

Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen

Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

**Praxishinweise
zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen
18. Januar 2008**

(geändert 3. November 2023)

1. EINLEITUNG	4
2. STEUERBEFREIUNG VON PRIVATSCHULEN.....	5
I. Allgemeines.....	5
II. Gemeinnützige Tätigkeit.....	5
III. Öffentlicher Zweck.....	5
IV. Fehlen von Erwerbszwecken	6
V. Fehlen von Selbsthilfzwecken	6
VI. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen.....	6
3. STEUERBEFREIUNG VON ALTERS- UND / ODER PFLEGEHEIMEN SOWIE ALTERS- WOHNUNGEN	8
I. Allgemeines	8
II. Öffentlicher Zweck.....	8
III. Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken	8
IV. Nebenzwecke	9
V. Alterswohnungen.....	9
VI. Anbieten von luxuriösen Leistungen.....	9
4. STEUERBEFREIUNG VON EINRICHTUNGEN DER FAMILIENERGÄNZENDEN KINDERBETREUUNG	10
I. Allgemeines	10
II. Voraussetzungen der Steuerbefreiung im Einzelnen	10
A. Öffentlicher Zweck	10
B. Juristisches Rechtskleid	11
C. Fehlen von Erwerbszwecken / Unwiderruflichkeit der Zweckbindung	11
D. Kantonale Gesetzgebung betreffend die Platzierung von Kindern ausserhalb familiärer Strukturen	11
E. Offener Destinatärskreis	11
F. Finanzierung.....	12
5. STEUERBEFREIUNG VON INSTITUTIONEN MIT GEMEINNÜTZIGER ODER ÖFFENTLICHER ZWECKSETZUNG BEI TÄTIGKEIT IM AUSLAND.....	13
I. Arten	13
A. Auslandstätigkeiten von schweizerischen Organisationen	13
B. Sammeltätigkeit von schweizerischen juristischen Personen, die im Interesse von ausländischen Organisationen handeln („fundraising“)	13
II. Entwicklung der Praxis der Steuerbehörden	14
A. Entwicklungshilfe als Staatsaufgabe	15
B. Unterstützung privater Bestrebungen	15
III. Aktuelle Praxis	15
IV. Juristische Personen mit Sitz im Ausland und Zweigniederlassung in der Schweiz.....	16
V. Kontrolle der tatsächlichen Tätigkeit bei Auslandaktivitäten	16
A. Tatsächliche Verfolgung der Tätigkeit im Ausland	16
B. Juristische Personen mit Sitz im Ausland und Betriebsstätte in der Schweiz	18
6. ABGRENZUNG ZWISCHEN KULTUSZWECK UND WELTANSCHAULICHER, LEBENS- PHILOSOPHISCHER ZWECKBESTIMMUNG	19
I. Ausgangslage	19
II. Begriffe.....	19
A. Religion.....	19
B. Landeskirchen, öffentlichrechtlich anerkannte und übrige Religionsgemein- schaften	19
C. Sekten.....	20
III. Verfolgen von Kultuszwecken	20

IV.	Kantonale bzw. gesamtschweizerische Bedeutung	21
V.	Abgrenzungen	21
A.	Weltanschauliche, lebensphilosophische, ideelle Zwecke	21
B.	Verfolgen von Erwerbszwecken	22
C.	Gemeinnützigkeit	22
VI.	Zusammenfassung	22
VII.	Judikatur	22
A.	Kultuszwecke:	22
B.	Keine Kultuszwecke (aber allenfalls gemeinnützige oder öffentliche Zweckverfolgung):	23
7.	STEUERBEFREIUNG UND PRIVATISIERUNGEN	24
I.	Begriff / Grundsätzliches	24
II.	Gegenstand von Privatisierungen, Alternativen	24
III.	Voraussetzungen der Steuerbefreiung	24
IV.	Einzelne Rechtsformen	25
V.	Dividenden und Verzinsungen	26
8.	STEUERBEFREIUNG VON MESSEVERANSTALTERN UND AUSSTELLERN	28
I.	Zivilrechtliche Ausgestaltung von Messeveranstaltern	28
II.	Sinn und Zweck von Messeveranstaltungen	28
III.	Öffentliche Zwecksetzung	28
IV.	Gemeinnützige Zwecksetzung	29
V.	Schlussfolgerung	30
9.	STEUERBEFREIUNG VON JUGENDORGANISATIONEN	31
I.	Problematik	31
II.	Allgemeine Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit	31
III.	Besonderheiten bei der Steuerbefreiung von Jugendorganisationen	32
IV.	Freizeitaktivitäten (Sport, Musik, Theater)	33
V.	Institutionen, die Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen	34
10.	ENTSCHÄDIGUNGEN AN LEITENDE ORGANE VON STIFTUNGEN UND VON INSTITUTIONEN MIT ÖFFENTLICHER ODER GEMEINNÜTZIGER ZWECKSETZUNG	35
I.	Allgemeines	35
II.	Entschädigung für die Tätigkeit als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes	35
A.	Ordentliche Tätigkeit	35
B.	Tätigkeiten, welche über die ordentlichen Tätigkeiten eines Stiftungsratsmitglieds oder eines Vereinsvorstandes hinausgehen	35
III.	Minimale statutarische Musterbestimmung	36
IV.	Vertragliche Anstellung eines Mitglieds des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes	36
11.	ZWECKSETZUNG (ÖFFENTLICHE / GEMEINNÜTZIGE ZWECKE WIE AUCH KULTUS- UND ANDERE ZWECKE); ANFORDERUNGEN AN EINE SPARTENRECHNUNG	37
I.	Allgemeines	37
II.	Voraussetzungen, welche die begünstigte Institution zu erfüllen hat; Anforderungen an die Spartenrechnung im Einzelnen	37
III.	Voraussetzungen, welche beim Spender erfüllt sein müssen	38

1. Einleitung

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2002 hat die Arbeitsgruppe Steuerbefreiung der Schweizerischen Steuerkonferenz eine Umfrage unter den Kantonen im Bereich der Steuerbefreiungen gestartet. Die Arbeitsgruppe, die sich aus Mitarbeitenden der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) und der Steuerverwaltungen verschiedener Kantone zusammensetzt, hat sich zum Ziel gesetzt, Vorschläge zur Regelung der wichtigsten Probleme im Bereich der Steuerbefreiungen von Institutionen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck oder Kultuszwecken zu machen.

