



# FALLSTRICKE BEI DER STEUERBEFREIUNG

**PPCmetrics Stiftungstagung  
Regulatorische Herausforderungen bei der  
Vermögensanlage**

**11. Mai 2021 (Livestream)**

**Prof. Dr. iur. Andrea Opel**

# AGENDA

1. Grundlagen
2. Auslandaktivitäten
3. Politische Aktivitäten
4. Ehrenamtlichkeit
5. Unternehmerische Förderformen
6. Fazit

# GRUNDLAGEN

- Gesetzliche Grundlagen: Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 lit. f StHG

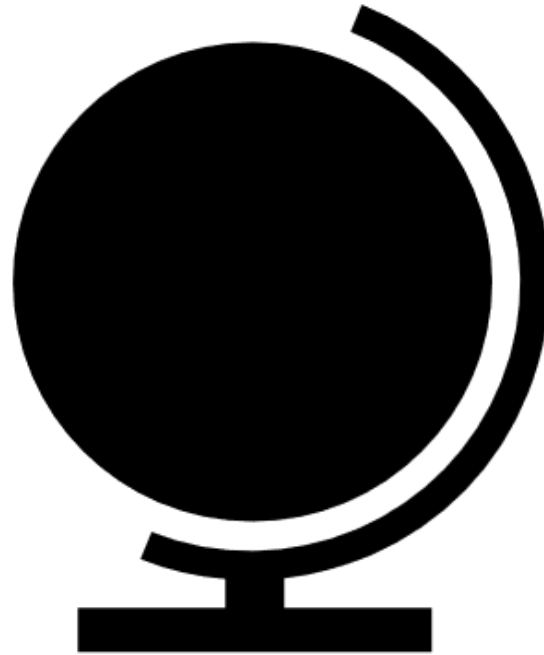
Steuerbefreit sind «juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn (kantonal: und das Kapital), **der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.** Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung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

- Kreisschreiben:
  - Kreisschreiben Nr. 12 der EStV vom 8. Juli 1994
  - Praxishinweise der SSK vom 18. Januar 2008 (und weitere)

# VORAUSSETZUNGEN

1. Juristische Person mit gemeinnütziger/öffentlicher Zwecksetzung
  - Allgemeininteresse (insbesondere offener Begünstigtenkreis)
  - Uneigennützigkeit (keine Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke)
2. Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung
3. Unwiderruflichkeit der Zweckbindung
4. Tatsächliche Zweckverwirklichung
5. Ehrenamtliche Tätigkeit der Stiftungsräte

# AUSLANDAKTIVITÄTEN



# AUSLANDAKTIVITÄTEN

- Keine spezifische Regelung im Gesetz
- KS ESTV (S. 3):

«Nach Auffassung des Gesetzgebers ist das Allgemeininteresse unter dem DBG nicht mehr nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz begrenzt, sondern **es kann auch die weltweite Aktivität einer schweizerischen juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden, soweit deren Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt und uneigennützig erfolgt.**»
- Praxishinweise SSK:

«Die Tätigkeit, die auch Ausdruck der schweizerischen Solidarität gegenüber dem Ausland ist, **muss aus (schweizerischer) gesamtgesellschaftlicher Sicht, als förderungswert erachtet werden.**» (S. 17)
- Praxis in den Kantonen: heterogen, Aktivitäten im Inland oder sogar auf Kantonsgebiet werden häufig eingefordert

# AUSLANDAKTIVITÄTEN

- BGE 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 (E. 3.3):

«Unter den gegebenen Umständen erübrigt sich, den Entzug der Steuerbefreiung mit der Vorinstanz [= Verwaltungsgericht TG] so zu begründen, dass die Befreiung nur bei genügendem *schweizerischem Allgemeininteresse gerechtfertigt* und dieses spezifische Interesse hier (...) nicht erfüllt sei. Vielmehr genügt es festzuhalten, dass zwei erforderliche Merkmale der Gemeinnützigkeit nicht erfüllt bzw. nur ungenügend nachgewiesen sind:

