht (noch unter der Geltung des BdBS) im Jahre 1985 hinsichtlich einer Gemeindeparkasse (ASA 55, 214 ff.). In einem neuesten Urteil kommt das Bundesgericht zum Schluss, die Waadtländer Kantonalbank verfolge nicht öffentliche und gemeinnützige Zwecke im Sinne von Art. 56 lit. g DBG und sei daher (ab 1995) vollumfänglich der direkten Bundessteuer zu unterwerfen. Im Verlaufe der Zeit habe eine Entwicklung zu einer eigentlichen Universalbank stattgefunden, die durchaus mit einer privaten Bank verglichen werden könne. Auch wenn in einzelnen Bereichen noch gewisse öffentliche Zwecke verfolgt würden, sei die generelle Aktivität des Instituts auf Gewinn ausgerichtet. Zudem gebe es keine statutarische Bestimmung, wonach ein Teil der Mittel ausschliesslich und unwiderruflich im öffentlichen Interesse verwendet werden müsse, wie dies für eine teilweise Steuerbefreiung erforderlich wäre. Die Eidgenössische Steuerverwaltung habe zugesichert, die Steuerpflicht nunmehr auch gegenüber anderen Instituten in vergleichbarer Situation durchzusetzen, so dass vom Bundesgericht auch der Vorwurf rechtsungleicher Behandlung klar zurückgewiesen wird (BGE 127 II 113 ff.; Kurzhinweis in der Neuen Zürcher Zeitung vom 25.5.2001, Nr. 119, S. 14, sowie in der Internetzeitschrift Jusletter vom 28.5.2001 (Markus Felber, Fiskus bittet Kantonalbanken zur Kasse [abrufbar unter <http://www.weblaw.ch/jusletter/Artikel.jsp?ArticleNr=1119&Language=1>]).

201 KS Nr. 12 Ziff. II/4; KUSTER, 243, m.w.N.; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 40 und StHG-GRETER, Art. 23 Rz 30, je m.w.N.; grundlegend dazu YERSIN, ASA 58, 97 ff. und 107. – Anders offenbar im Kanton Zürich, wo die im Kantonsrat vertretenen politischen Parteien von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind (vgl. WIPFLI, Teil II/Kap. 1/III/3, m.V. auf [den nach wie

Verfolgt eine juristische Person in erster Linie *Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke*, so kommt eine Steuerbefreiung nur in Betracht, wenn sie durch öffentlichrechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde oder das Gemeinwesen zumindest ein klares Interesse an ihr ausgedrückt hat, eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist und die Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck ausschliesslich und unwiderruflich stipuliert wird. Demgegenüber genügt es bei einer juristischen Person *ohne Erwerbs- oder Selbsthilfzweck*, dass sie tatsächlich eine umfassende Tätigkeit zugunsten des öffentlichen Zwecks ausübt und ihre Mittel ausschliesslich und unwiderruflich (auch für den Fall ihrer Liquidation) diesem Zweck gewidmet sind²⁰².

Sowohl von der Eidgenössischen Steuerverwaltung als auch in der Literatur wird verlangt, dass der Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv auszulegen sei²⁰³.

b) *Ist dieser Steuerbefreiungstatbestand im Zeitalter der Privatisierungswelle noch vertretbar?*

Als öffentlich gelten alle Zwecke eines Gemeinwesens, die entweder *kraft gesetzlicher Übertragung* oder nach *allgemeiner Volksauffassung* in dessen ordentlichen Aufgabenkreis fallen²⁰⁴. Ob ein öffentlicher Zweck vorliegt, ist demnach zeitgebunden zu beurteilen. Die vorstehende beispielhafte Aufzählung von möglichen Zwecken führt dies eindrücklich vor Augen. So wurden in den letzten Jahrzehnten die meisten Leistungen im Bereiche der Grundversorgung (Wasser, Elektrizität, Gas, Telekommunikation etc.) ebenso wie die Führung von Spitälern und Altersheimen ohne weiteres als öffentliche Zwecke angesehen. Weitaus weniger klar war dies z.B. bei Freizeitinfrastrukturen wie öffentlichen Schwimmbädern und Eisbahnen, die seit langem auch von Privaten auf kommerzieller Ebene angeboten werden. In den letzten Jahren lässt sich nun aber in der schweizerischen Politik ein zunehmender Trend zur weitgehenden Privatisierung von (ehemals) öffentlichen Aufgaben ausmachen. Die Privatisierungswelle umfasst nicht nur Altersheime, Spitäler, Schulen, Freizeitinfrastrukturen usw.,

ven Steuerpflicht ausgenommen sind (vgl. WIPFLI, Teil II/Kap. 1/III/3, m.V. auf [den nach wie vor geltenden] § 61 lit. g StG ZH und m.N. in FN 140).

