

**Erläuternder Bericht
zum Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von
juristischen Personen mit ideellen Zwecken**

10. April 2013

Übersicht

Juristische Personen, die ideelle Zwecke verfolgen und deren Gewinn 20 000 Franken nicht überschreiten, sollen für die direkte Bundessteuer nicht besteuert werden, sofern diese Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich diesen ideellen Zwecken gewidmet sind. Die Kantone sollen die Höhe der Freigrenze selbst festlegen können.

Ziel dieser Vernehmlassungsvorlage ist es, die von Ständerat Alex Kuprecht am 20. März 2009 eingereichte und von beiden Räten angenommene Motion umzusetzen. Diese verlangt vom Bundesrat, dass Vereine ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerfrei bleiben sollen, wenn sie ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke, namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden.

Nach geltendem Recht können juristische Personen von der direkten Bundessteuer sowie den Kantons- und Gemeindesteuern ganz oder teilweise steuerbefreit werden, wenn sie einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen und ihr Gewinn (bzw. kantonal auch das Kapital) ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Eine bloss nützliche oder ideelle Tätigkeit genügt für die Steuerbefreiung nicht. Insofern wird mit dieser Vorlage eine Ausweitung gegenüber den heute bestehenden Steuerbefreiungstatbeständen vorgenommen.

Vor diesem Hintergrund und angesichts des durch die Motion gesteckten Ziels, vor allem Vereine, welche den Zweck der Jugend- und Nachwuchsförderung verfolgen, von der Steuer zu befreien, hat sich der Bundesrat für eine Umsetzungsvariante entschieden, welche beim Steuerobjekt ansetzt und eine Freigrenze verankert. Steuerbefreit sollen bei der direkten Bundessteuer Gewinne unter 20 000 Franken von juristischen Personen sein, welche ideelle Zwecke verfolgen und diese Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken widmen. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollen nicht nur Vereine, sondern alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken von dieser Gewinnsteuerbefreiung profitieren können. Die Frage, ob eine juristische Person ideelle oder wirtschaftliche Zwecke verfolgt, muss nur bei jenen juristischen Personen beantwortet werden, die einen Gewinn unter 20 000 Franken ausweisen. Damit wird der administrative Aufwand für die Kantone in Grenzen gehalten. Die Motion spricht von einer vollständigen oder zumindest teilweisen Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellen Zwecken; insbesondere von solchen, die Jugend- und Nachwuchsförderung betreiben. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Motion nicht primär kapitalstarke Vereine entlasten wollte. Angesichts dieser Vorgaben erscheint eine Beschränkung der Steuerbefreiung bis zu einem Gewinn von 20 000 Franken als sachgerecht. Die Kantone können für die Kantons- und Gemeindesteuern die Höhe der Freigrenze selbst bestimmen.

Diese neue Regelung wird für die direkte Bundessteuer zu jährlichen Mindereinnahmen führen, die im tiefen einstelligen Millionenbereich liegen.

Inhaltsverzeichnis

1. Ausgangslage	5
1.1 Motion (09.3343) "Steuerbefreiung von Vereinen"	5
2. Geltendes Recht	5
2.1 Der Verein als Körperschaft nach Zivilrecht	5
2.2 Steuerpflicht und Besteuerung von Vereinen nach DBG (StHG)	6
2.2.1 Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht	7
2.2.2 Verfahrenspflichten (Steuererklärung)	11
2.2.3 Abzugsfähigkeit von freiwilligen Leistungen	11
2.3 Die Vereinsbesteuerung im Vollzug und der Praxis der Kantone	12
2.3.1 Kanton Bern (BE)	12
2.3.2 Kanton Basel-Stadt (BS)	12
2.3.3 Kanton Graubünden (GR)	13
2.3.4 Kanton St. Gallen (SG)	13
2.3.5 Kanton Zug (ZG)	13
2.3.6 Kanton Zürich (ZH)	13
2.4 Die Schweizer Länderstudie zum John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP) "Der Dritte Sektor der Schweiz"	14
2.5 Mehrwertsteuerliche Behandlung von Vereinen	16
2.6 Erste Schlussfolgerungen	17
3. Untersuchte Lösungsmöglichkeiten	17
3.1 Erste Lösungsmöglichkeit: Erhöhung der bestehenden Freigrenze im DBG	18
3.1.1 Hinweis auf die "Teilrevision 2010" des Steuergesetzes im Kanton Schwyz	18
3.1.2 DBG	18
3.1.3 StHG	19
3.1.4 Vor- und Nachteile der ersten Lösungsmöglichkeit	19
3.2 Zweite Lösungsmöglichkeit: Erweiterung des Ausnahmekatalogs von der subjektiven Steuerpflicht im DBG und StHG	21
3.2.1 Inhalt der ideellen Zwecksetzung	21
3.2.2 Abgrenzung zwischen ideeller und gemeinnütziger Zweckverfolgung	22
3.2.3 Abgrenzung des ideellen zum wirtschaftlichen Zweck	23
3.2.4 Keine allgemeine und grenzenlose Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	24
3.2.5 Beispiele	25
3.2.6 Vor- und Nachteile der zweiten Lösungsmöglichkeit	26
3.3 Dritte Lösungsmöglichkeit: Freibetrag für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im DBG und StHG	27

3.4 Vierte Lösungsmöglichkeit: Freigrenze für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im DBG und StHG	27
3.5 Beantragte Neuregelung	28
4. Auswirkungen	28
4.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden	28
4.1.1 Finanzielle Auswirkungen der beantragten Neuregelung	28
4.1.2 Personelle Auswirkungen	29
4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	29
5. Verhältnis zur Legislaturplanung	29
6. Rechtliche Aspekte	29
6.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	29
6.1.1 Rechtsgleichheit	30
6.1.2 Harmonisierung	30
6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	30
6.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse	30

Erläuternder Bericht

1. Ausgangslage

1.1 Motion (09.3343) "Steuerbefreiung von Vereinen"

Am 20. März 2009 reichte Ständerat Alex Kuprecht eine Motion ein, mit der er vom Bundesrat eine Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)¹ und allenfalls auch des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)² verlangt. Mit der geforderten Änderung sollen Vereine ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerbefreit werden. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung soll sein, dass diese Vereine ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke, namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden.

In seiner Stellungnahme vom 13. Mai 2009 beantragte der Bundesrat die Ablehnung der Motion. Er hielt dabei fest, dass die Jugend- und Nachwuchsförderung als gemeinnütziger Zweck bereits heute nach geltendem Recht steuerbefreit sei, sofern im Einzelfall die Tätigkeit des Vereins im erzieherischen Bereich liegt und damit im Allgemeininteresse. Das Engagement von Vereinen mit ideeller Zwecksetzung sei zwar in jeder Hinsicht zu begrüssen, oft würden Vereine jedoch primär Selbsthilfeszwecke verfolgen und nicht konkret das Gemeinwohl fördern. Eine klare Abgrenzung sei oft sehr schwierig und müsse von den Kantonen in jedem Einzelfall vorgenommen werden. Der Bundesrat erinnerte schliesslich daran, dass gemäss DBG und StHG die Mitgliederbeiträge nicht zum steuerbaren Gewinn der Vereine gehören und dass für die direkte Bundessteuer beim steuerbaren Gewinn bereits eine Freigrenze von 5000 Franken besteht (Art. 71 Abs. 2 DBG).

Trotz dieser Einwände nahm der Ständerat die Motion am 27. Mai 2009 mit 19 zu 14 Stimmen an. Diesen Standpunkt teilte auch der Nationalrat in seiner Sitzung vom 15. März 2010 und stimmte der Motion mit 103 Stimmen zu 50 Stimmen zu.

2. Geltendes Recht

2.1 Der Verein als Körperschaft nach Zivilrecht

Artikel 23 der Bundesverfassung (BV) gewährleistet gegenüber dem Staat das Recht auf Gründung und Auflösung von Vereinen und Vereinigungen.³ Von dieser verfassungsrechtlichen Vereinigungsfreiheit ist die privatrechtliche Vereinsfreiheit abzugrenzen. Die privatrechtliche Vereinsfreiheit manifestiert sich in zweifacher Hinsicht: Einmal verlangt das Gesetz ein Minimum an Voraussetzungen für die Entstehung eines rechtsfähigen Vereins. Sodann ist der autonomen Gestaltung des Vereinslebens innerhalb des gesetzlich umschriebenen Zwecks sowie der Schranken der Rechtsordnung und der guten Sitten ein grösstmöglicher Freiraum belassen.

¹ SR 642.11

² SR 642.14

³ BSK ZGB I, A. Heini/U. Scherrer, Artikel 60 ZGB.

Nach dem klaren Willen des Gesetzgebers steht das Tor zum "liberalen" Vereinsrecht nur solchen Vereinigungen offen, die einen ideellen, nicht wirtschaftlichen Zweck verfolgen. Artikel 60 ZGB spricht von "nicht wirtschaftlicher Aufgabe", was dasselbe wie nicht wirtschaftlicher Zweck bedeutet.

Demgegenüber müssen sich Personengesellschaften mit wirtschaftlicher Zwecksetzung gemäss Artikel 59 Absatz 2 ZGB einer Gesellschaftsform des OR bedienen.

Was unter *nicht wirtschaftlichem Zweck* im Sinne von Artikel 60 Absatz 1 ZGB zu verstehen ist, verdeutlicht das ZGB durch die Aufzählung einiger Beispiele vereinstypischer ("ideeller") Tätigkeiten, so insbesondere: politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige oder andere nicht wirtschaftliche Tätigkeiten/Zwecke. Diese Aufzählung ist nicht abschliessend.

Lehre und Rechtsprechung sind sich zudem darin einig, dass *der Zweck dann ein wirtschaftlicher ist, wenn durch die Tätigkeit des Vereins den Mitgliedern ein konkreter ökonomischer, geldwerter Vorteil verschafft werden soll*. Nicht zulässig ist die Verbindung eines ideellen mit einem wirtschaftlichen Hauptzweck, auch wenn sich dies nicht in den Statuten, sondern in der effektiven Tätigkeit zeigt. Dagegen ist insbesondere die Lehre mehrheitlich der Auffassung, ein Verein dürfe einen wirtschaftlichen Nebenzweck verfolgen, also einen solchen von untergeordneter Bedeutung.