Da im Bereich der Steuerbefreiung von juristischen Personen das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 (www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/kreisschreiben/w95-012d.pdf) existiert und Wiederholungen vermieden werden sollen, hat sich die Arbeitsgruppe dazu entschlossen, die Ergebnisse ihrer Arbeit als Ausführungen zu bestimmten Themen des Kreisschreiben zu veröffentlichen.

Sinn und Zweck der nachfolgenden Ausführungen bestehen primär darin, die Entscheidungsfindung im Bereich der Steuerbefreiungen und damit zusammenhängender Fragen in der täglichen Arbeit zu erleichtern. Sie sollen dazu beitragen, dass in diesem gestützt auf Art. 23 StHG weitgehend harmonisierten Bereich in allen Kantonen ein einheitlicher Massstab zur Anwendung gelangt.

Es wird aber weiterhin den Kantonen obliegen, diese Ausführungen praxisgerecht umzusetzen und einzel-fallweise Entscheide zu treffen.

2. Steuerbefreiung von Privatschulen ¹

I. Allgemeines

Den verschiedenen Trägerschaften von Privatschulen liegen meist entweder bestimmte Geisteshaltungen (z.B. Rudolf-Steiner-Schulen), religiöse Aspekte (konfessionelle Schulen), oder kommerzielle Gründe (Erwerbszwecke der Beteiligten) zu Grunde. Ob Privatschulen in den Genuss einer Steuerbefreiung kommen können, bedarf jeweils einer Einzelfallbetrachtung.

Die Förderung der Aus- und Weiterbildung liegt grundsätzlich im Interesse der Allgemeinheit und hat daher in objektiver Hinsicht den Charakter der Gemeinnützigkeit. Das Anbieten von Unterricht liegt aber auch im öffentlichen Interesse. Unabdingbare Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sind die statistische Verankerung und die tatsächliche Ausübung des Zweckes. Damit dem Kriterium der ausschliesslichen und unwiderruflichen Zwecksetzung Genüge getan wird, muss das Vermögen ferner im Falle einer Liquidation der öffentlichen Hand oder einer steuerbefreiten Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung anheimfallen.

II. Gemeinnützige Tätigkeit

Die Steuerbefreiung zufolge gemeinnütziger Tätigkeit verlangt neben einem Allgemeininteresse auch das Element der Uneigennützigkeit. Werden wirtschaftliche (gewinnorientierte) Zwecke verfolgt, so liegt keine Uneigennützigkeit vor, weshalb eine Steuerbefreiung zufolge gemeinnütziger Tätigkeit ausgeschlossen ist. Wird der Schulbetrieb nur aufgrund von kostendeckenden oder darüber hinausgehenden Schulgeldern weitergeführt, fehlt der Charakter ausschliesslicher Gemeinnützigkeit. Gleiches gilt, wenn wirtschaftliche Interessen der Institution oder deren Mitglieder anvisiert werden. Eine Institution erzielt ihre Gewinne in diesem Fall nicht unter Erbringung von Opfern, sondern durch Teilnahme am Wirtschaftsleben und geprägt von marktwirtschaftlichen Grundsätzen. Soll die Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Tätigkeit ausgesprochen werden, so werden finanzielle Opfer der Institution oder das Erbringen von selbstlosen persönlichen Dienstleistungen der Mitglieder verlangt. Die Höhe des Schulgeldes kann hierfür dienliche Hinweise liefern: Werden marktübliche Schulgebühren verlangt? Ist eine Abstufung nach finanzieller Leistungsfähigkeit oder ein Verzicht bei Bedürftigkeit vorgesehen?

Fehlt es an der Uneigennützigkeit, kommt somit höchstens die Befreiung zufolge öffentlicher Zwecksetzung in Frage.

III. Öffentlicher Zweck

Der Umstand, dass eine Privatschule aus Mitteln der öffentlichen Hand unterstützt wird, kann für sich allein nicht als ausreichender Grund für die Steuerbefreiung gelten. Er ist nur ein Indiz dafür, dass die Tätigkeit im öffentlichen Interesse liegt, bedeutet aber nicht, dass die Körperschaft öffentliche (oder gemeinnützige) Zwecke verfolgt.

In den Genuss einer Steuerbefreiung kommen Privatschulen nur, wenn Schulleitung, fachliche Führung, Organisation und Schulräumlichkeiten einen der öffentlichen Schule gleichwertigen, auf Dauer angelegten Unterricht gewährleisten. Sodann müssen die Unterrichtsbereiche der öffentlichen Schule unterrichtet werden.

Die Befreiung ist in erster Linie möglich für Institutionen, welche sich der schulischen Ausbildung von der Grundschulung bis zum Lehrabschluss widmen, sei es im Rahmen des ordentlichen Schulunterrichts oder mittels Sonderschulung. Ausserhalb dieses Rahmens muss das öffentliche Interesse näher belegt werden. Grundvoraussetzung für eine allfällige Steuerbefreiung ist regelmässig ein von der kantonalen Erziehungsdirektion staatlich anerkannter Lehrplan. Der Lehrplan bestimmt die Unterrichtsbereiche nach Inhalt und Lektionenzahl, die Bildungs- und Lernziele sowie die wöchentliche Unterrichtszeit. Da die Erziehungsdirektion die obligatorischen Lehrmittel bezeichnet und weitere Lehrmittel empfehlen kann, gibt auch eine Überprüfung der Lehrmittel im Einzelfall weitere Hinweise. Allenfalls kann stattdessen eine

¹ Um BGE mit Kap. 2 «Privatschulen» am 03.11.2023 ergänzt

Stellungnahme der Erziehungsdirektion eingeholt werden.