202 Dazu insgesamt KS Nr. 12 Ziff. II/4.

203 KS Nr. 12 Ziff. II/4; DBG-GRETER, Art. 56 Rz 37.

204 KS Nr. 12 Ziff. II/4.

sondern vermehrt auch Bereiche, in denen früher die öffentliche Hand ein eigentliches Monopol innehatte²⁰⁵. Diese Privatisierungstendenz wirft die Frage auf, ob durch sie der Steuerbefreiungstatbestand der Verfolgung öffentlicher Zwecke überhaupt erst seine eigentliche Bedeutung erlangen wird oder ob er umgekehrt heute sachlich im Grunde gar nicht mehr vertretbar ist²⁰⁶.

Bei der Beantwortung dieser Frage wird man folgende Unterscheidung treffen müssen: Überträgt ein Gemeinwesen eine öffentliche Aufgabe einer privatrechtlichen juristischen Person und kommt dieser juristischen Person (wie bis anhin dem Gemeinwesen) in diesem Bereich eine *Monopolstellung* zu, so lässt sich der Steuerbefreiungstatbestand weiterhin rechtfertigen. Es ist diesfalls Aufgabe des Gemeinwesens, durch geeignete Vorschriften und eine sachgerechte Aufsicht dafür zu sorgen, dass die mit der Steuerbefreiung verbundene Entlastung der juristischen Person (z.B. durch eine entsprechende Tarifgestaltung) der Allgemeinheit zugute kommt. Anders verhält es sich demgegenüber, wenn das Gemeinwesen im Rahmen einer Privatisierung bewusst kein Monopol übertragen, sondern die zu privatisierende Aufgabe dem *marktwirtschaftlichen Wettbewerb* aussetzen will²⁰⁷. Um das Prinzip der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zu wahren, müsste in einer solchen Situation die Steuerbefreiung jedem Marktteilnehmer gewährt werden, der entsprechende Leistungen erbringt²⁰⁸. Eine derart extensive Steuerbefreiung würde indessen zu weit führen. Zudem bestünde die Gefahr, dass weitere Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu anderen Marktteilnehmern geschaffen würden. Dies wäre über eine bloss (ausdehnende) Anwendung der Generalklauseln von Art. 56 lit. g DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. f StGH nicht angängig. Solche Privilegierungen (die letztlich auf eine Subventionierung hinauslaufen würden) dürften – wenn überhaupt – nur über besondere gesetzliche Bestimmungen gewährt werden²⁰⁹. Deshalb sollte in einer solchen Situation keine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke gewährt werden.

Im Rechtskleid der Stiftung dürften in der Regel kaum öffentliche Zwecke verfolgt werden, ohne dass gleichzeitig auch Gemeinnützigkeit gegeben ist. Aus

205 Vgl. zu diesem Themenbereich etwa ZÄCH, 1 ff.

206 Vgl. dazu auch SIMONEK, ST 2000, 230 ff., sowie LOCHER, 241 ff., spez. 249 ff.

207 SIMONEK, ST 2000, 232.

208 Im gleichen Sinne auch DBG-GRETER, Art. 56 Rz 38; StHG-GRETER, Art. 23 Rz 28, sowie SIMONEK, ST 2000, 233.

209 Siehe auch DBG-GRETER, Art. 56 Rz 38.

diesem Grund wird der Steuerbefreiungsgrund der Verfolgung öffentlicher Zwecke für Stiftungen von geringer praktischer Relevanz sein. Es erübrigt sich daher, im vorliegenden Zusammenhang weiter auf diese Problematik einzugehen.

4. Die Folgen der Steuerbefreiung

a) *Befreiung der Stiftung von der Steuerpflicht im Gewinn- und Kapitalsteuerrecht sowie im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*

Eine Stiftung, welche einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck im vorstehend skizzierten Sinne verfolgt, muss den Gewinn (und im kantonalen Steuerrecht das Kapital), der ausschliesslich und unwiderruflich diesem Zwecke gewidmet ist, nicht versteuern. Wie bereits dargelegt²¹⁰, erfolgt die Steuerbefreiung *objektbezogen*, d.h. die Stiftung hat auf dem Gewinn (und im kantonalen Steuerrecht zusätzlich auf dem Kapital), der anderen Zwecken gewidmet ist, Steuern zu entrichten. Verfolgt eine Stiftung allerdings – wie dies in der Praxis die Regel sein dürfte – einheitlich nur einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck, so ist sie in Bezug auf die Gewinn- und Kapitalsteuer insgesamt steuerbefreit; es besteht diesfalls überhaupt *keine subjektive Steuerpflicht*.

Die *Rückerstattung der Verrechnungssteuer* steht Stiftungen, die von der Gewinnsteuer befreit sind, jedoch nach den gleichen Regeln zu wie den gewöhnlichen, steuerpflichtigen Stiftungen²¹¹.

Im Weiteren wird die juristische Person, die von der Gewinnsteuer befreit ist, für Zuwendungen in der Regel (so z.B. im bernischen Recht) von der *Erbschafts- und Schenkungssteuer* in vollem Umfang ausgenommen²¹². Verfolgt eine juristische Person nur teilweise öffentliche oder gemeinnützige Zwecke, so kommt eine Befreiung von der Erbschafts- oder Schenkungssteuer nur in Betracht, wenn die Zuwendung eindeutig für einen solchen Zweck bestimmt und diese Zweckbindung (dauernd) sichergestellt ist²¹³.