In der Praxis zeigt sich, dass Vereine sehr wohl auch wirtschaftliche Zwecke verfolgen. So sind insbesondere bedeutende Wirtschaftsverbände sowie Beratungsunternehmen teilweise als Vereine organisiert. Solche Organisationsformen werden in der Rechtswirklichkeit geduldet. Bedeutsamer für das hier diskutierte Thema ist jedoch die Verbindung eines ideellen Zweckes mit einem auf Erwerb ausgerichteten Nebenbetrieb im gleichen Verein. So betreiben beispielsweise viele Sportvereine neben dem eigentlichen Sportbetrieb eine Restauration oder ein nach den Statuten gemeinnütziger Verein besitzt Liegenschaften und vermietet Wohnungen oder sonstige Räumlichkeiten (vgl. Ziff. 2.2.1.2). Mit diesen Nebentätigkeiten stehen diese Vereine im wirtschaftlichen Wettbewerb zu anderen Teilnehmenden am Wirtschaftsleben.

2.2 Steuerpflicht und Besteuerung von Vereinen nach DBG (StHG)

Grundsätzlich ist ein zivilrechtlich anerkannter Verein auch steuerrechtlich als Rechtssubjekt anzuerkennen. Ob es sich bei einer Personenvereinigung um einen zivilrechtlichen Verein handelt, dem Rechtssubjektivität attestiert werden kann (oder muss), entscheidet die Steuerbehörde selbständig.

Eine juristische Person wird in der Schweiz am Tag, an dem sie gegründet wird, ihren zivilrechtlichen Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in die Schweiz verlegt, unbeschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht beginnt demgegenüber mit dem Erwerb steuerbarer Werte in der Schweiz resp. der Vermittlung oder dem Handel mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken oder dem Bezug steuerbarer Leistungen aus schweizerischer Quelle (Art. 54 DBG). Wer als juristische Person unter diesen Regelungsbereich fällt, wird in Artikel 49 DBG festgelegt, die Vereine werden in Absatz 1 Buchstabe b von Artikel 49 DBG explizit erwähnt. Dieselben Grundsätze gelten auch für das StHG.

Nach Artikel 71 Absatz 1 DBG beträgt die Gewinnsteuer der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen 4,25 Prozent des Reingewinns. Gewinne unter 5000 Franken werden nicht besteuert und die Mitgliederbeiträge an die Vereine sowie die Einlagen in das Vermögen der Stiftungen werden sowohl im DBG wie auch im StHG nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StHG).

Gegenstand der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital, das bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen aus dem Reinvermögen besteht. Für die direkte Bundessteuer ist die Kapitalbesteuerung der juristischen Personen seit 1997 aufgehoben.⁴ Für das StHG wurde diese Revision nicht durchgeführt, womit die Kantone dem Grundsatz nach auch weiterhin eine Kapitalsteuer zu erheben haben.⁵ Mit der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007 wurde den Kantonen zudem die Möglichkeit gegeben, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen zu können.⁶

2.2.1 Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht⁷

2.2.1.1 Allgemeine Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung

Der Gesetzgeber hat Ausnahmen bei der subjektiven Steuerpflicht geschaffen. Die unterschiedlich motivierten Ausnahmetatbestände sind in Artikel 56 DBG *abschliessend* aufgezählt und können zu einer vollständigen resp. teilweisen Steuerbefreiung führen (vgl. auch Art. 23 StHG).

Nach Artikel 56 Buchstabe g DBG (Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG) sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Die Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und dass dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen.⁸ Das Allgemeininteresse verlangt auch, dass der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Schliesslich fehlt es an der Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden.

Für Institutionen, die sich in einem Marktumfeld mit Konkurrenten bewegen, ist bei der Gewährung der Steuerbefreiung aus wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer zu beachten (Art. 27 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 BV). Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten im Übrigen als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

4 Aufgehoben durch das BG vom 10.10.1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (AS **1998** 669).

5 Zahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 29 N 1 StHG.

6 BBl **2005** 4733.

7 Kreisschreiben Nr. 12 (KS 12) vom 8.7.1994 "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen".

8 M. Greter in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 56 g DBG, N 28 ff.

2.2.1.2 Institutionen, die Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen

Grundsätzlich führt die Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken zu einer Ablehnung der Steuerbefreiung, es sei denn, die Verfolgung eines solchen Zwecks sei dem gemeinnützigen Zweck der Organisation *klar untergeordnet*. Eine Steuerbefreiung bleibt möglich, soweit die Erwerbs- oder Selbsthilftätigkeit nebensächlich ist und dazu beiträgt, das gemeinnützige Ziel einer Organisation zu erreichen. Es ist zum Beispiel denkbar, dass eine Organisation, welche die oben genannten Kriterien der Gemeinnützigkeit grundsätzlich erfüllt, eine ihr gehörende Liegenschaft auch an Dritte vermietet. Soweit die Mittel, die aus dieser nebensächlichen Erwerbstätigkeit stammen, dazu dienen, den statutarischen Zweck zu verwirklichen, steht einer Steuerbefreiung nichts entgegen. Die Verfolgung eines Erwerbszwecks darf aber nicht der eigentliche Zweck der Institution sein.

2.2.1.3 Steuerbefreiung von Kinder- und Jugendorganisationen⁹

Seit dem 1. Januar 2013 ist das Kinder- und Jugendförderungsgesetz (KJFG) sowie die zugehörige Verordnung in Kraft.¹⁰ Sie bilden die rechtlichen Grundlagen, in welchen die Subventionsvoraussetzungen für Kinder- und Jugendorganisationen festgehalten sind. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit diese rechtlichen Grundlagen ausreichen, um eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken begründen zu können. In der Tat sind Subventionen, welche für Aktivitäten im Bereich der Jugendförderung ausgerichtet werden, nicht ausreichend, um der begünstigten Institution eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von öffentlichen Zwecken zu gewähren. Die Steuerbefreiung einer im Bereich der Jugendförderung tätigen juristischen Person muss sich deshalb auf einen gemeinnützigen Zweck abstützen können. Dazu wird verlangt, dass die allgemeinen Voraussetzungen gemäss Artikel 56 Buchstabe g DBG bzw. Artikel 23 Absatz 1 Buchstabe f StHG erfüllt sind.

Bei der Prüfung von Steuerbefreiungsgesuchen von Kinder- und Jugendorganisationen muss der Bedeutung des Allgemeininteresses besondere Beachtung geschenkt werden. Es ist mit anderen Worten zu prüfen, ob die im Interesse der Jugend entfalteten Aktivitäten die Grundlage bzw. die Daseinsberechtigung ("la raison d'être") der Institution bilden. Die betreffenden Aktivitäten müssen auf eine fördernde und bildende bzw. erzieherische Zielsetzung oder auf Kinder- und Jugendschutz gerichtet sein.

Um den eigentlichen Zweck einer Institution zu ergründen, können verschiedene Aspekte näher geprüft werden. Im Zentrum stehen insbesondere die Prüfung von Statuten und Reglementen. Diese Dokumente können Aufschluss über allfällige sekundäre Ziele, wie Erwerbs-, Selbsthilfe- oder Freizeitwecke geben. Allein die formelle Prüfung der Statuten reicht meist nicht aus. Es braucht noch weitere konkrete Hinweise. Solche zusätzliche Hinweise können beispielsweise aus der Prüfung des Jahres- bzw. des Tätigkeitsberichts gewonnen werden.

⁹ Schweizerische Steuerkonferenz, Praxishinweise, "Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen".

¹⁰ SR 446.1 und 446.11

Im Bereich der Kinder- und Jugendförderung kann sich die Uneigennützigkeit auch darin zeigen, dass die leitenden Mitglieder ihre Freizeit unentgeltlich zu Gunsten der jüngeren Mitglieder opfern. In Bezug auf die Mitglieder selber kann sie sich darin zeigen, dass freiwillig Aufgaben zu Gunsten der Allgemeinheit erfüllt werden (z.B. Reinigung eines Waldes, Papiersammlung, Hilfeleistungen zu Gunsten von älteren Personen etc.). Sofern die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann eine Jugendorganisation wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken von der Steuerpflicht befreit werden.

Zahlreiche Kinder- und Jugendorganisationen erfüllen auf den ersten Blick die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken, haben daneben aber auch einen religiösen Hintergrund. Solche Institutionen verlieren ihren gemeinnützigen Charakter solange nicht, als die auf die Jugendförderung gerichteten Aktivitäten die Kultusaktivitäten deutlich überwiegen. Verfolgt eine Jugendorganisation hauptsächlich Kultuszwecke, so ist eine Steuerbefreiung nur noch wegen der Verfolgung von Kultuszwecken möglich, nicht aber wegen Gemeinnützigkeit. Die Aktivitäten zu Gunsten der Jugend treten in diesem Fall in den Hintergrund und bilden nicht mehr das entscheidende Kriterium für die Steuerbefreiung.

2.2.1.4 Freizeitaktivitäten (Sport, Musik, Theater)

Institutionen, die Freizeitaktivitäten in den Bereichen Sport oder Kultur (Musikgesellschaften, Theater usw.) pflegen, qualifizieren sich nicht für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Auch wenn an der Tätigkeit dieser Institutionen ein Interesse der Allgemeinheit bestehen mag, so fehlt es doch meistens am Erfordernis der Uneigennützigkeit. Typischerweise sind die Mitglieder einer solchen Institution die einzigen oder zumindest primär Begünstigten. Aus diesem Grund dürfte das Kriterium der Uneigennützigkeit regelmässig nicht erfüllt sein.

Die Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erfüllt sind, wenn eine sportliche oder kulturelle Aktivität zu Gunsten der Jugend ausgeübt wird, ist nicht leicht. Eine Steuerbefreiung kommt jedenfalls nur dann in Frage, wenn die ausgeübte Aktivität zu Gunsten der Jugend zum Ziel hat, sie an einen Sport oder an ein Instrument heranzuführen. Die betreffende Aktivität muss einen erzieherischen Charakter haben, welcher denjenigen der Freizeitaktivität in den Hintergrund treten lässt. Die Einführung in einen Sport oder in ein Instrument muss das eigentliche Ziel der Institution darstellen und den Freizeitzweck klar überwiegen. Mit anderen Worten muss die *Förderung der Kinder und Jugendlichen* im Sinne des Artikels 11 der Bundesverfassung (Schutz der Kinder und Jugendlichen) das *Hauptziel* der Institution sein.