Bei der Beurteilung, ob eine Privatschule steuerbefreit werden kann, können zudem folgende Aspekte für die Entscheidungsfindung von Nutzen sein:

- Welche Unterrichtshilfen wie technische Geräte und Anschauungsmaterial bestehen?
- Besteht eine Schulbibliothek?
- Wie gross ist die Schülerzahl?
- Woher stammen die Schüler?
- Wie setzt sich die Schulleitung zusammen?
- Besteht ein Nachhilfeunterricht für Schüler, die wegen Fremdsprachigkeit, Krankheit, Wohnortwechsels, besonderer familiärer Verhältnisse oder aus ähnlichen Gründen Schulschwierigkeiten haben?
- Wie geschieht die Schulung von Schülern mit Lern-, Leistungs-, oder Verhaltensstörungen bzw. Behinderungen?

Im Entscheid BGE 146 II 359 ff. hat das Bundesgericht diese Kriterien angewandt und als dem Bundesrecht und der Rechtsprechung entsprechende qualifiziert.

IV. Fehlen von Erwerbszwecken

Eine Privatschule kann sowohl zufolge gemeinnütziger als auch öffentlicher Tätigkeit nicht steuerbefreit werden, sobald Erwerbszwecke und zwar auch bloss mittelbar (beispielsweise zu Gunsten an der Institution mitbeteiligter Lehrkräfte) verfolgt werden. Die Geschäftspolitik muss den öffentlichen Zwecken klar untergeordnet sein. Die erwirtschafteten finanziellen Mittel dürfen einzig dazu eingesetzt werden, die Schul- und Unterrichtstätigkeit zu betreiben. Allfällige Erwerbsmotive von Mitgliedern / Aktionären sind demgegenüber einer Steuerbefreiung hinderlich. Steht die Gewinnerzielung im Vordergrund, so kann die Steuerbefreiung nicht gewährt werden. Eine unzulässige Vermengung von wirtschaftlichen Eigeninteressen und öffentlicher (bzw. gemeinnütziger) Zweckverfolgung darf deshalb nicht stattfinden.

Kein Hinderungsgrund für eine Steuerbefreiung liegt vor, wenn die Lehrkräfte zu marktüblichen Bedingungen entlohnt werden. Vom Lehrpersonal werden keine finanziellen Opfer verlangt, solange diese ausschliesslich in einem Angestelltenverhältnis zur Institution stehen.

V. Fehlen von Selbsthilfzwecken

Für eine Steuerbefreiung vorausgesetzt wird auch das Fehlen von Selbsthilfzwecken. Solche liegen vor, wenn die Tätigkeit überwiegend oder ausschliesslich im Interesse der Mitglieder erfolgt. Eltern, welche ihre Kinder auf die Privatschule schicken wollen, dürfen deshalb nicht verpflichtet werden, einer Institution beizutreten. Ein Beitritt muss freiwillig bleiben, ansonsten kein offener Destinatärskreis gegeben ist. Der Zugang zur Schule muss zudem allen Schülerinnen und Schülern offenstehen, welche die pädagogische Ausrichtung der Schule als solche respektieren. Werden bestimmte Geisteshaltungen oder religiöse Zwecke verfolgt, ist dies solange zulässig, als die im Lehrplan genehmigten Bildungs- und Lernziele im Vordergrund bleiben und deren Erreichen sichergestellt ist. Die Ausbildung darf nicht in erster Linie der Vermittlung einer bestimmten Geisteshaltung dienen.

VI. Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Abzugsfähig sind allein Zuwendungen, die unentgeltlich als Vergabungen oder Spenden erfolgen. Die Zuwendungen an eine Schulvereinigung sind nur dann abzugsfähig, sofern sie das normale Schulgeld übersteigen. Dies trifft im Umfang zu, als die Zuwendungen die Aufwendungen der Schule je Schüler (bzw. das von einer Privatschule unter vergleichbaren Verhältnissen erhobene Schulgeld) offensichtlich übersteigen. Schliesslich können Steuern, welche die Schulgemeinden erheben und die bei Steuerpflichtigen mit schulpflichtigen Kindern dem Schulgeld vergleichbar sind, von den steuerbaren Einkünften ebenfalls nicht abgezogen werden. Zur Beurteilung der Frage, welches Schulgeld als angemessen gilt,

kann die Jahresrechnung beigezogen werden. Diese Prüfung hat in Anwendung des Kostendeckungs- bzw. Äquivalenzprinzips zu erfolgen. Dabei ist zusätzlich zu berücksichtigen, dass eine Institution allenfalls auch Verpflegungs- und Übernachtungsmöglichkeiten anbietet. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind allfällige freiwillig geleistete Mitgliederbeiträge.

Entscheide:

- StE 1984 ZH A.21.11 Nr. 4
- unveröffentlichter BGE vom 29. August 1997 (2A.326/1995/leb)
- Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 19. März 2001
- Entscheid des Verwaltungsgerichtes Thurgau vom 6. Juni 2001
- BGE 146 II 359

3. Steuerbefreiung von Alters- und / oder Pflegeheimen sowie Alterswohnungen

I. Allgemeines

Der Betrieb eines Alters- und/oder Pflegeheims dient der Pflege und der Betreuung betagter Menschen zufolge ihrer altersbedingt verminderten Leistungsfähigkeit. Es handelt sich hier- bei um eine soziale Aufgabe. Die Steuerbefreiung erfordert vorweg die Rechtsform einer juristischen Person und die dauernde Zweckbindung der Mittel. Als Steuerbefreiungsgrund fällt in erster Linie der öffentliche Zweck in Betracht. Träger von Alters- und/oder Pflegeheimen sind oft Einwohner- und Ortsbürgergemeinden, Gemeindeverbände und andere Körperschaften des öffentlichen Rechts. In solchen Fällen liegt in der Regel ein öffentlicher Zweck vor. Zudem ist ein spezieller Steuerbefreiungsgrund aufgrund der Rechtsform gegeben. Prüfungsbedarf bezüglich des Vorliegens einer öffentlichen Aufgabe besteht hingegen bei privatrechtlich organisierten Trägerschaften. Kommt eine Steuerbefreiung wegen eines öffentlichen Zwecks nicht in Frage, so ist zu prüfen, ob eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit möglich ist.