210 Vgl. vorne Ziff. III.2.b)bb).

211 Vgl. dazu vorne Ziff. II.5.b).

212 Art. 6 ESchG BE; etwas ausführlicher dazu BRAUN, 171.

213 Dies dürfte in der Praxis gelegentlich zu Schwierigkeiten führen; ein Grund mehr, weshalb von Stiftungen mit „gemischten Zwecken“ abzuraten ist.

b) *Keine Befreiung der (ansonsten steuerbefreiten) Stiftung von der Grundstückgewinnsteuer*

Eine wichtige *Ausnahme* von der Steuerbefreiung besteht bei der *Grundstückgewinnsteuer*, welche die Kantone gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG in jedem Fall auch von ansonsten steuerbefreiten juristischen Personen zu erheben haben. Veräussert also eine Stiftung, die z.B. ausschliesslich einen gemeinnützigen Zweck verfolgt und deshalb insgesamt von der Steuerpflicht befreit ist, ein Grundstück des Stiftungsvermögens mit Gewinn, so hat sie in jedem Fall diesen Gewinn zu versteuern²¹⁴.

Kontrovers beurteilt wird in der Literatur jedoch die Frage, mit welcher *Methode* im *dualistischen* System Grundstückgewinne gemeinnütziger juristischer Personen, die ansonsten von der Gewinnsteuer befreit sind, zu besteuern sind²¹⁵. Zum Teil wird gefordert, solche Grundstückgewinne seien – im Sinne einer Ausnahme – nicht der allgemeinen Gewinnsteuer (mit welcher im dualistischen System sonst Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken erfasst werden²¹⁶), sondern (wie im monistischen System) einer separaten Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen²¹⁷.

Hintergrund dieser kontroversen Beurteilung dürfte die unterschiedliche Behandlung der wiedereingebrachten Abschreibungen im monistischen und du-

214 Für eine zwingende Erhebung: StHG-GRETER, Art. 23 Rz 45; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 60; WIPFLI, Teil II/Kap. 3/A/II/10 (Einleitung); siehe z.B. auch Botschaft zum Luzerner Steuergesetz, 75. A.M. (und nicht überzeugend) KUSTER, 261 f. (im Zusammenhang mit öffentliche Zwecke verfolgenden und daher steuerbefreiten juristischen Personen), demzufolge für die Kantone *keine Pflicht* besteht, die Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Seiner Auffassung zufolge können die Kantone bei gemeinnützigen juristischen Personen die Grundstückgewinnsteuer erheben, müssen dies aber nicht und müssen insbesondere auch nicht auf das monistische System umschwenken. Bei Art. 23 Abs. 4 StHG handle es sich um ein Entgegenkommen an die monistischen Kantone, indem von ihnen nicht verlangt werde, dass sie auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer verzichten.

215 Vgl. dazu die Meinungsübersicht bei StHG-GRETER, Art. 23 Rz 46. Gegen einen für die Kantone zwingenden Übergang vom dualistischen zum monistischen System spricht sich im Weiteren KUSTER, 262, aus.

216 Siehe oben Ziff. II.4.

217 So z.B. ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 140. Tendenziell wohl a.M. StHG-GRETER, Art. 23 Rz 46, demzufolge der zweite Satz von Art. 23 Abs. 4 StHG, der die Bestimmungen über Abschreibungen, Rückstellungen und Verlustabzug als anwendbar erklärt, im System der Objektsteuer keinen Sinn machen würde. Der Wortlaut von Art. 23 Abs. 4 StHG sei somit zumindest in sich widersprüchlich.

alistischen System sein. Die separate Grundstückgewinnsteuer ist auf die Besteuerung des Wertzuwachsgebietes beschränkt²¹⁸. Wurde das Grundstück vorher unter den Anlagewert abgeschrieben, so wird im monistischen System bei einer Veräußerung des Geschäftsgrundstückes²¹⁹ über dem Anlagewert die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem tieferen steuerlich massgebenden Buchwert als Buchgewinn (d.h. als wiedereingebrachte Abschreibungen) im Rahmen der allgemeinen Gewinnsteuer besteuert²²⁰. Da diese bei steuerbefreiten juristischen Personen jedoch gerade entfällt, werden diese wiedereingebrachten Abschreibungen auf Geschäftsgrundstücken im monistischen System nicht besteuert. Im dualistischen System hingegen wird bei der Veräußerung von Grundstücken des Geschäftsvermögens der ganze Gewinn, einschliesslich der sog. wiedereingebrachten Abschreibungen, mit der allgemeinen Gewinnsteuer erfasst, der – soweit es sich um Grundstückgewinne handelt – auch die ansonsten steuerbefreiten juristischen Personen unterstellt sind.