Im Sport ist es nicht selten, dass ein Verein mehrere Mannschaften umfasst. So kann sich ein Fussballverein in mehrere Teams gliedern, nämlich in Junioren, 1. Mannschaft und Senioren. In einem solchen Fall muss eine klare organisatorische und rechnungsmässige Trennung (Spartenrechnung) für die einzelnen Teile vorliegen. Nur diejenigen Teile der Organisation, die einen erzieherischen Zweck verfolgen oder der Sensibilisierung für den Sport dienen, können von einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit profitieren. Diese Problematik ist von jener der professionellen

Sportclubs zu unterscheiden, die im Allgemeinen nicht mehr in der Form eines Vereins organisiert sind.¹¹

2.2.1.5 Internationale Sportverbände und Steuerbefreiung

Internationale Sportverbände¹² sind für die direkte Bundessteuer grundsätzlich steuerpflichtig. Gestützt auf eine extensive Auslegung von Artikel 56 Buchstabe g DBG haben verschiedene kantonale Steuerbehörden die internationalen Sportverbände mehrheitlich von der direkten Bundessteuer befreit. Auf Ersuchen einzelner Kantone hat der Bundesrat am 5. Dezember 2008 beschlossen, diese während vielen Jahre entwickelte Praxis der Kantone gutzuheissen. Der Bundesrat hat mit dem gleichen Beschluss die ESTV beauftragt, den Kantonen mitzuteilen, dass Artikel 56 Buchstabe g DBG für die internationalen Sportverbände gesamtschweizerisch gleichermaßen anzuwenden ist, nämlich:

- a.) Die in der Schweiz domizilierten und dem Internationalen Olympischen Komitee (IOC) angeschlossenen internationalen Sportverbände sowie deren in der Schweiz domizilierten Unterverbände (Konföderationen) sind von der direkten Bundessteuer befreit. Nicht als Unterverbände gelten die jeweiligen nationalen und regionalen Unterverbände, wie etwa die schweizerischen Sportverbände. Diese sind somit nicht steuerbefreit.
- b.) Die Steuerbefreiung ist auf die direkte Bundessteuer beschränkt. Die übrigen Steuern und Abgaben des Bundes (Mehrwertsteuer usw.) sind davon nicht betroffen.
- c.) Einzig die internationalen Sportverbände als solche sind von der direkten Bundessteuer befreit. Nicht befreit sind hingegen die natürlichen Personen in deren Umfeld, wie Mitarbeitende, Personen in Gremien, Funktionäre etc.

In den parlamentarischen Beratungen zur Überweisung der vorliegenden Motion wurde u.a. auch auf den vorstehend erwähnten Beschluss des Bundesrates vom 5. Dezember 2008¹³ hingewiesen. Unter dem Aspekt der rechtsgleichen Behandlung

¹¹ Zwei Beispiele zur Struktur von grossen Fussball-Vereinen: 1. *Fussball Club Basel*: Der Verein "FC Basel 1893" ist zu 25% an der "FC Basel 1893 AG" beteiligt. Die anderen 75% hält (vermutungsweise) die "FC Basel Holding AG". Die "FC Basel 1893 AG" betreibt den professionellen Fussballbetrieb, der Verein "FC Basel 1893" die anderen Fussballmannschaften und die "FC Basel Holding AG" besitzt die Beteiligung und hält, verwaltet und vermehrt Vermögensbestandteile zwecks Unterstützung der "FC Basel 1893 AG" und des Vereins "FC Basel 1893" (Quelle: Handelsregister des Kantons Basel-Stadt, besucht am 14. Dezember 2010 und die Jahresberichte 2009 der "FC Basel 1893 AG" sowie des Vereins "FC Basel 1893"). 2. *Berner Sport Club Young Boys*: Die "Sport und Event Holding AG" hält die "BSC Young Boys Betriebs AG" und die "Stade de Suisse Nationalstadion AG". Die "BSC Young Boys Betriebs AG" betreibt den professionellen Fussballbetrieb und die "Stade de Suisse Nationalstadion AG" ist u.a. auch für die Vermarktung der Aktivitäten des BSC YB zuständig. Der Verein "Berner Sport Club Young Boys (BSC YB)" betreibt die anderen Fussballmannschaften. (Quelle: Handelsregister des Kantons Bern und Wikipedia, besucht jeweils am 14. Dezember 2010).

¹² In diesem Zusammenhang: Interpellation 08.3592 von Ständerat Alex Kuprecht "Besteuerung internationaler Sportorganisationen in der Schweiz" vom 2. Oktober 2008 (erledigt).

¹³ Rundschreiben der ESTV vom 12.12.2008 "Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden".

wurde geltend gemacht, dass kleine Sportvereine in der Schweiz von einer Steuerbefreiung nicht profitieren könnten.¹⁴

2.2.2 Verfahrenspflichten (Steuererklärung)

Mit dem Wegfall der Steuerpflicht fällt naturgemäss auch die Pflicht weg, eine Steuererklärung einzureichen. Da die Steuerbefreiung in den meisten Fällen zu Beginn der Tätigkeit eines Vereins oder einer Stiftung auf unbestimmte Zeit verfügt wird, besteht die Gefahr, dass sich die Tätigkeit mit der Zeit von der ursprünglichen Zwecksetzung entfernt, ohne dass die Steuerbehörde davon Kenntnis erhält. Aus diesem Grund sehen die Verfügungen über die Befreiung von der Steuerpflicht meist die Verpflichtung vor, über Änderungen in der Zweckbestimmung oder über die Abänderung von sonstigen, für die Beurteilung der Steuerbefreiung wichtigen Bestimmungen in den Statuten der Steuerverwaltung des Kantons oder einer anderen bezeichneten Behörde unaufgefordert zu berichten. Zusätzlich kann die Steuerverwaltung von der juristischen Person jederzeit Auskunft über deren aktuelle Tätigkeit verlangen. Auch dies ist in den Verfügungen in der Regel so festgehalten, wobei je nach kantonaler Praxis diese Auskunft durch Zusendung von Jahresrechnung und Tätigkeitsbericht jährlich oder auf konkrete Aufforderung hin erteilt werden muss.

2.2.3 Abzugsfähigkeit von freiwilligen Leistungen

Gemäss dem heute geltenden Recht können *natürliche Personen* die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. Art. 56 Bst. g DBG), von den Einkünften abziehen, wenn diese Leistungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen und insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen (vgl. Art. 26 bis 33 DBG) verminderten Einkünfte nicht übersteigen (vgl. Art. 33a DBG). Mit Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe i sieht das StHG eine vom Wortlaut her ähnlich lautende Bestimmung vor. Allerdings überlässt das StHG die Festlegung des Ausmasses der abzugsfähigen Leistungen den Kantonen.

Bei juristischen Personen gehören die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. Art. 56 Bst. g DBG), bis zu 20 Prozent des Reingewinns zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (vgl. Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG). Wiederum enthält das StHG mit Artikel 25 Absatz 1 Buchstabe c eine vom Wortlaut her ähnliche Bestimmung, wobei auch hier die Festlegung des Ausmasses der abzugsfähigen Leistungen den Kantonen überlassen wird.

Aus dem Umstand allein, dass eine juristische Person von der Steuerpflicht befreit ist, darf kein Schluss auf die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen an diese juristische Person gezogen werden. Es mussargetan werden, dass die Steuerbefreiung im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke erfolgt ist, damit ein

¹⁴ Votum Ständerat Bruno Frick am 27. Mai 2009; 09.3343 - Amtliches Bulletin, Ständerat, 27. Mai 2009.

steuerlicher Abzug im Umfang der Zuwendungen zulässig ist. Aus dieser Rechtslage folgt zwingend, dass freiwillige Zuwendungen an juristische Personen, die einen ideellen Zweck (Selbsthilfeszweck) verfolgen, nicht zum Abzug berechtigten.

2.3 Die Vereinsbesteuerung im Vollzug und der Praxis der Kantone

Um sich einen ersten Überblick über die praktische Relevanz der zur Diskussion stehenden Thematik aus steuerlicher Sicht machen zu können, gelangte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) an einige ausgewählte Kantone, nämlich: Bern, Basel-Stadt, Graubünden, Sankt Gallen, Zug und Zürich. Diesen Kantonen stellte die ESTV folgende Fragen: 1.) Wie viele Vereine sind im Kanton im Steuerregister eingetragen? 2.) Wie gelangen diese Vereine ins Steuerregister? 3.) Können diese Vereine in Kategorien (Sportvereine, Kulturvereine, Übrige) eingeteilt werden? 4.) Wie hoch ist der jährliche Steuerbetrag dieser Vereine für Bund, Kanton und Gemeinde? 5.) Wie viele Vereine sind ganz oder teilweise steuerbefreit?

2.3.1 Kanton Bern (BE)

Im Kanton BE sind 8200 Vereine im Steuerregister eingetragen. Die Vereine sind verpflichtet, sich bei ihrer Sitzgemeinde anzumelden. Nach Angaben des Kantons geschieht dies aber oft nicht und die Steuerverwaltung erhält erst von der Vereinsexistenz Kenntnis, wenn dieser ein Steuerbefreiungsgesuch stellt. Der Kanton hat keine Unterteilung in Vereinskategorien, er schätzt aber, dass ca. 250 Sportvereine eingetragen sind. Im Steuergesetz des Kantons BE ist eine Freigrenze für den Gewinn von 5000 Franken und für das Kapital von 75 000 Franken vorgesehen. Für Bund, Kanton und Gemeinden liefern die 8200 Vereine insgesamt 2,4 Mio. Franken Steuern ab. Insgesamt sind wegen Gemeinnützigkeit oder der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks 2200 Vereine steuerbefreit.

2.3.2 Kanton Basel-Stadt (BS)

Der Kanton BS führt in seinem Steuerregister insgesamt ca. 1000 Vereine. Die Vereine werden in das Steuerregister aufgenommen, wenn sie sich ins Handelsregister eintragen lassen, oder aufgrund einer entsprechenden Anmeldung bei der kantonalen Steuerverwaltung. Zweimal pro Jahr macht die Steuerverwaltung über Zeitungsinserate darauf aufmerksam, dass sich die Vereine melden müssen, wenn sie steuerbare Faktoren aufweisen. Eine Einteilung in Kategorien kann der Kanton nicht machen. Im Steuergesetz des Kantons BS ist eine Freigrenze für den Gewinn von 10 000 Franken und für das Kapital von 50 000 Franken vorgesehen. Für den Kanton und die Gemeinde entrichten die (steuerpflichtigen) Vereine pro Jahr ca. 1 Mio. Franken Steuern, wobei der Kanton bei den juristischen Personen keine separate Gemeindesteuer kennt. Für den Bund werden ca. 350 000 Franken Steuern entrichtet. Ca. 250 Vereine sind als steuerpflichtig und ca. 750 Vereine als steuerbefreite Vereine registriert.