II. Öffentlicher Zweck

Wesentliches Element des öffentlichen Zwecks ist das Erfüllen einer öffentlichen Aufgabe. Ob der Betrieb eines Alters- und/oder Pflegeheims einer öffentlichen Aufgabe entspricht, ist vorab aufgrund der jeweiligen kantonalen Gesetzgebung und der darin definierten Aufgaben zu prüfen. Öffentlich ist eine im Gesetz explizit genannte Aufgabe, für deren Erfüllung das Gemeinwesen oder der Kanton die Verantwortung trägt. Fehlt eine explizite Gesetzesbestimmung, wonach der Kanton oder das Gemeinwesen für die Altersbetreuung und die Alterspflege besorgt sein müssen, können weitere Merkmale auf eine öffentliche Aufgabe schliessen lassen. Solche Merkmale bilden ein der ausgeübten Tätigkeit zu Grunde liegender Leistungsauftrag des Gemeinwesens, eine wesentliche Beteiligung des Gemeinwesens an Bau- oder Betriebskosten, jährlich wiederkehrende Leistungen oder die Mitwirkung bzw. Initiative des Gemeinwesens bei der Gründung der Institution und schliesslich die Aufsicht oder die Vertretung des Gemeinwesens in den Organen.

III. Ausschluss von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken

Neben der öffentlichen Aufgabe dürfen grundsätzlich nicht gleichzeitig Erwerbs- und Selbsthilfzwecke verfolgt werden. Der Heimbetrieb darf insbesondere nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sein; sofern Gewinne erzielt werden, müssen diese reinvestiert werden. Eine übermässige Eigenkapitalbildung ist nicht zulässig.

Selbsthilfzwecke liegen vor, wenn der Heimbetrieb den Interessen von Mitgliedern der Trägerorganisation dient (z.B. weil sie den Betrieb führen, um daraus Erwerbseinkommen zu erzielen oder weil sie zu Vorzugsbedingungen Zugang zu den Leistungen des Alters- und Pflegeheims haben). Hinsichtlich der Frage der Entschädigungen an die Organe der Institution wird auf die separaten Ausführungen betreffend Entschädigung von leitenden Organen von Stiftungen und Institutionen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung verwiesen.

IV. Nebenzwecke

Die Ausübung gewisser mit dem Betrieb des Alters- und/oder Pflegeheims verbundenen gewerblichen Tätigkeiten (wie z.B. das Führen einer Cafeteria oder das Betreiben eines Kiosks) schaden der Steuerbefreiung nicht, solange diese dem Hauptzweck der Altersbetreuung und -pflege untergeordnet sind und allfällige Ertragsüberschüsse dem Hauptzweck zugutekommen. Dabei ist auch das Gebot der Wettbewerbsneutralität zu beachten.

V. Alterswohnungen

Das Erstellen, Verwalten und Vermieten von Alterswohnungen kann ebenfalls mit dem öffentlichen Zweck vereinbar sein (vgl. StE 1984 LU B 14 Nr. 3), sofern dies aufgrund der kantonalen Gesetzgebung oder der weiteren in Ziffer II genannten Kriterien im Rahmen der öffentlichen Aufgabe liegt oder einer solchen Aufgabenerfüllung dient. Die betreffenden Wohnungen müssen zudem für die Bedürfnisse von Betagten zweckmässig konzipiert sein und die dafür eingesetzten oder daraus erzielten Mittel der sozialen Altersbetreuung zu Gute kommen. Mitglieder der Trägerorganisation oder diesen Nahestehende dürfen keine bevorzugte Behandlung bei der Vermietung oder Benutzung solcher Wohnungen geniessen.

VI. Anbieten von luxuriösen Leistungen

Alters- und/oder Pflegeheime, deren Leistungsspektrum auf sehr wohlhabende Personen ausgerichtet ist und die dementsprechend teure, luxuriöse Leistungen anbieten, erfüllen in der Regel keine öffentliche Aufgabe. Dies gilt auch für das Anbieten von luxuriösen Alterswohnungen. Solche Institutionen stehen faktisch nur einem beschränkten Personenkreis offen und erbringen zur Zweckerfüllung in der Regel keine nennenswerten persönlichen oder finanziellen Opfer, so dass in diesen Fällen auch keine Gemeinnützigkeit besteht. Der Nachweis für das Vorliegen einer vollkommen uneigennützigem Zweckverfolgung und die Erbringung von Opfern bleibt aber vorbehalten.

Nicht jedes Leistungsangebot, welches einen gewissen Luxus beinhaltet, liegt ausserhalb des Kreises der öffentlichen Aufgaben. Verlangt ist insbesondere nicht, dass Alters- und Pflegeheime sich auf existenziell notwendige Leistungen (Existenzminimum) zu beschränken haben. Ob übermässiger, mit dem öffentlichen Zweck nicht mehr zu vereinbarender Luxus vorliegt, wird danach zu entscheiden sein, ob das betreffende Angebot in Bezug auf Preis und Leistung in keiner Weise mehr den Bedürfnissen und Möglichkeiten der Allgemeinheit entsprechen, sondern einzig auf einen beschränkten Kreis von sehr wohlhabenden Personen zugeschnitten ist. Dies kann anhand der Aufnahmebedingungen oder des Preisniveaus geprüft werden. Ist zweifelhaft, ob eine öffentliche Aufgabe vorliegt, kann allenfalls eine Stellungnahme der für den Bereich Alters- und Pflegeheime zuständigen kantonalen Fachstelle oder gegebenenfalls auch des betreffenden Gemeinwesens beigezogen werden.