3.3.1. Einerseits fehlt es am notwendigen Allgemeininteresse. (...)

3.3.2. Andererseits ist unter den gegebenen Umständen eine effektive Gemeinnützigkeit zumindest nicht genügend belegt.»

- Kritik in der Lehre, z.B. im Bereich der Forschung

# POLITISCHE AKTIVITÄTEN

Motion Noser (20.4162) vom 24.9.2020: «Werden die Anforderungen an die Steuerbefreiung juristischer Personen wegen Gemeinnützigkeit im Falle von politischer Tätigkeit eingehalten?»

**Hilfswerke und Umweltverbände machen zunehmend Politik – damit riskieren sie den Verlust ihres Steuerprivilegs**

Jagdgesetz, Konzernverantwortung, Gletscher-Initiative: Wohltätige Organisationen mischen sich neuerdings direkt in die Politik ein und führen grosse Abstimmungskämpfe. Gleichzeitig sind sie wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit. Das passt schlecht zusammen.

---

Fabian Schäfer, Bern  
15 Kommentare →  
25.09.2020, 17:50 Uhr

[Hören](#) [Merken](#) [Drucken](#) [Teilen](#)





# POLITISCHE AKTIVITÄTEN

- Keine spezifische Regelung im Gesetz
- KS ESTV: «So verfolgt beispielsweise eine **politische Partei** primär keine öffentlichen Zwecke im Sinne dieses Gesetzes, sondern in erster Linie die Interessen ihrer Mitglieder und kann deshalb nicht befreit werden» (S. 5)
- Praxishinweise SSK:
  - «Die Institution muss **politisch neutral** sein» (S. 13 bez. Kindertagesstätten)
  - «Das Halten von Vorträgen ist als Kultustätigkeit zu betrachten, sofern damit der religiöse Glaube erneuert oder gefördert werden soll und die Veranstaltung nicht vorab der sachlichen Erörterung eines bestimmten **(politischen) Themas** dient...» (S. 23 bez. Kultuszwecke)
- Ideelle Zwecksetzung nach Art. 66a DBG/Art. 26a StHG umfasst gemäss Botschaft politische Aufgaben, d.h. die Freigrenze greift

# POLITISCHE AKTIVITÄTEN

- Keine Rechtsprechung bis dato
- Stellungnahme Bundesrat auf Motion Noser vom 18.11.2020:

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

# EHRENAMTLICHKEIT



# EHRENAMTLICHKEIT

- Fehlende Verankerung im Gesetz (!)
- Praxishinweise der SSK (S. 39 ff.): Ehrenamtliche Tätigkeit der Stiftungsräte ist Voraussetzung der Steuerbefreiung (wird aus Kriterium der Uneigennützigkeit abgeleitet)
- Swiss Foundation Code 2015 (S. 51 ff.): Empfehlung einer angemessenen Entschädigung
- Praxis in den Kantonen: heterogen, aber die meisten Kantone akzeptieren schon jetzt gewisse Entschädigungen (vgl. Vernehmlassungsergebnisse parlamentarische Initiative Luginbühl, <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/vernehmlassung-14-470-stellungnahmen-kantone.pdf>)