2.3.3 Kanton Graubünden (GR)

Im Kanton GR waren im Steuerjahr 2009 insgesamt 1597 Vereine im Steuerregister eingetragen (ohne interkantonale und internationale Vereine). Von diesen Vereinen waren 382 steuerpflichtig (mit Steuererklärung) und 349 steuerbefreit. 866 Vereine zahlten keine Steuern aufgrund gesetzlicher Erleichterungen. Im Steuergesetz des Kantons GR ist eine Freigrenze für den Gewinn von 28 900 Franken und ein Freibetrag für das Kapital von 43 300 Franken vorgesehen. Im Jahre 2008 bezahlten die steuerpflichtigen Vereine (inkl. interkantonale und internationale Vereine) für den Bund, den Kanton und die Gemeinden rund 990 000 Franken. Die Vereine lassen sich in folgende Kategorien aufteilen: 118 Sportvereine, 16 religiöse Vereine, 16 künstlerische Vereine, 25 gesellschaftliche Vereine und 33 Vereine mit einem Geschäftsbetrieb.

2.3.4 Kanton St. Gallen (SG)

Der Kanton SG führt die Vereine zusammen mit den Stiftungen in einem gemeinsamen Register. Eine Aufgliederung wird aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht gemacht. Im Kanton werden ca. 400 Vereine und Stiftungen besteuert. 511 Vereine und Stiftungen sind im Internet als steuerbefreit publiziert. Wenn die Steuerverwaltung feststellt, dass keine Steuern anfallen, werden die Vereine und Stiftungen aus dem Register gelöscht. Eine Unterteilung der verschiedenen Vereinskategorien ist aufgrund der Registerführung im Kanton SG nicht möglich. Im Steuergesetz des Kantons ist eine Freigrenze für den Gewinn von 10 000 Franken und für das Kapital von 50 000 Franken vorgesehen. Da die Vereine zusammen mit allen übrigen juristischen Personen erfasst werden, ist auch eine Ausscheidung der Steuerträge allein für die Vereine nicht möglich. Im Übrigen gelangen die Vereine über den Handelsregistereintrag, Liegenschaftsmeldungen, Selbstanmeldung etc. an das Steuerregister.

2.3.5 Kanton Zug (ZG)

Der Kanton ZG hat im Jahre 2010 ca. 320 Vereine im Steuerregister eingetragen. Die Gründe, die zu einem Eintrag im Steuerregister führten, sind die Stellung eines Gesuches um Steuerbefreiung, Nachfragen der Vereine zur allfälligen Steuerpflicht etc. Im Steuergesetz des Kantons ZG ist eine Freigrenze für den Gewinn von 10 000 Franken und für das Kapital ein Freibetrag von 80 000 Franken vorgesehen. Der Kanton kann keine Angaben zu den verschiedenen Vereinskategorien machen. Der jährliche Steuerbetrag für die Kantons- und Gemeindesteuern beträgt ca. 335 000 Franken und beim Bund ca. 24 000 Franken (17% Kantonsanteil). Insgesamt 270 Vereine sind im Steuerregister als steuerbefreit eingetragen.

2.3.6 Kanton Zürich (ZH)

Für die Bundessteuer waren im Jahre 2007 2433 Vereine und Stiftungen im Steuerregister eingetragen. Eine genaue Aufteilung kann im Kanton ZH nicht gemacht werden; es wird jedoch geschätzt, dass ca. 2000 steuerpflichtige Vereine im Register eingetragen sind. Eine Minderheit der Vereine gelangt via Handelsregistereintrag in

das Steuerregister. Wenn ein Verein die Rückerstattung der Verrechnungssteuer geltend macht, so kann dies zur Eintragung im Steuerregister führen. Für die Staatssteuer werden die Vereine (wie die andern steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen) in den 171 Gemeinden des Kantons registriert. Auch der Kanton ZH ist nicht in der Lage, die verschiedenen Vereinskategorien auszuscheiden. Im Steuergesetz des Kantons ist eine Freigrenze für den Gewinn von 10 000 Franken und für das Kapital von 100 000 Franken vorgesehen. In der Steuerperiode 2007 haben die 2433 Vereine und Stiftungen ca. 2,2 Mio. Franken Bundessteuern und ca. 6,6 Mio. Franken Staats- und Gemeindesteuern entrichtet. Der Kanton schätzt, dass die Vereine allein in der Steuerperiode 2007 ca. 5,5 Mio. Franken Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern entrichtet haben. Schliesslich sind ca. 2500 Vereine wegen der Verfolgung gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecke registriert. 48 Vereine sind teilweise wegen der Verfolgung gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecke steuerbefreit. 82 Vereine sind wegen der Verfolgung von gemeinnützigen und Kultuszwecken befreit. 336 Vereine sind allein wegen der Verfolgung von Kultuszwecken steuerbefreit.

2.4 Die Schweizer Länderstudie zum John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP) "Der Dritte Sektor der Schweiz"¹⁵

Die Studie befasst sich mit den *Nonprofit-Organisationen (NPO)* und deren Bedeutung in der Schweiz. Es geht dabei um Organisationen, die einem gesellschaftlich als sinnvoll und notwendig anerkannten Leistungsauftrag folgen und dabei nicht in erster Linie vom Ziel der Gewinngenerierung geleitet werden. In diese Kategorie von Organisationen lassen sich auch die Vereine in der Schweiz einteilen.

Ausgehend von der Gesamtzahl von 2699 Gemeinden in der Schweiz wurden in der Studie 600 repräsentative Gemeinden ausgewählt. Aus der bereinigten Zahl von 536 Gemeinden gelangten so 15 467 Vereine in die Stichprobe der Studie. Hochgerechnet auf alle 2699 Gemeinden in der Schweiz ergab sich daraus eine Schätzung von insgesamt rund 76 000 Vereinen für die gesamte Schweiz! Nicht einbezogen wurden Vereine, welche der CNP-Definition nicht genügten. Dazu zählen insbesondere die Kranken-, Unfall- oder Ausgleichskassen, aber auch die Internationalen Sportverbände (FIFA, UEFA etc.). Die Studie kam zum Schluss, dass in der Schweiz letztlich 80 000 Organisationen in der Rechtsform des Vereins existieren, von denen 95 Prozent - nach der Terminologie der Studie - gemeinnützigen Charakter haben.¹⁶ Die Studie unterteilte die Vereine u.a. nach Bereichen und Haupttätigkeit. Dabei gilt es zu beachten, dass viele Vereine gleichzeitig in mehreren Bereichen tätig sind.

Es ergab sich folgendes Bild:

¹⁵ Studie zum John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP); Herausgeber Helmig, Lichtsteiner, Gmür, Verlag Haupt 2010 (nachfolgend: CNP-Studie).
¹⁶ CNP-Studie, Seiten 156 und 157.

Bereich	Haupttätigkeit (Anzahl Vereine)
Kultur	16 080
Sport und Freizeit	35 150
Bildung und Forschung	700
Umwelt- und Naturschutz	1330
Soziale Dienste	10 550
Gesundheitswesen	1670
Wohnungswesen und Beschäftigung	3210
Bürger und Verbraucherinteressen	3890
Internationales	600
Wirtschafts- und Berufsverbände	1750
Religion	1100
Total (gerundet):	76 000

Um die *Anzahl der gemeinnützigen Stiftungen* zu ermitteln, welche dem NPO-Sektor zugewiesen werden können, stützten sich die Autoren auf Angaben aus dem Handelsregister. Dabei gelangte die Studie zum Schluss, dass es im Jahre 2008 rund 18 300 gemeinnützige Stiftungen in der Schweiz gegeben hat.

Auf der Basis ihrer Auswertungen zog die CNP-Studie u.a. den Schluss, dass die wirtschaftliche Bedeutung des Dritten Sektors als Arbeitgeber (180 000 Vollzeitstellen) diejenige der Landwirtschaft inzwischen deutlich übersteigt. Einen bedeutenden wirtschaftlichen Faktor würden dabei die Freiwilligen und Ehrenamtlichen in der Schweiz darstellen (sie erbringen eine Arbeitsleistung von rund 80 000 Vollzeitstellen). Würden ihre Arbeitsleistungen nicht mehr erbracht, wäre der ganze Sektor nicht mehr fähig, seine Leistungen anzubieten. Die Studie kam auch zum Schluss, dass die Entstehungsbedingungen für zivilgesellschaftliche Organisationen in der Schweiz besonders förderlich seien, weshalb der Anteil der durch Mitgliedschaft in einem Verein organisierten Bevölkerung oder der Umfang der Stiftungsaktivität entsprechend hoch sei.¹⁷

Letztere Feststellung wird auch durch den Bericht der Schweizerischen Gemeinnützigen Gesellschaft "Freiwilligen-Monitors Schweiz 2010" bestätigt. Nach diesem Bericht engagiert sich etwa ein Viertel der Schweizer Bevölkerung im Alter von über 15 Jahren freiwillig in Vereinen und Organisationen. Der Bericht hält überdies fest, dass rund 30 Prozent der Schweizer Bevölkerung nicht organisiert Freiwilligenarbeit leistet (Hilfeleistungen für Freunde und Bekannte, Kinderhüten, Pflegearbeiten, Kochen für Betagte etc.).¹⁸

¹⁷ CNP-Studie, Seite 201.

¹⁸ Quelle: NZZ vom 10.11.2010; Seite 15. Isabelle Stadelmann-Steffen, Richard Traunmüller, Birte Gundelach und Markus Freitag: "Freiwilligen-Monitor Schweiz 2010". Seismo, 2010.

2.5 Mehrwertsteuerliche Behandlung von Vereinen

Eine Befreiung der Vereine von der Mehrwertsteuer ist nicht Gegenstand der vorliegenden Motion. Der Vollständigkeit halber wird jedoch die mehrwertsteuerliche Behandlung von Vereinen im Folgenden kurz dargestellt.

Wie unter altem Recht werden auch nach dem revidierten Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), das auf den 1. Januar 2010 in Kraft getreten ist, nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- und Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen erst obligatorisch subjektiv steuerpflichtig, wenn sie jährlich mehr als 150 000 Franken Umsatz erzielen (Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG). Diese Regelung ist neu ausdrücklich auch für Kulturvereine anwendbar. Für alle anderen Unternehmen beginnt die subjektive obligatorische Steuerpflicht bereits bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 100 000 Franken.