4. Steuerbefreiung von Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung

I. Allgemeines

Nationalrätin Jacqueline Fehr hat am 22. März 2002 eine parlamentarische Initiative deponiert, welche im Bundesgesetz vom 4. Oktober 2002 über Finanzhilfen für familienergänzende Kinderbetreuung (SR 861) konkretisiert wurde. Auf dieser Grundlage haben verschiedene Kantone Anordnungen im Bereich der Kinderbetreuung getroffen, weshalb sich die Frage der steuerlichen Behandlung von Kinderkrippen und Kindertagesstätten häufig stellt. Sofern sich eine Institution an die nachfolgend genannten Regeln hält, rechtfertigt sich eine Steuerbefreiung von Einrichtungen der familienergänzenden Kinderbetreuung. Gemäss dem obgenannten Gesetz sowie der Verordnung über Finanzhilfen für familienergänzende Kinderbetreuung (SR 861.1), welche das Gesetz ergänzt, können folgende Institutionen in den Genuss von Finanzhilfen kommen:

- Kindertagesstätten (Artikel 2 der Verordnung). Diese haben zum Zweck, Kinder im Vorschulalter zu betreuen. Sie müssen über mindestens 10 Plätze verfügen und während mindestens 25 Stunden pro Woche und 45 Wochen pro Jahr geöffnet sein (betrifft Kleinkinderstätten, Krippen, Kindergarten etc.).
- Einrichtungen für schulergänzende Betreuung (Artikel 5 der Verordnung). Deren Zweck besteht darin, die Kinder im Schulalter ausserhalb der Unterrichtszeit zu betreuen. Sie müssen über mindestens 10 Plätze verfügen und pro Woche an mindestens 4 Tagen und pro Jahr während mindestens 36 Schulwochen geöffnet sein (betrifft die Betreuung von Schülern ausserhalb der Unterrichtsstunden, darin eingeschlossen Kantinenverpflegung und Aufgabenhilfe).
- Strukturen für die Koordination der Betreuung von Tagesfamilien (Artikel 8 der Verordnung). Hierzu gehören Tageselternvereine, Fachverbände sowie spezialisierte private gemeinnützige Organisationen.

Das Alter der betroffenen Kinder erstreckt sich demnach von der Geburt bis hin zum Ende der obligatorischen Schulzeit.

Kommt eine Institution nicht in den Genuss von Finanzhilfen des Bundes, liegt darin noch kein ausreichender Grund, die Steuerbefreiung zu verweigern. Die Finanzhilfe ist nur vorgesehen für neue Strukturen der Kinderbetreuung sowie für bestehende Institutionen, welche ihr Angebot in erheblichem Umfange vergrössern wollen. Deshalb muss eine Steuerbefreiung anhand der nachfolgend in dieser Ausführung entwickelten Kriterien, welche regelmässig bei einer Institution mit öffentlicher Zwecksetzung erfüllt sein müssen, überprüft werden, selbst wenn einer Institution keine staatliche finanzielle Unterstützung gewährt wurde.

Es kann sich deshalb rechtfertigen, auch gegenüber Institutionen eine Steuerbefreiung auszusprechen, welche zwar keine finanzielle Unterstützung des Staates geniessen, welche jedoch die nachfolgenden Regeln beachten.

II. Voraussetzungen der Steuerbefreiung im Einzelnen

A. Öffentlicher Zweck

Die gewählte Struktur muss darauf ausgerichtet sein, Eltern dabei behilflich zu sein, Familie und Arbeit oder Ausbildung besser aufeinander abzustimmen. Berufliche Belastungen sollen besser koordiniert werden können und sie sollen eine Aufwertung erfahren. Das Bundesgesetz stützt sich ausdrücklich auf Artikel 116 Abs. 1 der Bundesverfassung ab. Dieser Artikel hebt hervor, dass sich der Bund um die Bedürfnisse von Familien kümmert. In diesem Sinne steht fest, dass eine in einem Warenhaus oder in einem Fitnessstudio eingerichtete Kinderkrippe nicht die notwendigen Voraussetzungen erfüllt, um steuerbefreit zu werden.

B. Juristisches Rechtskleid

Institutionen der Kinderbetreuung müssen als juristische Person ausgestaltet sein. Als solche kommen Genossenschaften, Stiftungen, Vereine und Aktiengesellschaften in Frage (vgl. Bundesgesetz vom 4. Oktober 2002, Artikel 3 lit. a). Daraus folgt, dass für Strukturen, bei welchen die Führung einer einzigen Person oder einer einfachen Gesellschaft obliegt, keine Steuerbefreiung beansprucht werden kann (beispielsweise, wenn sich jemand als "Tagesmutter" anbietet). Wurde eine Institution als Aktiengesellschaft errichtet, was in der Praxis selten anzutreffen ist, muss besonderes Augenmerk auf das Erfordernis der Uneigennützigkeit gerichtet werden, insbesondere mit Bezug auf Dividendenausschüttungen, überhöhte Saläre, Liquidationsüberschüsse etc.