# EHRENAMTLICHKEIT

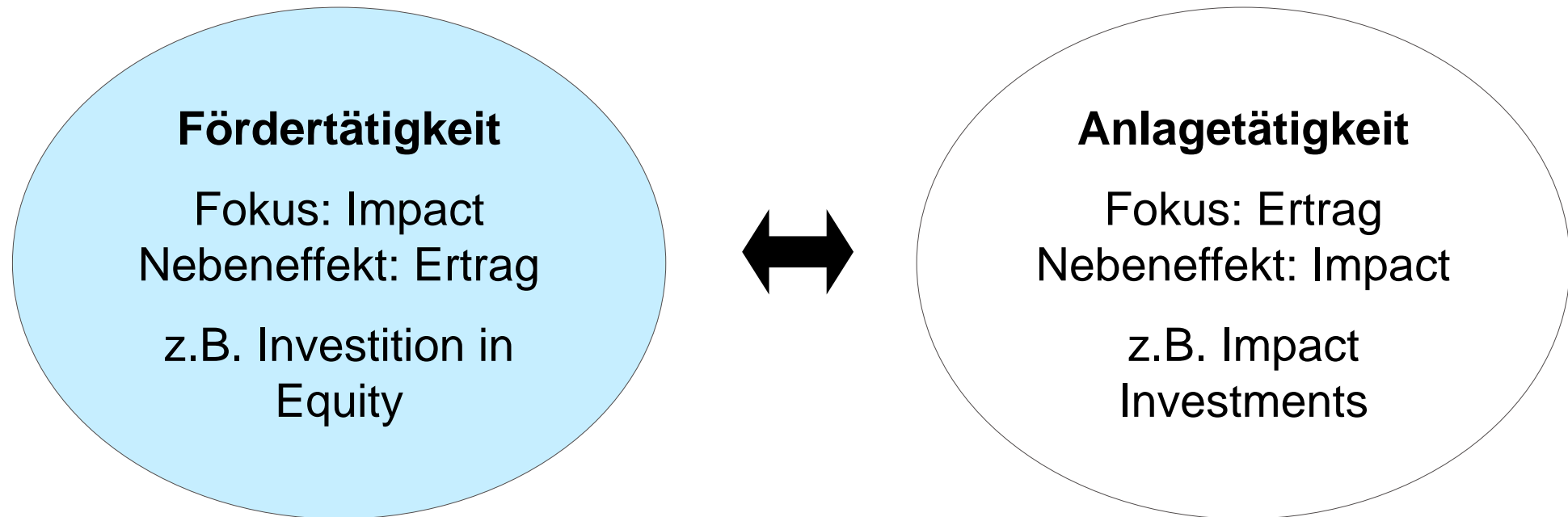
- BGE 2C\_484/2015 vom 10.12.2015 (E. 5.5.1):  
«Les membres dirigeants de la personne morale sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière **bénévole, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs**»
- Überwiegende Kritik in der Lehre

# UNTERNEHMERISCHE FÖRDERFORMEN



# UNTERNEHMERISCHE FÖRDERFORMEN

Fördertätigkeit nicht mittels à fonds perdu-Beiträgen, sondern über Formen, die Mittelrückfluss ermöglichen (Darlehen, Wandeldarlehen, Beteiligungen), wobei Fokus klar auf dem «impact» liegt



# UNTERNEHMERISCHE FÖRDERFORMEN

Vereinbarkeit von Erwerbszweck/-tätigkeit mit der Steuerbefreiung?

- Verfolgung eines **Erwerbszwecks** schliesst Steuerbefreiung aus (Art. 56 lit. g DBG/Art. 23 lit. f StHG; KS Nr. 12, S. 3 f.)
- Untergeordnete **Erwerbstätigkeit** ist mit Steuerbefreiung vereinbar (Mittel zum Zweck) (vgl. KS Nr. 12, S. 3 f.)
- Steuerbefreiung darf **Wettbewerbsneutralität** nicht beeinträchtigen (Art. 27 i.V.m. Art. 94 Abs. 4 BV; KS Nr. 12, S. 3 f.)