Leistungen von nicht gewinnstrebigen Einrichtungen gegen einen statutarisch festgesetzten Betrag sind von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG). Folglich sind beispielsweise Mitgliederbeiträge von Aktivmitgliedern an nicht gewinnstrebige Vereine für die Bestimmung der Steuerpflicht nicht zu berücksichtigen. Passivmitgliederbeiträge, Gönnerbeiträge und Spenden an nicht gewinnstrebige Einrichtungen unterliegen nicht der MWST, da es sich dabei nicht um Entgelte für Leistungen handelt.

Im Rahmen der Erarbeitung des neuen MWSTG hat das Parlament in Bezug auf die Sport- und Kulturvereine insbesondere über die Frage diskutiert, ab welcher Umsatzhöhe die subjektive Mehrwertsteuerpflicht für Vereine beginnen soll (Umsatzfreigrenze): 100 000 Franken (Normalfall), 150 000 Franken (frühere Regelung für Vereine) oder sogar 300 000 Franken (speziell hoher Betrag, um Vereine zu entlasten). Der Bundesrat wollte in Teil A der MWST-Reform grundsätzlich eine einheitliche Umsatzgrenze von 100 000 Franken schaffen und erst bei Teil B als Kompensation für die Aufhebung der Steuerausnahme für Leistungen von Vereinen an ihre Mitglieder eine besondere Umsatzgrenze für Vereine und gemeinnützige Institutionen von 300 000 Franken einführen. Demgegenüber forderten die Interessenvertreter der Vereine bereits im Rahmen der Debatte zu Teil A eine Limite von 300 000 Franken. Schliesslich hat sich das Parlament für eine Umsatzfreigrenze von 150 000 Franken analog dem alten MWSTG entschieden; dies auch deshalb, um keine Vereine neu steuerpflichtig werden zu lassen.

Unterschiedliche Umsatzgrenzen für die Steuerpflicht führen unweigerlich zu Wettbewerbsverzerrungen: So kann beispielsweise ein Fussballverein gastgewerbliche Leistungen bis 150 000 Franken Umsatz ohne Umsatzsteuer erbringen, wohingegen jeder andere Gastgewerbebetrieb ab 100 000 Franken seine Umsätze versteuern muss. Deshalb können Vereine auch nicht generell von der MWST befreit werden. Aus Gründen der Wettbewerbsneutralität muss unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht jede unternehmerische Tätigkeit der MWST unterliegen (Art. 10 Abs. 1 MWSTG), wenn nicht das Gesetz für ganz spezifische Leistungen eine Steuerausnahme vorsieht, die jedoch dann unabhängig der Rechtsform für alle Unternehmen gilt. Für die MWST ist infolgedessen auch unerheblich, ob ein allfälliger Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich für ideelle Zwecke verwendet wird.

2.6 Erste Schlussfolgerungen

- Die Steuererträge der Vereine, die in den Steuerregistern der Kantone BE, BS, GR, SG, ZG und ZH als Steuerpflichtige eingetragen sind, bewegen sich in einem Rahmen von einigen zehntausend Franken bis in den einstelligen Millionenbereich.
- Aus der Optik des Steuerrechts, insbesondere unter dem Aspekt der Mittelbeschaffung für das Gemeinwesen, kommt der Besteuerung der Vereine als selbständige Steuersubjekte in den vorerwähnten Kantonen eine untergeordnete Bedeutung zu.
- Die CNP-Studie, welche die ökonomische Bedeutung des "Dritten Sektors" (und damit auch der Vereine) untersuchte, zeigt ein deutlich anderes Bild. Dem "Dritten Sektor" kommt in der Schweiz volkswirtschaftlich eine sehr grosse Bedeutung zu.
- Der "Dritte Sektor" trägt mit rund 4,7 Prozent am Bruttoinlandprodukt (BIP) bei (2005 wurden rund 21,5 Mrd. Franken umgesetzt).
- Der "Dritte Sektor" schafft rund 180 000 Vollzeitstellen. Würde man zudem die nicht organisierte Freiwilligenarbeit in Vollzeitstellen umrechnen, kämen nochmals 80 000 Vollzeitstellen dazu. 260 000 Vollzeitstellen entsprechen einem Anteil von 6,4% an der erwerbstätigen Bevölkerung in der Schweiz.

3. Untersuchte Lösungsmöglichkeiten

Wie festgehalten, erlaubt es das geltende Recht, juristische Personen (u.a. Vereine und Stiftungen), die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen, ganz resp. teilweise von den direkten Steuern des Bundes und der Kantone und Gemeinden zu befreien.

Anders ausgedrückt genügt bisher eine rein ideelle Zwecksetzung nicht, um von den direkten Steuern befreit zu werden. *Diese Rechtslage will die Motion künftig grundsätzlich ändern.* Alle Vereine, die ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke einsetzen, sollen ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerfrei bleiben. Die Jugend- und Nachwuchsförderung wird vom Wortlaut der Motion nur beispielhaft für eine ideelle Zwecksetzung erwähnt. Eine Regelung, die sich deshalb nur auf Vereine beschränkt, welche die Jugend- und Nachwuchsförderung zum Ziele haben, würde den Motionsauftrag somit zu eng umsetzen.

Um die Motion zu erfüllen, bieten sich vier Lösungsmöglichkeiten an:

- Eine erste Lösungsmöglichkeit bestünde darin, die heute geltende *Freigrenze* für die Gewinnbesteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen gemäss Artikel 71 Absatz 2 DBG zu erhöhen.¹⁹ Im StHG müsste nichts vor-

¹⁹ Die Kapitalbesteuerung im DBG wurde mit Ziffer I 1 des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (AS 2006 5379) aufgehoben.

gesehen werden, da die Kantone in diesen Fragen nicht der Harmonisierung unterliegen (Art. 129 Abs. 2 BV).

- Eine zweite Lösung könnte darin bestehen, für juristische Personen mit ideellen Zwecken den Ausnahmekatalog von der subjektiven Steuerpflicht gemäss Artikel 56 DBG und Artikel 23 StHG zu erweitern. Die Steuerbefreiung wäre in diesem Fall vollständig.
- Beim dritten Lösungsansatz würde beim *Steuerobjekt* angesetzt. Für juristische Personen mit ideellen Zwecken soll ein *Freibetrag* von 20 000 Franken verankert werden. Das heisst: bis zu 20 000 Franken können vom Gewinn abgezogen werden. (neuer Artikel 66a). Im StHG (neuer Artikel 26a) würde sich die Höhe des Betrags nach kantonalem Recht ausrichten.
- Die vierte Lösungsvariante schliesslich würde ebenfalls beim *Steuerobjekt* ansetzen. In diesem Fall soll für juristische Personen mit ideellen Zwecken eine *Freigrenze* von 20 000 Franken festgesetzt werden. Nur wer einen Gewinn unter dieser Freigrenze hat, bleibt steuerfrei (neuer Artikel 66a). Im StHG (neuer Artikel 26a) würde sich die Höhe der Freigrenze nach kantonalem Recht ausrichten.

3.1 Erste Lösungsmöglichkeit: Erhöhung der bestehenden Freigrenze im DBG

3.1.1 Hinweis auf die "Teilrevision 2010" des Steuergesetzes im Kanton Schwyz

Der Kanton Schwyz hat mit der "Teilrevision 2010" sein Steuergesetz überarbeitet. Diese Revision betraf u.a. auch die Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen. Für sie wurde die Freigrenze für den Gewinn auf 20 000 Franken und für das Kapital auf 300 000 Franken erhöht.

Der Kanton Schwyz geht aufgrund dieser Massnahme davon aus, dass bis auf wenige Ausnahmen Vereine und Stiftungen, die nicht bereits durch ihre Zwecksetzung steuerbefreit sind, im Ergebnis kantonal steuerbefreit werden.

3.1.2 DBG

Würde man der "Teilrevision 2010" des Steuergesetzes des Kantons Schwyz folgen, so könnte die Freigrenze der Gewinnsteuer im Artikel 71 Absatz 2 DBG angehoben werden. Diese Freigrenze beträgt zurzeit 5000 Franken und blieb seit dem Inkrafttreten des DBG per 1. Januar 1995 unverändert.

Nach dem geltenden Recht profitieren von der Freigrenze in Absatz 2 nicht nur die Vereine, sondern auch die Stiftungen und übrigen juristischen Personen (Art. 71

Absatz 1 DBG).²⁰ Eine Erhöhung der Freigrenze in Absatz 2 würde somit auch diesen juristischen Personen zu Gute kommen.

3.1.3 StHG

Nach Artikel 129 Absatz 2 BV sind die Steuertarife, Steuersätze und die Steuerfreibeträge von der Harmonisierung ausgenommen. Auf der Basis dieser Verfassungsbestimmung haben die Kantone schon heute in ihrem Steuerrecht sowohl Freigrenzen wie auch Freibeträge für die Besteuerung des Gewinns und des Kapitals von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen eingeführt. Die jeweilige Höhe der Freigrenze resp. des Freibetrages variiert von Kanton zu Kanton (vgl. die nachstehende Übersicht).

An dieser Stelle gilt es darauf hinzuweisen, dass die beiden Institute "Freigrenze" resp. "Freibeträge" unterschiedliche steuerliche Folgen haben. Der Unterschied soll an zwei Beispielen dargelegt werden:

Freigrenze

Artikel 71 Absatz 2 DBG lautet: Gewinne unter 5000 Franken werden nicht besteuert. Dies bedeutet, dass es sich um eine Freigrenze handelt und ein Gewinn von 4999 Franken nicht besteuert wird. Beträgt der Gewinn jedoch 5000 Franken oder mehr, so wird er vollumfänglich besteuert.²¹

Freibetrag

Als Beispiel für einen Freibetrag kann der neue Artikel 24 Bst. f^{bis} DBG (seit 1.1.2013 in Kraft) herangezogen werden. Dieser legt fest, dass Soldzahlungen an Milizfeuerwehrleute bis zum Betrag von jährlich 5000 Franken steuerfrei sind. Dies bedeutet, dass bei einer jährlichen Soldzahlung von 5600 Franken nur 600 Franken als Einkommen aus einer Nebenerwerbstätigkeit besteuert werden und 5000 Franken steuerfrei bleiben.