Bei gewinn- (oder einkommens-)steuerpflichtigen Steuersubjekten ist die Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen im Falle der Veräußerung eines Grundstückes des Geschäftsvermögens sachgerecht, da diese Abschreibungen im Zeitpunkt ihrer Vornahme als Korrelat eine Gewinn- (oder Einkommens-)reduktion und damit letztlich eine Steuerreduktion bewirkt hatten. Bei gemeinnützigen juristischen Personen hingegen, die auf ihren Liegenschaften im Rahmen einer ordnungsgemässen Buchführung je nachdem auch Abschreibungen vornehmen können und müssen, welche sich mangels Gewinnsteuerpflicht im Zeitpunkt ihrer Vornahme steuerlich jedoch nicht auswirken, müssten im dualistischen System folgerichtig die durch den Erlös wiedereingebrachten Abschreibungen bei der allgemeinen Gewinnsteuer zumindest vom Steuersubstrat ausgenommen werden (so wie dies im monistischen System auch der Fall ist²²¹). Erreicht werden kann dies, wenn Grundstückgewinne steuerbefreiter Stiftungen nach den für Grundstückgewinne auf Privatvermögen natürlicher Personen geltenden Regeln

218 Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (= Erwerbspreis, der beim letzten steuerlich massgebenden Erwerb entrichtet wurde, plus seither vorgenommene wertvermehrnde Aufwendungen) (vgl. dazu HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 42, und zu den Anlagekosten im Einzelnen Rz 47 ff.).

219 Bei der Veräußerung von Privatvermögen sind Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

220 HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 42.

221 Vgl. dazu gerade den vorangehenden Abschnitt.

besteuert werden²²², denen zufolge für die Gewinnermittlung der Erwerbspreis und nicht der (tiefere) Buchwert massgebend ist.

c) *Steuerbefreiung von Zuwendungen an steuerbefreite Stiftungen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht*

Natürliche Personen können ihre freiwilligen Zuwendungen an Stiftungen mit Sitz in der Schweiz²²³, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, grundsätzlich von den steuerbaren Einkünften in Abzug bringen. Im Recht der direkten Bundessteuer müssen diese Zuwendungen allerdings pro Steuerjahr mindestens den Betrag von Fr. 100.-- erreichen und dürfen zehn Prozent der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte nicht übersteigen²²⁴. Bei den kantonalen Steuern können die Kantone das Ausmass, bis zu dem derartige Zuwendungen von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können, selbst bestimmen. Das Steuerharmonisierungsrecht belässt den Kantonen diesbezüglich ausdrücklich einen Gestaltungsspielraum²²⁵.

222 Beispielhaft sei hier auf die Lösungen in den Kantonen St. Gallen und Luzern hingewiesen, die beide das dualistische System kennen: Im *Kanton St. Gallen* werden die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken steuerbefreier juristischer Personen (im Sinne der Forderung in der Literatur nach einer Ausnahme) explizit der separaten Grundstückgewinnsteuer unterstellt (Art. 130 Abs. 2 lit. c StG SG). Im Ergebnis gleich der *Kanton Luzern*, dessen Regelung in dieser Frage rein gesetzgebungstechnisch gesehen allerdings weniger deutlich ausgefallen ist als beispielsweise die vorerwähnte des Kantons St. Gallen: Gemäss § 1 GGStG LU unterliegen der Grundstückgewinnsteuer alle Liegenschaftsverkäufe, ausgenommen sind die Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Die früher geltende Steuerbefreiung für gemeinnützige Institutionen (§ 5 Abs. 1 Ziff. 3 aGGStG LU) wurde im Zuge der auf den 1.1.2001 in Kraft getretenen Revision gestrichen. Zusammen mit § 70 Abs. 1 lit. h StG LU, der für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgende juristische Personen eine Befreiung von der allgemeinen Gewinn- (sowie der Kapital-)steuer vorsieht, folgt daraus, dass steuerbefreite juristische Personen ihre Grundstückgewinne im Rahmen der separaten Grundstückgewinnsteuer zu versteuern haben (vgl. dazu Luzerner Steuerbuch, Weisungen Grundstückgewinnsteuer, § 1 Abs. 1 Rz 4, sowie auch Botschaft zum Luzerner Steuergesetz, 75, 100 und 248).

223 Bei der Steuerbefreiung von Zuwendungen sind die Voraussetzungen hinsichtlich des Sitzes der gemeinnützigen Stiftung strenger als bei der Befreiung der Stiftung selber von der Gewinnsteuer (vgl. zu letzterem oben Ziff. III.2.b)aa).

224 Art. 33 Abs. 1 lit. i DBG.

225 Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG. Im Kanton Bern gelten die gleichen Betragsgrenzen wie auf Bundesebene (Art. 38 Abs. 1 lit. i StG BE).