C. Fehlen von Erwerbszwecken / Unwiderruflichkeit der Zweckbindung

Die juristischen Personen dürfen keine Gewinnerzielungsabsichten verfolgen (Artikel 3 lit. a. des zitierten Gesetzes). Die Statuten müssen die Unwiderruflichkeit der Mittel für den steuerbefreiten öffentlichen Zweck enthalten. Für den Fall der Auflösung der juristischen Person müssen sie zudem vorsehen, dass der Liquidationsüberschuss der Allgemeinheit zugutekommt oder das verbleibende Vermögen an eine andere steuerbefreite Institution mit ähnlicher Zwecksetzung zufallen muss.

Auch wenn kein eigentliches Opferbringen der Vorstandsmitglieder verlangt wird, darf eine Steuerbefreiung nur ausgesprochen werden, wenn die Höhe der Entschädigungen nicht darauf schliessen lässt, dass eine versteckte Verteilung der erwirtschafteten Erträge erfolgen soll. Folglich haben Mitglieder des Vereinsvorstandes, von Verwaltungs- oder Stiftungsräten nur einen Anspruch auf Entschädigung der Barauslagen (vgl. dazu die separaten Ausführungen betreffend Entschädigungen von leitenden Organen). Allfällige über die Institution verfolgte Gewinnerzielungsabsichten von mit der Institution verbundenen Personen wären einer Steuerbefreiung hinderlich.

D. Kantonale Gesetzgebung betreffend die Platzierung von Kindern ausserhalb familiärer Strukturen

Die Kindertagesstätten und Einrichtungen für schulergänzende Betreuung müssen den kantonalen Qualitätsanforderungen genügen (Artikel 3 Abs. 1 lit. c des zitierten Gesetzes). Die seitens der Kantone aufgestellten Qualitätsanforderungen befassen sich namentlich mit dem Gebührenrahmen, der Ausbildung des Personals, dem zahlenmässigen Verhältnis von diplomierten Mitarbeitenden zu Hilfspersonen und Praktikanten sowie der Hygiene der Örtlichkeiten. Gewisse kantonale Gesetzgebungen setzen zwei Bewilligungen voraus: Die erste Bewilligung bedarf es zum Führen der Räumlichkeiten, eine zweite Bewilligung benötigt ferner diejenige Person, welche die Kindertagesstätte betreiben will. Wird die gesetzlich verlangte Betriebsbewilligung gewährt, ist dies gleichzeitig Indiz dafür, dass eine Steuerbefreiung ausgesprochen werden kann.

E. Offener Destinatärskreis

Obwohl dieses Kriterium im Gesetz nicht ausdrücklich genannt wird, muss eine Institution, welche eine Steuerbefreiung erlangen will, dazu bereit sein, Kinder aufzunehmen, ohne einen Unterschied bezüglich Rasse, Nationalität, Sprache, Religion, Geschlecht, sozialer Herkunft oder Unternehmenszugehörigkeit zu treffen. Die Institution muss politisch neutral sein. Die Aufnahme von Kindern darf nicht statutarisch beschränkt werden auf eine Gemeinde oder ein einziges Quartier, sondern es muss eine Ausweitung auf die Kinder der Region erfolgen, wobei den beschränkten finanziellen Mitteln und den übrigen Ressourcen, über welche die Institution verfügen kann, Rechnung getragen werden muss.

In Bezug auf Kinderkrippen von Unternehmungen wird darauf hingewiesen, dass ein Unternehmer ebenfalls eine eigene unabhängige juristische Person gründen muss, um die gesetzlich vorgesehene finanzielle Unterstützung zu erlangen. Wenn diese Institution die verlangte Öffnung im obgenannten Sinne wie auch die weiteren Kriterien erfüllt, steht einer Steuerbefreiung nichts entgegen. Es wäre dagegen nicht zulässig, wenn die Anmeldungen strikte beschränkt würden auf Kinder des Personals des Unternehmens; in einem solchen Fall werden Selbsthilfzwecke verfolgt, welche eine Steuerbefreiung ausschliessen. Kinderkrippen von Universitäten können im Regelfall befreit werden, da sie

keine Erwerbszwecke verfolgen und die Verwirklichung der Chancengleichheit im Vordergrund steht.

F. Finanzierung

Allgemein wird die finanzielle Beteiligung der Eltern an der Kinderkrippe von deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit abhängig gemacht. Unterschiedliche abgestufte Tarife, welche sich nach dem Wohnort der Eltern richten, sind einer Steuerbefreiung nicht hinderlich. Die zeitlich begrenzte Bundeshilfe wird nur gewährt, wenn die Kantone, die Gemeinden wie auch die Arbeitgeber einen entsprechenden Beitrag leisten.

5. Steuerbefreiung von Institutionen mit gemeinnütziger oder öffentlicher Zwecksetzung bei Tätigkeit im Ausland

Vorab muss präzisiert werden, dass sich zwei verschiedene Ausgangslagen präsentieren können:

I. Arten

A. Auslandstätigkeiten von schweizerischen Organisationen

Beispiel: Eine schweizerische Stiftung (ein schweizerischer Verein) entfaltet die Tätigkeit im Ausland (Aktivitäten in der Schweiz sind sehr beschränkt).

Ein (oder mehrere) Stifter mit Wohnsitz im Ausland gründet (bzw. gründen) eine schweizerische Stiftung zum Kampf gegen den Krebs; in den Statuten ist vorgesehen, dass das Geld für eine Klinik in Frankreich bestimmt ist, welche für die Behandlung von Krebskranken spezialisiert ist (in dieser Klinik wurden die Eltern des Stifters behandelt).

In einem vergleichbaren Fall wurde eine Stiftung durch den Sitzkanton verpflichtet, einen gewissen Prozentsatz der finanziellen Mittel einer schweizerischen Universität (für ihre Institute, die sich mit Krebsforschung beschäftigen) zu widmen, und außerdem das Vorhandensein eines schweizerischen Mitglieds (Krebsspezialist) im Stiftungsrat verlangt.

Dieser Art von Tätigkeit wohnt stets ein erhöhtes Risiko inne, dass das ins Ausland transferierte Geld nicht für den eigentlichen Zweck verwendet wird; es ist deshalb nötig, von den beteiligten Personen höchste Transparenz zu verlangen.