3.1.4 Vor- und Nachteile der ersten Lösungsmöglichkeit

Der Vorteil der Lösung "Erhöhung der Freigrenze" ist darin zu sehen, dass sie die bisherige Systematik im DBG belässt und gesetzgeberisch relativ einfach umzusetzen ist (Änderung des Betrages in Art. 71 Abs. 2 DBG). Der Nachteil dieser Lösung liegt aber darin, dass mit ihr auch juristische Personen mit einbezogen werden, die aufgrund ihrer Zwecksetzung nicht von der durch die Motion angestrebten Privilegierung profitieren sollen (keine ideelle Zweckverfolgung). Anders ausgedrückt würde eine solche Lösung über das von der Motion gesteckte Ziel hinausschiessen.

²⁰ Unter den Begriff der „*übrigen juristischen Personen*“ fallen die öffentlich-rechtlichen und die kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts (Art. 59 ZGB). Quelle: P. Locher, Kommentar zum DBG, N 12 zu Artikel 49 DBG.

²¹ Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Agner, Jung, Steinmann, Ziffer 2 zu Artikel 71 DBG.

Übersicht über die Freigrenzen und Freibeträge für Gewinn und Kapital bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen in den Kantonen²²

Kanton	Freigrenze Gewinn	Freigrenze Kapital
AG	20 000 Franken	50 000 Franken
AI	30 000 Franken	50 000 Franken
AR	5000 Franken	50 000 Franken
BE	5000 Franken	75 000 Franken
BL	15 000 Franken	75 000 Franken
BS	10 000 Franken (Freibetrag)	50 000 Franken
FR	5000 Franken	100 000 Franken
GE	In Prozenten nach Gewinn	In Promillen nach Kapitalhöhe
GL	5000 Franken	50 000 Franken
GR	28 900 Franken	43 300 Franken (Freibetrag)
JU	15 000 Franken (Freibetrag)	50 000 Franken (Freibetrag)
LU	10 000 Franken	100 000 Franken
NE	10 000 Franken	100 000 Franken (Freibetrag)
NW	10 000 Franken	100 000 Franken
OW	50 000 Franken	50 000 Franken
SG	10 000 Franken	50 000 Franken
SH	20 000 Franken (Freibetrag)	100 000 Franken (Freibetrag)
SO	5000 Franken	200 000 Franken
SZ	20 000 Franken	300 000 Franken
TG	5000 Franken	100 000 Franken
TI	5000 Franken	50 000 Franken
UR	20 000 Franken	100 000 Franken
VD	12 500 Franken	50 000 Franken
VS	20 000 Franken	10 000 Franken
ZG	10 000 Franken	80 000 Franken (Freibetrag)
ZH	10 000 Franken	100 000 Franken

²² Stand der publizierten Gesetzessammlungen Juli 2011

3.2 Zweite Lösungsmöglichkeit: Erweiterung des Ausnahmekatalogs von der subjektiven Steuerpflicht im DBG und StHG

Ziel der Motion ist es, Vereine, die ihren Gewinn und das Kapital ausschliesslich für ideale Zwecke (namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung) einsetzen, ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag von den direkten Steuern des Bundes und der Kantone zu befreien. Um dieses Ziel zu erreichen kann sowohl im DBG wie auch im StHG der Katalog der Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht erweitert werden.

Der Motionswortlaut fokussiert auf die Steuerbefreiung *des Steuersubjekts Verein*. Andere juristische Personen, insbesondere die Stiftungen, wären somit von einer Steuerbefreiung ausgeschlossen. Diese Ungleichbehandlung verstösst gegen das verfassungsmässige Rechtsgleichheitsgebot, weshalb sich eine Steuerbefreiung nicht nur auf das Steuersubjekt Verein beschränken darf. Dieser Lösungsansatz ist im Übrigen im geltenden Recht bereits für die Steuersubjekte, die einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck oder einen Kultuszweck verfolgen, verwirklicht. Buchstabe g und h von Artikel 56 sowie Buchstabe f und g von Artikel 23 Absatz 1 StHG sprechen ganz allgemein und ohne Einschränkung von *juristischen Personen* (vgl. auch Ziffer 6.1.1).

3.2.1 Inhalt der ideellen Zwecksetzung

Um im Vollzug eine gewisse Rechtssicherheit sicherstellen zu können, sollte definiert werden, was unter einem "ideellen Zweck" zu verstehen ist. Dabei erkennt man aber sogleich, dass eine exakte und abschliessende Definition einer "ideellen Zwecksetzung" nicht möglich ist. Dies liegt wohl auch daran, dass der Begriff "ideell" im Sprachgebrauch sehr facettenreich ist. Als Synonyme werden im Sprachgebrauch zum Beispiel die Adjektive hingebungsvoll, schwärmerisch, träumerisch, uneigennützig, edelmütig, altruistisch, aufopferungsvoll, engagiert, wohlätig, selbstlos etc. verwendet. Aus diesem Umstand ergibt sich ein Nachteil des Lösungsvorschlags (Erweiterung des Ausnahmekataloges der subjektiven Steuerpflicht), wird es doch einige Zeit und Erfahrung benötigen, bis sich eine gefestigte Praxis eingespielt hat (Stichwort: Verkomplizierung des Steuerrechts). Für die veranlagenden Steuerbehörden, aber – in allenfalls geringerem Ausmass – auch für die Steuergerichte ist von einem zusätzlichen Aufwand auszugehen.

Einen Hinweis zur Beantwortung der Frage, was als ideeller Zweck gelten könnte, gibt das Zivilrecht in Artikel 60 Absatz 1 ZGB. Als ideale Aufgaben von Vereinen werden dabei beispielhaft erwähnt: *politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohlätige, gesellige oder andere nicht wirtschaftliche Zwecke*. Die Übernahme dieser nicht abschliessenden Aufzählung ideeller Zwecke ins DBG und auch ins StHG hilft auf der Suche nach einer exakten Definition der ideellen Zwecksetzung nicht viel weiter und würde die entsprechenden Gesetzesbestimmungen schwerfällig machen, weshalb darauf verzichtet wird. Nur am Rande sei angemerkt,

dass es wohl unbestritten ist, dass auch politische Parteien ideelle Zwecke verfolgen. Auch sie könnten künftig von der Befreiung der Steuerpflicht profitieren.²³

In diesem Zusammenhang ist ebenso daran zu erinnern, dass auch juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn (kantonal auch das Kapital), der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, im geltenden Recht steuerbefreit werden können (Art. 56 Bst. h DBG und Art. 23 Abs. 1 Bst. g StHG). Betrachtet man den Inhalt einer ideellen Zwecksetzung näher, so muss man zum Schluss kommen, dass die Verfolgung von Kultuszwecken im Begriff der ideellen Zwecksetzung miteingeschlossen ist. Die Steuerbefreiung von juristischen Personen, die ideelle Zwecke resp. Kultuszwecke verfolgen, können deshalb in einer einzigen Bestimmung zusammengefasst werden.

Da es nicht gelingen kann, den ideellen Zweck begrifflich exakt zu umschreiben, stellt sich die Frage, ob er eingegrenzt werden kann.

3.2.2 Abgrenzung zwischen ideeller und gemeinnütziger Zweckverfolgung

Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit wird nach langjähriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur bei Verfolgung ausschliesslich gemeinnütziger Zwecke gewährt. In objektiver Hinsicht wird vorausgesetzt, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt. Als subjektives Element müssen diesem Wirken uneigennützige Motive zugrunde liegen.²⁴

Die Verfolgung des *Allgemeininteresses* ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist.²⁵

Uneigennützigkeit verlangt, dass für die Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zwecks von den Körperschaftsmitgliedern – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – *Opfer* erbracht werden. Zur Gewährung der Steuerbefreiung muss daher stets verlangt werden, dass keine eigenen Interessen verfolgt werden. Selbsthilfeeinrichtungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten fehlt diese uneigennützige Zwecksetzung. Zudem darf die juristische Person keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen.²⁶

Als ideeller Zweck erscheint jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Wer ideelle Zwecke verfolgt, ist nicht auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die seiner Interessenssphäre angehörigen Personen bedacht. Eine Institution mit

²³ Bei der Umsetzung der Pa.Iv. Reimann (06.463) "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien" hatten 8 Kantone in der Vernehmlassung ausdrücklich gewünscht, dass auch die politischen Parteien von der subjektiven Steuerpflicht ausgenommen werden (Quelle: Ergebnisbericht zu 06.463 vom 21.5. 2008, Ziffer 10.2).

²⁴ Marco Greter, in: Martin Zweifel / Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 56, N 28).

²⁵ KS 12, Ziff. II./3./a.

²⁶ KS 12, Ziff. II./3./b.

ideellem Zweck richtet nur unter ganz bestimmten sachlichen Voraussetzungen, insbesondere bei bestimmten Bedarfssituationen auf Seiten der Leistungsempfänger, geldwerte Leistungen aus.

Ideelles Handeln setzt weder eine Förderung des Gemeinwohls noch Uneigennützigkeit voraus. Ein Jassklub verfolgt ebenso ideelle Ziele wie politische Organisationen oder Sportvereine. Aktivitäten mit ideeller Zielsetzung sind nur dann gemeinnützig, wenn die spezifischen steuerrechtlichen Kriterien der Gemeinnützigkeit vorhanden sind. Der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit ist somit nach dem geltenden Recht und im Verständnis der Lehre wesentlich enger als der Begriff der ideellen Tätigkeit.²⁷

Aus dem Gesagten folgt, dass juristische Personen nach geltendem Recht nur unter den oben genannten, restriktiven Bedingungen wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken steuerbefreit werden können. Juristische Personen, die ideelle Zwecke verfolgen, erfüllen diese Anforderungen in aller Regel nicht. *Gerade dies will die Motion jedoch ändern.*

3.2.3 Abgrenzung des ideellen zum wirtschaftlichen Zweck

Lehre und Rechtsprechung sind sich darin einig, dass der Zweck dann ein wirtschaftlicher (und keine ideeller) ist, wenn durch die Tätigkeit der juristischen Person *Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) ein konkreter ökonomischer, geldwerter Vorteil* verschafft werden soll.²⁸ Daraus folgt, dass sobald eine juristische Person ihren Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) einen geldwerten (wirtschaftlichen) Vorteil verschafft, eine ideelle Zwecksetzung nicht mehr vorliegen kann. Dies trifft in besonderem Masse – aber nicht immer – für die juristischen Personen zu, die im Obligationenrecht geregelt sind (Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie Genossenschaft).