Bei *juristischen Personen* gehören im Recht der direkten Bundessteuer freiwillige Geldleistungen bis zu zehn Prozent ihres Reingewinns zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz erfolgen, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuer befreit sind²²⁶. Bei der kantonalen Gewinnsteuer besteht ebenfalls eine Abzugsmöglichkeit, wobei es wiederum dem kantonalen Recht anheimgestellt ist, den maximal abziehbaren Betrag zu bestimmen^{227,228}.

d) *Zur Behandlung der stillen Reserven bei der Übertragung von Geschäftsvermögen an eine steuerbefreite Stiftung und insbesondere bei der Zuwendung von Grundstücken*

Unentgeltliche Zuwendungen von Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung an eine Stiftung führen an sich – wie bereits einlässlich dargelegt²²⁹ – nicht zu einer Besteuerung der stillen Reserven²³⁰. Bei der Übertragung von Vermögen auf eine steuerbefreite juristische Personen kann dieses Prinzip indessen nicht durchwegs zum Tragen kommen.

aa) *Bei Geschäftsvermögen (mit Ausnahme von Grundstücken)*

Grundsätzlich – d.h. soweit es sich beim übertragenen Vermögen nicht um Grundstücke handelt (siehe dazu sogleich unten lit. bb) – gelangen durch einen solchen Vermögensübergang an eine gemeinnützige oder öffentliche Zwecke verfolgende Stiftung allfällige *stille Reserven* auf dem übertragenen Anlage- und Umlaufvermögen *in den steuerfreien Raum*. Diese Tatsache löst daher eine

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

227 Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG. Im Kanton Bern gilt die gleiche Regelung wie auf Stufe Bund (Art. 90 lit. c StG BE).

228 Vgl. dazu BRAUN, 173 f.

229 Vgl. dazu vorne Ziff. II.7.

230 Anders verhält es sich bei der Schenkung von Vermögen durch ein Kapitalunternehmen (HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 42 Rz 13; BRAUN, 42). Das Fusionsgesetz wird hier wahrscheinlich eine Änderung mit sich bringen (vgl. dazu vorne FN 74), die im vorliegend interessierenden Zusammenhang indessen nicht von Bedeutung ist, hängt doch – wie vorne dargelegt – die künftige Nichtbesteuerung stiller Reserven bei der Übertragung auf eine Stiftung davon ab, dass die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (was bei steuerbefreiten Stiftungen nicht der Fall ist).

Abrechnung über die stillen Reserven aus²³¹. Wird ein ganzes Unternehmen oder ein geschlossener Betriebsteil übertragen, so ist völlig unerheblich, ob die Stiftung das Unternehmen weiterführt oder nicht. Die abzurechnenden stillen Reserven sind vom Zuwendenden so oder anders als Einkommen zu versteuern.

Auf diese Weise können beim Zuwendenden unerwartet hohe Steuerbeträge fällig werden²³², die je nachdem die Vermögensübertragung an eine (steuerbefreite) gemeinnützige Stiftung faktisch behindern. Gemildert werden solche Steuerfolgen durch den (allerdings limitierten) Abzug bei der Einkommenssteuer für Zuwendungen an gemeinnützige Stiftungen²³³. Solange die realisierten stillen Reserven den abzugsfähigen Höchstbetrag für Zuwendungen nicht übersteigen, fallen beim Zuwendenden als Folge des Realisierungstatbestandes daher keine zusätzlichen Einkommenssteuern an²³⁴.

bb) Bei Grundstücken

Die Zuwendung eines Grundstückes durch Schenkung oder Erbgang stellt gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG in Bezug auf die (von den Kantonen zu erhebende) Grundstückgewinnsteuer einen Steueraufschubtatbestand dar, mit der Folge, dass stille Reserven auf übertragenen Geschäftsliegenschaften bzw. (rechnerische) Kapitalgewinne auf den Privatgrundstücken nicht besteuert werden. Auch im Falle der unentgeltlichen Übertragung auf eine an sich steuerbefreite Stiftung ist dies unproblematisch, da diese bei einem *Weiterverkauf* der Liegenschaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegt²³⁵. Wird für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer – folgerichtig – auf die Differenz zwischen dem Erlös einerseits sowie dem *beim letzten steuerlich massgebenden Erwerb entrichteten Erwerbspreis* plus den seither vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen ander-

231 ASA 65, 660 ff., spez. S. 663/664 E. 3a; REICH, Realisation, 139; DERSELBE, Umstrukturierung, 51; BRAUN, 175; LANDOLF, 337.

232 Siehe dazu als Beispiel die Zahlen in ASA 65, 660 ff.

233 Siehe dazu vorne Ziff. III.4.c); vgl. zu diesem Mechanismus LANDOLF, 330 f.; BRAUN, 172 f.; ähnlich auch REICH, Realisation, 139.

234 Derselbe Mechanismus gilt selbstredend für Zuwendungen juristischer Personen, die grundsätzlich immer zu einer Realisierung stiller Reserven führen.