# UNTERNEHMERISCHE FÖRDERFORMEN

- Praxis der Steuerbehörden:
  - Unternehmerische Förderformen werden wegen Möglichkeit des Mittelrückflusses **tendenziell als Erwerbstätigkeit** eingestuft
  - Gefährdung der **Wettbewerbsneutralität** wird Steuerbefreiung regelmässig entgegengehalten
  - Z.T. wird **Unterordnung** unternehmerischer Förderformen verlangt
  - Z.T. wird **strikte Trennung** von Stiftung und geförderter Organisation verlangt (keine strategische/organisatorische Einflussnahme)
  - Insgesamt ist **grosse Zurückhaltung** spürbar, ohne dass sich bereits eine eigentliche Praxis herausgebildet hätte

# UNTERNEHMERISCHE FÖRDERFORMEN

- BGer 2C\_251/2012 u. 2C\_252/2012 vom 17.8.2012, E. 3.2.1:

«Das Ziel, sich gemeinnützig zu verhalten, kann jedoch ein marktgerechtes Verhalten erschweren oder verunmöglichen, mit der Folge, dass die gemeinnützige Organisation nicht mit gleich langen Spiessen auftritt wie vergleichbare Konkurrenten. Damit liegt gar kein eigentliches Wettbewerbsverhältnis vor (...). Im Übrigen dürfte eine gemeinnützig geführte Organisation wohl nie eine derartige Marktmacht entfalten, dass eine Beeinflussung des freien Wettbewerbs möglich wäre»

- Lehre
  - Unbegründete Skepsis der Steuerbehörden, denn Fördertätigkeit ist keine Erwerbstätigkeit und Mittelrückfluss ist im Investitionszeitpunkt nicht mehr als eine blasse Hoffnung
  - Fördertätigkeit erfolgt generell nicht in einem Marktumfeld
  - Schädliche Rechtsunsicherheit
  - Wettbewerbsnachteil für NPO-Standort CH

## FAZIT

- Geltendes Gemeinnützigkeitssteuerrecht ist
  - föderalistisch zersplittert
  - national introvertiert
  - veraltet
- Erforderlich ist
  - nicht unbedingt ein Einschreiten des Gesetzgebers
  - aber die [Revision des KS der ESTV](#) und vor allem der [Praxishinweise der SSK](#)

# DANKE FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT!



Prof. Dr., Ordinaria für Steuerrecht,  
Universität Luzern

Konsulentin bei JP Steuer AG, Zürich

[andrea.opel@unilu.ch](mailto:andrea.opel@unilu.ch)

# LITERATURHINWEISE

- **Auslandaktivitäten:**
  - C. Degen, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext, in: D. Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 107 ff.
  - A. Opel, Zeit für Veränderungen im schweizerischen Gemeinnützigkeitssteuerrecht, npoR 2017, S. 240 ff.
- **Politische Aktivitäten:**
  - G. von Schnurbein, Gemeinnützig und politisch – ein Widerspruch?, ceps Aktuell, März 2021, S. 1 f.
- **Ehrenamtlichkeit:**
  - R. Baumann Lorant, Honorierung von Stiftungsräten, Jusletter 9.8.2010, Rn. 12 ff.
  - H. Grüniger, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2017, S. 125 ff.
  - A. Opel, Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung – ein alter Zopf?, StR 2019, S. 84 ff.
  - A. Opel/R. Bloch-Riemer, Überholte Voraussetzung der Ehrenamtlichkeit bei der Steuerbefreiung, rechnungswesen&controlling 2019, S. 25 f.
  - T. Sprecher, Stiftungsrecht in a nutshell, Zürich 2017, S. 65
- **Unternehmerische Förderformen:**
  - C. Rechsteiner/C. Peyer/K. Beck-Ulmer, Steuerbefreiung von Förderstiftungen, EF 2016, S. 246 ff.
  - A. Opel, Zeit für Veränderungen im schweizerischen Gemeinnützigkeitssteuerrecht, npoR 2017, S. 240 ff.
  - T. Sprecher, Zur steuerlichen Behandlung von neuen Förder- und Finanzierungsmodellen, in: Eckhardt/Jakob/v. Schnurbein (Hrsg.), Der Schweizer Stiftungsreport 2013, S. 19 ff.