B. Sammeltätigkeit von schweizerischen juristischen Personen, die im Interesse von ausländischen Organisationen handeln („fundraising“)

Beispiel: Eine schweizerische Stiftung (ein schweizerischer Verein) unterstützt eine ausländische Stiftung (einen ausländischen Verein) in ihren Tätigkeiten. Die Einkünfte werden ausschließlich dazu verwendet, um die Tätigkeit einer ausländischen Stiftung zu unterstützen. Der Sitz kann beispielsweise in der Schweiz gewählt werden, weil die Schweizer Bevölkerung auf Entwicklungsprojekte sensibilisiert ist und derartige Tätigkeiten in der Regel gerne finanziell unterstützt.

In diesem Fall ist hervorzuheben, dass die Kontrolle darüber äußerst schwierig ist, ob eine karitative Sammeltätigkeit gegeben ist. Unbestrittenermassen ist der karitative Bereich ein bedeutender weltwirtschaftlicher Zweig. Er ergänzt die Aktivitäten der öffentlichen Hand, indem er ein breitgefächertes Angebot zur Hebung der Lebensqualität bietet. Aufgrund dieser Ausgangslage sollte eine Steuerbefreiung nicht verweigert werden, sofern gewisse nachfolgend genannte Bedingungen erfüllt sind und ein Allgemeininteresse ausgewiesen ist. In diesem Fall muss höchste Transparenz betreffend die Beziehungen zwischen der schweizerischen und der unterstützten ausländischen Stiftung bestehen.

Es ist angebracht (aber nicht immer möglich), eine Steuerbefreiungsverfügung des ausländischen Staates sowie Statuten und Bilanzen der ausländischen Stiftung zu verlangen. Jedenfalls stellt eine Steuerbefreiungsverfügung des Sitzstaates ein wichtiges Indiz für die Gemeinnützigkeit dar. Es ist auch notwendig, dass die juristische Person die Bedingungen und Kriterien der Gemeinnützigkeit nach schweizerischem Recht erfüllt.

Es muss verlangt werden, dass die Hilfeleistung an eine ausländische Stiftung in den Statuten der schweizerischen Stiftung ausdrücklich vorgesehen ist. Grundsätzlich ist zu prüfen, in welchem Land die ausländische Stiftung ihren Sitz hat; ein Sitz in sog. „off-shore“ Regionen müsste an sich zu einem negativen Entscheid führen, auch hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Mitteln, die an solche Stiftungen überwiesen werden.

In diesen Fällen muss eine flexible, transparente, wirksame und angemessene Aufsicht möglich sein, um das Risiko allfälliger Missbräuche zu verhindern. Eine Kontrolle der tatsächlichen Tätigkeit im Ausland ist äußerst wichtig.

II. Entwicklung der Praxis der Steuerbehörden

Die Problematik der Steuerbefreiung von juristischen Personen, welche gemeinnützige Zwecke verfolgen und die ihre Tätigkeit im Ausland vollbringen, war immer wieder Gegenstand von Auseinandersetzungen und hat im Laufe der Jahre eine stete Entwicklung erfahren.

Zu Beginn der 90er-Jahre präziserte der Bundesrat den Gemeinnützigkeitsbegriff (Einfache Anfrage Spoerry vom 12. Juni 1989, Bericht der Bundesversammlung, Nationalrat, 1989, IV S. 1813):

„... Es versteht sich von selbst, dass unter Allgemeininteresse das schweizerische Allgemeininteresse zu verstehen ist. Als im schweizerischen Allgemeininteresse liegend gelten Ziele, die der Bund, die Kantone und Gemeinden in ihren Förderungsbereich aufgenommen haben. Seit jeher wird die Steuerbefreiung unter dem Gesichtspunkt des schweizerischen Allgemeininteresses aber nur solchen Körperschaften zugestanden, die auch eine gewisse Tätigkeit in der Schweiz selbst entwickeln. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass nur solche Bestrebungen mit der Steuerfreiheit honoriert werden sollen, die das schweizerische Gemeinwesen bis zu einem gewissen Grade in der Erfüllung seiner öffentlichen Aufgaben unterstützen, ergänzen oder entlasten.

Nur für Organisationen humanitärer Art (z.B. Hilfe für Kriegsversehrte, Hilfe für Hungergebiete) wurde diesbezüglich eine ausschließliche Tätigkeit im Ausland zugelassen. Die Schweiz hat nach alter Tradition solche Hilfswerke für das Ausland ins Leben gerufen, weil sie es als moralische Pflicht betrachtet, sich auf diesem Gebiet einzusetzen.

Demgegenüber sind wissenschaftliche und kulturelle Körperschaften (ausgenommen Spitzenorganisationen mit weltweiter Tätigkeit), die lediglich ihren Sitz in der Schweiz, ihre Tätigkeit aber ausschließlich im Ausland haben, mangels schweizerischen Allgemeininteresses nie befreit worden. Der Sitz einer derartigen Stiftung in der Schweiz aus rein währungs- politischen, sicherheitspolitischen oder ähnlichen Überlegungen vermag die Steuerbefreiung eben nicht zu rechtfertigen. “

Diese Auffassung ist von der Lehre kritisiert worden. Insbesondere nach Ansicht von Reich (vgl. ASA 58, S 465 ff.), sollte man sich nicht auf Fälle humanitärer Hilfe beschränken, sondern es wäre angemessen, die Steuerbefreiung folgenden vier Tätigkeitsbereichen zuzugestehen:

- Entwicklungshilfe;
- humanitäre Hilfe;
- Kulturförderung;
- ökologische Hilfe.