Ein wirtschaftlicher Vorteil zugunsten der Mitglieder (oder nahestehenden Personen) kann in Geld oder in natura ausgerichtet werden. Unter Vorteilen in natura sind Sachvorteile zu verstehen, worunter sowohl Güter als auch Dienstleistungen fallen. Ein nichtwirtschaftlicher oder ideeller Zweck liegt hingegen dann vor, wenn ein wirtschaftlicher Vorteil im oben beschriebenen Sinne auch Nichtmitgliedern zukommen soll oder überhaupt kein wirtschaftlicher Vorteil bezweckt wird.²⁹

Nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität³⁰ der Steuer sind alle Unternehmen hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen und dürfen durch die Besteuerung in ihrer gesunden Entfaltung nicht übermässig behindert werden. Die gleiche wirtschaftliche Tätigkeit soll grundsätzlich für alle Steuerpflichtigen unabhängig von äusseren Gegebenheiten dieselben Steuerfolgen herbeiführen.

²⁷ Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, publiziert in: ASA 58, S. 465 ff., S. 476, mit weiteren Hinweisen.

²⁸ Anton Heini/Urs Scherrer, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 4. Auflage, Basel 2010, Art. 60, N 5.

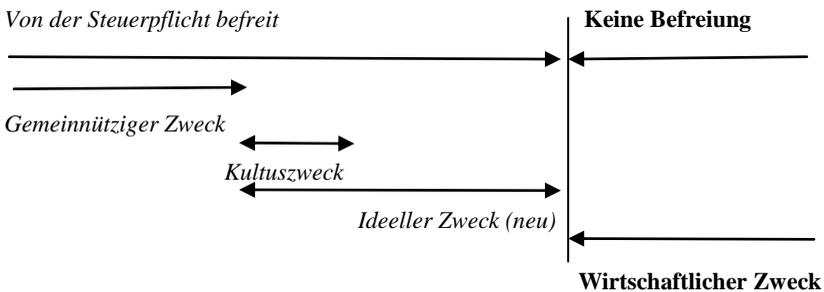
²⁹ Hans Michael Riemer, in: Heinz Hausherr [Hrsg.], Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 1. Teilband, Bern 1993, Systematischer Teil, N 79; Hans Michael Riemer, in: Heinz Hausherr [Hrsg.], Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 2. Teilband, Bern 1993, Art. 60, N 47.

³⁰ BGE 123 II 16, S. 35, E. 10, mit weiteren Hinweisen

Gleiche Wettbewerbschancen bestehen nur, wenn die wirtschaftliche Potenz vergleichbarer Wirtschaftssubjekte durch die Steuer in vergleichbarer Weise gekürzt wird.³¹ Einen wirtschaftlichen Zweck verfolgt somit auch, wer im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in Monopolstellung, also planmässig und nachhaltig unter Einsatz von Kapital und Arbeit nach kaufmännischer Art, gewerbsmässig tätig ist. Gewinnstrebigkeit ist dabei nicht Merkmal des Erwerbszwecks.³²

Juristische Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, dürfen jedoch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, wenn diese von *untergeordneter Bedeutung* und nicht der eigentliche Zweck der juristischen Person ist. Diese Tätigkeit darf höchstens Mittel zum Zweck sein (z.B. Führen einer Kaffeebar anlässlich des Fussballmatches).³³

Bildlich lässt sich die beschriebene Situation wie folgt darstellen:



3.2.4 Keine allgemeine und grenzenlose Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Aus den beiden vorstehenden Ziffern ergibt sich, dass die ideelle Zwecksetzung irgendwo in der Mitte zwischen der steuerbefreiten gemeinnützigen Zwecksetzung resp. dem steuerbefreiten Kultuszweck und der nicht steuerbefreiten wirtschaftlichen Zwecksetzung liegt.

Auch die Befürworter der Motion streben *keine allgemeine und grenzenlose Steuerbefreiung* an.³⁴ Die Motion verlangt deshalb, dass eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung ideeller Zwecke nur erfolgen darf, wenn die generierten Erträge und die Vermögensmittel *ausschliesslich* für diese Zwecksetzung eingesetzt werden. Die Motion orientiert sich damit am geltenden Recht, das für die Befreiung von der Steuerpflicht wegen der Verfolgung von gemeinnützigen resp. Kultuszwecken

³¹ Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, publiziert in: ASA 58, S. 465 ff., S. 488, mit weiteren Hinweisen.

³² Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 56, N 43; KS 12, Ziff. II./3./b.

³³ KS 12, Ziff. II./3./b.

³⁴ Amtliches Bulletin, Ständerat, 27.05.2009, Votum alt Ständerat Frick

verlangt, dass der Gewinn und das Kapital *ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken* gewidmet ist.

3.2.5 Beispiele

Die nachfolgenden Beispiele illustrieren, welche Zwecksetzung und Mittelverwendung zu einer "Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht" führen kann.

Sportverein

Die Mitglieder eines Handballvereins setzen sich in ihrer Freizeit für die Jugendförderung ein. Trainer und Betreuer trainieren über das ganze Jahr zweimal in der Woche die Dorfjugend und bestreiten mit ihr im Winter die regionale Hallenhandballmeisterschaft. Der Handballverein organisiert zur Mittelbeschaffung (neben den Mitgliederbeiträgen) einmal pro Jahr ein grosses Lotto und finanziert aus dem Erlös die Kosten des Trainings- und des Spielbetriebes (Hallenmiete, Spielberechtigungen, Schiedsrichterentgelte, Transportkosten etc.).

Musik- oder Theaterverein

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

Beide Beispiele stehen stellvertretend für Tausende von Vereinen, die eine entsprechende Aktivität an den Tag legen. Sie könnten künftig aufgrund ihrer ideellen Zwecksetzung von der Steuerpflicht befreit sein, sofern nicht weitere Gründe im Rahmen einer Gesamtbetrachtung im Einzelfall dagegen sprechen. Ist die wirtschaftliche Tätigkeit (Lottoerlös, Eintrittsgeld) der beiden Vereine von *klar untergeordneter Bedeutung* (Mittel zum Zweck), überwiegt die ideelle Zweckverfolgung, welche zu einer Befreiung von der Steuerpflicht führt. Gewinn und Kapital müssen jedoch *ausschliesslich und unwiderruflich* dem ideellen Zweck gewidmet sein. Diese Beispiele zeigen, dass im Einzelfall allenfalls geprüft werden muss, ob die wirtschaftliche Tätigkeit des Vereins (der juristischen Person) tatsächlich von untergeordneter Bedeutung ist, damit noch von einer ideellen (nicht steuerpflichtigen) Zwecksetzung gesprochen werden kann. Dies wäre nämlich nicht mehr der Fall, wenn die oben erwähnten Vereine zum Beispiel eine Wohnliegenschaft besässen und die Mietzeineinnahmen – nach Deckung der Unkosten – ihren Vereinsmitgliedern ausschütten würden.

Familienstiftung

Eine Familienstiftung hat den Zweck, den Familienangehörigen des Stifters und deren Nachkommen die Grundausbildung zu finanzieren.³⁵ Die Mittel für die Finan-

³⁵ Es handelt sich um eine Familienstiftung im Sinne von Art. 335 Abs. 1 ZGB

zierung der Auslagen der Stiftung stammen aus den Vermögenserträgen sowie gegebenenfalls aus dem Vermögen der Stiftung selbst. Die Vermögensverwaltung beschränkt sich auf die Investition des gewidmeten Barvermögens in Obligationen. Eine solche reine Vermögensverwaltung stellt keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Da die Familienstiftung zudem einen ideellen Zweck verfolgt³⁶, könnte sie ebenfalls von der Lösung „Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht“ profitieren.

Wohnbaugenossenschaft

Eine Wohnbau-Genossenschaftsgruppe bezweckt die Förderung des preisgünstigen Wohnungsbaus, besonders für die Mitglieder der angeschlossenen Genossenschaften und Institutionen. Sie bezweckt einzig den gemeinnützigen Wohnungsbau. Das Mietangebot ist jedoch nicht auf die Mitglieder beschränkt, sondern steht grundsätzlich allen offen. In einem solchen Fall liegt kein ideeller Zweck vor. Für Institutionen, die sich in einem Marktumfeld mit Konkurrenten bewegen, ist auch der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuern zu beachten. Dieser Grundsatz verbietet es, die einen gewerblichen Betriebe mit Ertrags- und Kapitalsteuern zu belasten, die anderen davon zu befreien. Gleiche Wettbewerbschancen bestehen nur, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbarer Wirtschaftssubjekte durch die Steuer in vergleichbarer Weise gekürzt wird. Daraus folgt für eine sich im Markt betätigende Institution, dass sie steuerlich auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen ist wie die übrigen Wirtschaftssubjekte.

Werden die Anteilsscheine zudem verzinst, so werden dadurch auch wirtschaftliche Interessen der Mitglieder verfolgt. Eine solche Verzinsung spricht ebenfalls gegen das Vorliegen eines ideellen Zwecks.³⁷

3.2.6 Vor- und Nachteile der zweiten Lösungsmöglichkeit

Der Vorteil der Lösung, den Ausnahmekatalog für die subjektive Steuerpflicht zu erweitern, ist darin zu sehen, dass tatsächlich nur Steuersubjekte in den Genuss der Befreiung gelangen, welche eine ideelle Zwecksetzung verfolgen und den Gewinn und das Kapital ausschliesslich für diesen Zweck einsetzen. Negativ fällt ins Gewicht, dass sich der Begriff des "ideellen Zwecks" nicht scharf abgrenzen lässt und es einige Zeit und Erfahrung brauchen wird, bis sich eine gefestigte Praxis eingespielt hat. Da die Motion *keine allgemeine und grenzenlose Steuerbefreiung* anstrebt (vgl. Ziff. 3.2.4 vorstehend), führt auch diese Lösung tendenziell dazu, dass das Ziel der Motion überschritten wird. Wird die juristische Person aufgrund ihrer ideellen Zwecksetzung von der subjektiven Steuerpflicht befreit, so wird ihr ganzer Gewinn (ohne Begrenzung) steuerfrei. Zudem ist bei dieser Lösungsvariante nicht auszuschliessen, dass im Parlament früher oder später Forderungen laut werden, freiwillige Leistungen an diese Steuersubjekte zum Abzug zuzulassen. Heute werden nur freiwillige Leistungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre *öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke* von der Steuerpflicht befreit sind, zum Abzug zugelassen. Eine solche neue Abzugsmöglichkeit hätte für Bund, Kantone und Gemeinden wohl beträchtliche Mindereinnahmen zur Folge, welche

³⁶ vgl. dazu Urteil des Bundesgerichtes vom 4. März 2002, publiziert: in *SteuerRevue* 2002, S. 121 ff., E. 2; Urteil 2A.668/2004 des Bundesgerichtes vom 22. April 2005, E. 2.4

³⁷ vgl. dazu Urteil des Steuergerichts Basel-Land vom 20. Juni 2003, publiziert in: *StE* 2004, B 71.63, Nr. 20, insbesondere E. 3.b und 5

von der ESTV jedoch heute – mangels genügender Schätzungsgrundlagen - nicht beziffert werden können.