235 Art. 23 Abs. 4 StHG; siehe dazu auch oben Ziff. III.4.b).

seits abgestellt²³⁶, so werden sämtliche zwischen den beiden steuerlich massgebenden Veräusserungen entstandenen stillen Reserven bzw. Mehrwerte besteuert, insbesondere also auch jene, die im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstückes auf die Stiftung bereits vorhanden waren. Auf der Ebene *kantonalen* Steuern gelangen stille Reserven bzw. rechnerische Kapitalgewinne auf Liegenschaften folglich nicht in den steuerfreien Raum.

Anders verhält es sich im *Bundessteuerrecht*. Hier würden die auf Geschäftsgrundstücken²³⁷ vorhandenen stillen Reserven in einen steuerfreien Raum überführt, da der Bund keine Grundstückgewinnsteuer kennt und die von der Gewinnsteuer befreite gemeinnützige Stiftung somit einen allfälligen späteren Kapitalgewinn aus einer Weiterveräusserung der ins Stiftungsvermögen übertragenen Liegenschaft nicht zu versteuern hat²³⁸. Deshalb ist bei der Zuwendung eines Grundstückes des Geschäftsvermögens auf eine steuerbefreite Stiftung bei der direkten Bundessteuer zu Lasten des Zuwendenden stets eine Abrechnung über die stillen Reserven notwendig.

5. Pro Memoria: Die Gemeinnützigkeit im Mehrwertsteuerrecht

Art. 18 MWSTG enthält eine umfangreiche Liste von Umsätzen, die von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind. Darunter befinden sich verschiedene Tatbestände, bei denen auf die Gemeinnützigkeit abgestellt wird. So sind z.B. Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen²³⁹ sowie die mit der

236 HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 22 Rz 47; StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 61. Unerheblich ist der Wert zum Zeitpunkt des Steueraufschubs (so ausdrücklich z.B. StHG-ZWAHLEN, Art. 12 Rz 61).

Unsachgemäss, ja harmonisierungswidrig (und damit bundesrechtswidrig) ist Art. 140 lit. a StG BE, demzufolge als Erwerbspreis bei der Weiterveräusserung nach erfolgtem Steueraufschub der amtliche Wert im Zeitpunkt der Schenkung oder des Erbanges gilt, wobei die steuerpflichtige Person allerdings die Wahl hat, stattdessen die Anlagekosten des Rechtsvorgängers in Anrechnung zu bringen. Damit kann ein Teil des Grundstückgewinns in eine Steuerlücke fallen.

237 Die Übertragung eines Privatgrundstückes ist auf Bundesebene stets steuerfrei, da der Bund keine generelle Grundstückgewinnsteuer kennt.

238 Ohne Steuerbefreiung wären Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen steuerbar (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG).

239 Art. 18 Ziff. 8 MWSTG. – Zur Frage, ob alle oder nur gemeinnützige Altersheime von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind, vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER Rz 559.

Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen eng verbundenen Umsätze von gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen von der Steuerpflicht befreit²⁴⁰. Von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen sind sodann gemeinnützige Institutionen mit einem Jahresumsatz bis zu Fr. 150'000.--²⁴¹. Es ist anzunehmen, dass zahlreiche Stiftungen in den Genuss dieser Ausnahmebestimmungen kommen.

Was den Begriff der Gemeinnützigkeit anbelangt, so hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in der Spezialbroschüre Nr. 02 zur Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer folgende Kriterien aufgestellt, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit bis zu einem Jahresumsatz aus steuerbaren Leistungen bis 150'000 Franken keine Mehrwertsteuerpflicht besteht: Die Institution muss durch eine juristische Person betrieben werden (explizit erwähnt werden die Stiftung, der Verein und die Aktiengesellschaft); in den Statuten muss festgelegt sein, dass auf die Verteilung des Reinertrages bzw. auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichtet wird, und im Falle einer Auflösung der juristischen Person hat das gesamte Vermögen zwingend an eine andere gemeinnützige Institution mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen. Abschliessend zu diesen kumulativen Voraussetzungen weist die Eidgenössische Steuerverwaltung darauf hin, dass die Befreiung bei der direkten Bundessteuer als wesentliches Indiz für die Gemeinnützigkeit im Mehrwertsteuerrecht gilt²⁴².

IV. Schluss

Zusammenfassend lässt sich folgendes festhalten:

1. Die Stiftungsbesteuerung an sich bietet keine besonderen Schwierigkeiten. Stiftungen werden, soweit sie der Steuerpflicht unterliegen, im Wesentlichen nach den steuerrechtlichen Regeln für juristische Personen beurteilt.
2. Ausserordentlich komplex ist demgegenüber die Frage, unter welchen Voraussetzungen im konkreten Fall eine Stiftung wegen Verfolgung ge-

240 Art. 18 Ziff. 10 MWSTG; vgl. im Weiteren auch Art. 18 Ziff. 12 und Ziff. 17 MWSTG.

241 Art. 25 Abs. 1 lit. d MWSTG.

242 Siehe zu diesen Kriterien die Spezialbroschüre Nr. 02 zur Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer, 12.