3.3 Dritte Lösungsmöglichkeit: Freibetrag für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im DBG und StHG

Die dritte Variante setzt beim *Steuerobjekt* an, d.h. bei der Berechnung des Gewinns. Sie sieht einen einen Freibetrag vor, was zur Folge hat, dass Gewinne unterhalb der vom Gesetzgeber gewählten Höhe nicht besteuert werden. Nur der den Freibetrag übersteigende Teil des Gewinns bleibt steuerbar. Als Freibetrag ist für das DBG eine Höhe von 20 000 Franken vorstellbar. Gemäss StHG bestimmt das kantonale Recht die Höhe des Freibetrags bei der Gewinnbesteuerung. Dieser Lösungsansatz bewirkt für alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken eine vollständige oder teilweise Steuerbefreiung. Für juristische Personen mit bescheidenem Gewinn kommt dieser Lösungsvorschlag dem Wortlaut der überwiesenen Motion recht nahe. Für juristische Personen mit hohen Gewinnen schiesst er indessen über das Ziel hinaus. Ausserdem schneidet dieser Lösungsvorschlag aus verwaltungsökonomischer Sicht schlechter ab als die in der nächsten Ziffer genauer zu erläuternde vierte Lösungsmöglichkeit. Das hängt damit zusammen, dass für die Inanspruchnahme des Freibetrags bei allen juristischen Personen geprüft werden muss, ob sie ideelle Zwecke verfolgen. Auch hier bleibt als Nachteil haften, dass der Begriff der "ideellen Zwecke" nicht scharf abgrenzbar ist. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen Zwecke verfolgen, wären von dieser gesetzgeberischen Lösung nicht betroffen. Ihnen bleibt die in Artikel 71 Absatz 2 DBG verankerte Freigrenze vorbehalten, wonach Gewinne solange nicht besteuert werden, als sie unter 5000 Franken zu stehen kommen.

3.4 Vierte Lösungsmöglichkeit: Freigrenze für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken im DBG und StHG

Die vierte Variante setzt ebenfalls beim *Steuerobjekt* an, geht aber von einer Freigrenze aus. Dies hat zur Folge, dass Gewinne unter dieser Grenze nicht besteuert werden. Überschreiten die Gewinne diese Grenze, so bleibt – im Gegensatz zum Freibetrag – der gesamte Gewinn steuerbar. Als Freigrenze ist für das DBG ebenfalls ein Betrag von 20 000 Franken vorstellbar. Die überwiesene Motion spricht von einer vollständigen oder zumindest teilweisen ("bis zu einem bestimmten Betrag") Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellem Zweck als gangbare Lösung. Auch diese Lösungsmöglichkeit deckt das vom Motionär vertretene Anliegen ab. Gemäss StHG soll das kantonale Recht die Höhe der Gewinnbesteuerungsfreigrenze bestimmen.

Juristische Personen mit ideellem Zweck bleiben mit dieser Variante weiterhin steuerpflichtig, sofern deren Gewinne die vorgesehene Freigrenze übersteigen. Der Grund für die Einführung einer Freigrenze liegt einerseits darin, dass die Motion nicht primär kapitalstarke Vereine im Visier hat. Andererseits muss die Frage, ob die betreffende juristische Person einen ideellen oder wirtschaftlichen Zweck verfolgt nur dann geprüft werden, wenn der Gewinn unter der Freigrenze liegt. Dies hält den zusätzlichen administrativen Abgrenzungsaufwand in Grenzen. Als Nachteil bleibt auch bei dieser Lösung die fehlende scharfe Abgrenzung des Begriffs der "ideellen Zwecke" bestehen. Es braucht einige Zeit und Erfahrung, bis sich diese Wortbedeutung in der Veranlagungspraxis festigt. Für die Umschreibung und Abgrenzung des

Begriffs der "ideellen Zwecke" gelten im Übrigen die in den Ziffern 3.2.1 – 3.2.5 gemachten Ausführungen zur Variante "Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht". Analog zur dritten Lösungsmöglichkeit kann auch hier festgehalten werden, dass Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen Zwecke verfolgen, nicht berührt werden. Für sie gilt weiterhin die Freigrenze nach Artikel 71 Absatz 2 DBG.

3.5 Beantragte Neuregelung

Die Umsetzung der überwiesenen Motion soll mit Hilfe der vierten Lösungsmöglichkeit erfolgen, d.h. durch Festlegung einer Freigrenze für juristische Personen mit ideellen Zwecken. Bekanntlich spricht der Vorstoss von einer vollständigen oder zumindest teilweisen Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellen Zwecken, insbesondere solche, die Jugend- und Nachwuchsförderung betreiben. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Motion nicht primär kapitalstarke Vereine resp. juristische Personen³⁸ entlasten wollte. Angesichts dieser Vorgaben erscheint eine vom Bundesrat vorgeschlagene Beschränkung der Steuerbefreiung bis zu einem Gewinn von 20 000 Franken bei der direkten Bundessteuer als sachgerecht und vertretbar. Mit der Fixierung einer Freigrenze fällt der Kontrollaufwand der Veranlagungsbehörden im Vergleich zum Freibetrag geringer aus. Auch die Mindereinnahmen sind tiefer zu veranschlagen als bei der Freibetragslösung, weil dort alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken in den Genuss einer vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung kämen.

4. Auswirkungen

4.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden

4.1.1 Finanzielle Auswirkungen der beantragten Neuregelung

Gemäss Statistik der direkten Bundessteuer und bezogen auf die Zahlen der Steuerperiode 2009 würde eine Freigrenze von 20 000 Franken in einem neuen Artikel 66a DBG bedeuten, dass rund 70 000 steuerpflichtige juristische Personen unter diese Freigrenze fallen würden (nämlich diejenigen juristischen Personen mit einem jährlichen Gewinn von 1 Franken bis zu einem Gewinn von 20 000 Franken). Diese entrichten heute jährlich rund 40 Mio. Franken an Gewinnsteuern. In der Zahl von 70 000 sind die juristischen Personen nicht eingeschlossen, die keinen steuerbaren Gewinn ausweisen.

Zu dieser Zahl von 70 000 Steuersubjekten gilt es jedoch anzumerken, dass in ihr alle Arten von juristischen Personen eingeschlossen sind, also insbesondere auch Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, welche keine ideellen Zwecke verfolgen. Da aber nur juristische Personen mit ideellen Zwecken von der Neuregelung profitieren sollen, kann davon ausgegangen werden, dass Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer nicht im Umfang von rund 40 Mio. Franken anfielen, sondern diese einen deutlich geringeren Umfang

³⁸ Die Motion spricht nur vom Steuersubjekt Verein. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollen jedoch *alle* juristischen Personen mit ideeller Zwecksetzung von der Neuregelung profitieren können.

hätten und 1 Mio. Franken kaum überschreiten dürften. Diese Schlussfolgerung lässt sich im Übrigen dadurch stützen, dass unter den rund 70 000 Steuersubjekten insgesamt nur rund 1500 Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen zu finden sind, welche zusammen bei der direkten Bundessteuer einen jährlichen Steuerbetrag von rund 650 000 Franken entrichten. In der Kategorie der Vereine und Stiftungen dürften nämlich die juristischen Personen mit einem ideellen Zweck am häufigsten anzutreffen sein. Für die Kantons- und Gemeindesteuern können keine Aussagen über die finanziellen Auswirkungen gemacht werden, da zur Bestimmung der Höhe der Freigrenze die kantonale Tarifautonomie gilt.

Der Vollständigkeit halber gilt es an dieser Stelle noch darauf hinzuweisen, dass es bei der beantragten Neuregelung mit einer Freigrenze bei der Gewinnbesteuerung zu Schwelleneffekten kommen kann. Dies ist dann der Fall, wenn eine juristische Person mit ideeller Zwecksetzung von der Freigrenze nicht profitieren kann, weil sie einen leicht über der Freigrenze liegenden Gewinn erzielt, den sie vollständig zu versteuern hat. So kann ihr im Einzelfall nach Abzug der Steuern ein kleinerer Gewinn verbleiben im Vergleich zu einer juristischen Person, welche gerade noch von der Freigrenze profitieren kann.

4.1.2 Personelle Auswirkungen

Für den Bund und auch für die Kantone ist nicht mit substantziellen personellen Auswirkungen zu rechnen.

4.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Auswirkungen auf die Volkswirtschaft sind unbedeutend und, wenn überhaupt vorhanden, jedenfalls nicht quantifizierbar.

5. Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist in der Botschaft vom 25. Januar 2012³⁹ über die Legislaturplanung 2011–2015 nicht angekündigt. Da es sich bei dieser Revision des DBG und des StHG um eine Vorlage von eher untergeordneter Bedeutung handelt, verzichtete das EFD auf ein Einbringen in die Legislaturplanung.

6. Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Für den Bereich der direkten Steuern verleiht Artikel 128 Bundesverfassung (BV) dem Bund die Befugnis, eine direkte Bundessteuer auf dem Einkommen natürlicher Personen und auf dem Reinertrag der juristischen Personen zu erheben.

³⁹ BBl 2012 481.

6.1.1 Rechtsgleichheit

Das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit in Artikel 8 BV wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Das Gebot der Rechtsgleichheit muss auch in der Rechtsetzung beachtet werden. Es ist in einem Erlass grundsätzlich verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger und sachdienlicher Grund fehlt.

Um die Motion vor diesem Hintergrund verfassungskonform umsetzen zu können, sind juristische Personen gleich zu behandeln. Eine Beschränkung auf das Steuerobjekt Verein – wie vom Motionswortlaut verlangt – ist folglich abzulehnen.

6.1.2 Harmonisierung

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV). Die vorgeschlagene Lösung betrifft den Gegenstand der Steuer, der in die Harmonisierungskompetenz des Bundes fällt. Im StHG bestimmt das kantonale Recht die Höhe der Freigrenze bei der Gewinnbesteuerung.

6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die vorgeschlagene Änderung des DBG und des StHG hat keine Auswirkungen auf internationale Verpflichtungen der Schweiz.

6.3 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Es ist keine Unterstellung unter die Ausgabenbremse erforderlich.