meinnütziger (oder öffentlicher) Zwecke steuerbefreit werden kann. Diese Frage kann für eine Stiftung von elementarem Interesse sein und bedarf daher der sorgfältigen Abklärung im Einzelfall. Im Hinblick auf die schwer zu beurteilende Rechtslage rechtfertigt es sich im Allgemeinen, bereits vor der Stiftungserrichtung mit den zuständigen Steuerbehörden Kontakt aufzunehmen und die Steuerbefreiung der geplanten Stiftung rechtzeitig abzuklären. Gegebenenfalls drängt es sich auf, die Statuten und ein allfälliges Stiftungsreglement vor der Stiftungserrichtung den Steuerbehörden gleichsam zu einer Art Vorprüfung einzureichen. Damit können unangenehme Überraschungen vermieden werden. Gleichzeitig wird damit nicht nur der künftigen Stiftung, sondern (vor allem) auch ihren Destinatären gedient.

3. Besondere Steuerfolgen können sich ergeben, wenn Geschäftsvermögen in eine steuerbefreite Stiftung überführt wird.

V. Nachtrag

In der Sommersession 2001 hat der Ständerat einer von Ständerat FRITZ SCHIESER am 14.12.2000 in Form eines ausgearbeiteten Entwurfes eingereichten Parlamentarischen Initiative zur Revision des Stiftungsrechts sowie der einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts Folge gegeben. Diese Parlamentarische Initiative bezweckt u.a. eine Erhöhung der abzugsfähigen Zuwendungen (auf Bundesstufe von heute zehn Prozent auf neu dreissig Prozent der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte bzw. des Reingewinnes) sowie eine Erleichterung der Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder im Interesse der Allgemeinheit liegende Zwecke verfolgen, indem gemäss Entwurf auf die bisherigen Voraussetzungen der Uneigennützigkeit und der Unwiderruflichkeit verzichtet werden soll (Einzelheiten dazu finden sich im Amtl. Bull. zur Ständeratssitzung vom 8.6.2001, online abrufbar unter http://www.parlament.ch/ab/data/d/s/4608/31132/d_s_4608_31132_31196.htm [u.a. mit weiterführendem Link zum Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 3.5.2001, wo auch Wortlaut und Begründung der Parlamentarischen Initiative eingesehen werden können]). Die sich im Zusammenhang mit diesem Revisionsvorschlag ergebenden Fragen werden nun einer eingehenden Abklärung unterzogen.

Literaturverzeichnis

(Internetadressen wurden am 29.5.2001 letztmals überprüft)

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband des Kommentars von PETER AGNER, BEAT JUNG und GOTTHARD STEINMANN, Zürich 2000.
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.
- AMONN TONI, Streiflichter auf die Umsetzung von Steuerharmonisierung, Stabilisierungsprogramm und Unternehmenssteuerreform am Beispiel des neuen bernischen Steuergesetzes, in: ZBJV 2001, 200 ff.
- BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, national und grenzüberschreitend, Eine rechtsvergleichende Studie, Basel 1996.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995
- Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.5.1983, BBl 1983 III 1 ff. (zitiert: Botschaft über die Steuerharmonisierung).
- Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13.6.2000, BBl 2000, 4337 ff. (zitiert: Botschaft zum Fusionsgesetz).
- Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat (B 160) zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes vom 5.2.1999 (z.B. online abrufbar unter: http://www.steuernluzern.ch/pdf/B_160.pdf) (zitiert: Botschaft zum Luzerner Steuergesetz).
- BRAUN FRANK, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Basel/Genf/München 2000 (zugleich Diss. Basel 1999).
- BREITSCHMID PETER, Testamentsanfechtung: Widerrechtlichkeit bzw. Unsittlichkeit einer Verfügung von Todes wegen, durch welche eine Stiftung mit dem Zweck der Förderung eines revisionistischen Geschichtsbildes errichtet und ihr das Vermögen gewidmet wurde? Auslegung der testamentarischen Anordnungen; Begriff der „historischen Wahrheit“ (Urteilsbesprechung zum soweit ersichtlich nicht amtlich publizierten BGE vom 28.1.1999 i.S. Y. c. Q-Stiftung (Urteil 5C.140/1998), in: AJP 1999, 882 ff.
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Eine Wegleitung für Unternehmer, Steuerberater und Studierende, Bern/Stuttgart/Wien 2000.
- GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 1999), in: SZW 2000, 25 ff., spez. 34 ff.
- GRÜNINGER HAROLD, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, in: Die Stiftung, DACH Schriftenreihe 14, Zürich 2000, 101 ff.

- HÖHN ERNST, Der Steuerberater im Spannungsfeld von Unternehmung und Staat, in: ST 1989, 580 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I, Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, Interkantonales und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band II, Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, Interkantonales und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1999.
- KÄFER KARL, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht, Die kaufmännische Buchführung, Grundlagen und Kommentar zu Artikel 957 OR, Bd. VIII/2/1, Bern 1981 (zitiert: BK-KÄFER).
- KÄNZIG ERNST, Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1-44 WStB, Einleitung, Wehrsteuerpflicht, Wehrsteuer der natürlichen Personen, 2. Aufl., Basel 1982 .
- KLÄY HANSPETER/NICHOLAS TURIN, Der Entwurf zum Fusionsgesetz, in: Reprax 2001, 1 ff.
- KOLLER THOMAS, Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete, Bern 1993.
- Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, hrsg. von HEINRICH HONSELL/NEDIM PETER VOGT/WOLFGANG WIEGAND, 2. Aufl., Basel und Frankfurt am Main 1996 (zitiert: OR-Autor).
- Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, Art. 1-359 ZGB, hrsg. von HEINRICH HONSELL/NEDIM PETER VOGT/THOMAS GEISER, Basel und Frankfurt am Main 1996 (zitiert: ZGB-Autor).
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. von MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, Bd. I/1, Basel und Frankfurt am Main 1997 (zitiert: StHG-Autor).
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, hrsg. von MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000 (zitiert: DBG-Autor).
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, hrsg. von MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS, Bd. I/2b, Basel/Genf/München 2000 (zitiert: DBG-Autor).
- Kreisschreiben Nr. 12 der Eidg. Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994: Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG), publiziert z.B. in ASA 63, 130 ff. (online abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/data/dvs/index/d/index.htm> [Drucksachen/Kreisschreiben/W95-012D]).
- KUSTER RETO, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der direkten Bundessteuer und der Steuerharmonisierung, Zürich 1998 (zugleich Diss. Zürich 1997).

- LANDOLF URS, Die Unternehmensstiftung im schweizerischen Steuerrecht, Bern 1987 (zugleich Diss. St. Gallen 1987).
- LOCHER PETER, Steuerrechtliche Aspekte der Privatisierung, in: Berner Tage für die juristische Praxis, Rechtliche Probleme der Privatisierung (BTJP 1997), Bern 1998, 241 ff.
- LOSER-KROGH PETER, Die Vermögenübertragung – Kompromiss zwischen Strukturanpassungsfreiheit und Vertragsschutz im Entwurf des Fusionsgesetzes, in: AJP 2000, 1095 ff.
- Luzerner Steuerbuch, Weisungen zum Grundstückgewinnsteuergesetz, Band 3 (aktueller Stand online abrufbar unter: http://www.steuernluzern.ch/pdf_steuerbuch/Grundstueckgewinnsteuer.pdf).
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, in: StR 1996, 115 ff.
- MAUTE WOLFGANG/STEINER MARTIN/RUFENER ADRIAN, Steuern und Versicherungen, Überblick über die steuerliche Behandlung von Versicherungen, 2. Aufl., Muri/Bern 1999.
- MEIER-SCHATZ CHRISTIAN J., Das neue Fusionsgesetz, Zürich 2000.
- MUSTER ADRIAN, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Diss. Bern 1990.
- PROBST RUDOLF G., DBG – Das Gesetz über die direkte Bundessteuer, Band 2, Juristische Personen (Art. 49-82, 206, 207, 222), Basel und Frankfurt am Main 1995.
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983.
- REICH MARKUS, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: MARKUS REICH/MARCO DUSS, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel und Frankfurt am Main 1996, 1 ff.
- REICH MARKUS, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, 465 ff.
- RIEMER HANS MICHAEL, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Einleitung und Personenrecht, Die juristischen Personen, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Art. 80-89^{bis} ZGB, Bd. I/3/3, Bern 1975 (zitiert: BK-RIEMER).
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Zürich 1999 (zugleich Diss. Zürich 1999).
- SIMONEK MADELEINE, Steuerbefreiung und Privatisierung, Ein Diskussionsbeitrag zur Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke, in: ST 2000, 230 ff.
- Spezialbroschüre Nr. 02 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Mehrwertsteuer) zur Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer (gültig mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes MWSTG per 1.1.2001) (Bestellnummer 610.530-02; online abrufbar unter: <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm> [Dokumentation/Drucksachen/Spezialbroschüren/Steuerpflicht bei der Mehrwertsteuer]).
- TIPKE KLAUS/KRUSE HEINRICH WILHELM, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 16. Aufl., Köln 1996.

- TRÜMPY BALTHASAR, Die Gemeinnützigkeit im Recht der direkten Bundessteuer, der Staats- sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuern, Diss. Zürich 1987.
- WIPFLI HANS, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, nach den Bundesgesetzen (DBG und StHG) und den kantonalen Steuerordnungen, Diss. Basel (im Druck) (zitiert nach Manuskript).
- YERSIN DANIELLE, Le statut fiscal des partis politiques, de leurs membres et sympathisants, ASA 58, 97 ff.
- ZÄCH ROGER, Privatisierung und Wettbewerb in Wirtschaftsbereichen mit Netzstrukturen, in: Berner Tage für die juristische Praxis, Rechtliche Probleme der Privatisierung (BTJP 1997), Bern 1998, 1 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984.
- ZWAHLEN BERNHARD, Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: ERNST HÖHN/PETER ATHANAS (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 55 ff.