Demgemäss hat das Allgemeininteresse zwei Grundlagen:

A. Entwicklungshilfe als Staatsaufgabe

Diese Tätigkeit ist unter die Staatsaufgaben einzuordnen als integrierender Bestandteil der schweizerischen Außenpolitik. Gerade für den Kleinstaat Schweiz bildet die internationale Solidarität notwendige Voraussetzung zur Wahrung der eigenen Interessen. Entwicklungshilfe fordert den Einbezug kultureller, sozialer und ökologischer sowie volkswirtschaftlicher und weltwirtschaftlicher Probleme.

In diesem Zusammenhang ist auf Artikel 5 des Bundesgesetzes über die internationale Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe vom 19. März 1976 (SR 974.0) hinzuweisen:

„Die Entwicklungszusammenarbeit unterstützt die Entwicklungsländer im Bestreben, die Lebensbedingungen ihrer Bevölkerung zu verbessern. Sie soll dazu beitragen, dass diese Länder ihre Entwicklung aus eigener Kraft vorantreiben. Langfristig erstrebt sie besser aus- gewogene Verhältnisse in der Völkergemeinschaft.

Sie unterstützt in erster Linie die ärmeren Entwicklungsländer, Regionen und Bevölkerungsgruppen. Sie fördert namentlich:

- a. die Entwicklung ländlicher Gebiete;*
- b. die Verbesserung der Ernährungslage, insbesondere durch die landwirtschaftliche Produktion zur Selbstversorgung;*
- c. das Handwerk und die örtliche Kleinindustrie;*
- d. die Schaffung von Arbeitsplätzen;*
- e. die Herstellung und Wahrung des ökologischen und demografischen Gleichgewichts“.*

B. Unterstützung privater Bestrebungen

Die Tätigkeit privater Organisationen bildet in der Schweiz traditionellerweise einen festen Pfeiler der internationalen Entwicklungszusammenarbeit. Es darf nicht außer Acht gelassen werden, dass private Projekte oftmals sehr viel effizienter sind als Staatliche.

Reich hält in seinem Aufsatz fest, dass die Auffassungen zur Frage der Auslandstätigkeiten steuerbefreiter Organisationen weit auseinanderklaffen. Es bereite Schwierigkeiten, hier das „Allgemeininteresse“ oder das Gesamtinteresse an einer bestimmten Aktivität nachzuweisen (a.a.O., S. 494). Er hat daher den Begriff der „Solidarität“ als Schlüsselbegriff geprägt. Solidarität erzeugt Hilfsbereitschaft, gewährt Mitmenschen Unterstützung nicht nur in der Not, sondern ist ganz allgemein auf den Ausgleich sozialer Defizite ausgerichtet (a.a.O., S. 504).

III. Aktuelle Praxis

Der oben unter Ziffer 2 genannte Begriff der Solidarität wurde 1995 wieder aufgenommen im Kreisreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Artikel 56 lit. g DBG) oder Kultuszwecke (Artikel 56 lit. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Artikel 33 Abs. 1 lit. i und Artikel 59 lit. c DBG), welches Folgendes vorschreibt:

„(...) Die Verfolgung des Allgemeininteresses ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. So kann das Gemeinwohl gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen beispielsweise die soziale Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie

Entwicklungshilfe“.

„(...) 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 juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden, soweit deren Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt und uneigennützig erfolgt“.

Dieser Ansatz kann wie folgt zusammengefasst werden:

Die Tätigkeit, die auch Ausdruck der schweizerischen Solidarität gegenüber dem Ausland ist, muss, aus (schweizerischer) gesamtgesellschaftlicher Sicht, als förderenswert erachtet werden.

IV. Juristische Personen mit Sitz im Ausland und Zweigniederlassung in der Schweiz

Beispiel: Eine im Ausland ansässige juristische Person eröffnet eine Zweigniederlassung in der Schweiz. Die Letztere stellt ein Gesuch um Steuerbefreiung, welche ihr verweigert wird. Kann die juristische Person, auch wenn sie im Ausland domiziliert ist, die Steuerbefreiung in ihrem Namen, aber für ihre Zweigniederlassung, verlangen?

Gemäss Artikel 56 lit. g DBG können nur juristische Personen für ihren Gewinn von der Steuer befreit werden. Die Zweigniederlassung ist eine Betriebsstätte und besitzt als solche keine eigene Rechtspersönlichkeit. Da es sich bei ihr nicht um eine juristische Person handelt, kann sie keine Steuerbefreiung beantragen.

Andererseits äussert sich diese Bestimmung nicht darüber, ob eine Institution mit Sitz im Ausland und mit vergleichbarer Struktur wie eine schweizerische juristische Person für ihre Betriebsstätte die Steuerbefreiung verlangen kann. In seiner Botschaft vom 25. Mai 1983 zur Steuerharmonisierung hat der Bundesrat vorgeschlagen, die Steuerbefreiung auf juristische Personen zu beschränken, die ihren Sitz in der Schweiz haben. Diese Voraussetzung wurde jedoch nicht in den endgültigen Gesetzestext aufgenommen. Es muss daher gefolgert werden, dass es nicht erforderlich ist, dass die juristische Person ihren Sitz in der Schweiz haben muss, um ein Gesuch um Steuerbefreiung stellen zu können.

Selbst wenn die Steuerbefreiung einer juristischen Person mit Sitz im Ausland und Zweigniederlassung in der Schweiz gestützt auf Artikel 56 lit. g DGB zugestanden werden könnte, wären dennoch Zuwendungen an diese oder an ihre Betriebsstätte in der Schweiz nicht nach Artikel 33a DGB vom Einkommen bzw. nach Artikel 59 Abs. 1 lit. c DBG vom Gewinn abzugsfähig. Der Gesetzgeber hat ausdrücklich vorgesehen, dass gemeinnützige Zuwendungen im Sinne der vorerwähnten Artikel nur dann steuerlich abzugsfähig sind, wenn sie an juristische Personen **mit Sitz in der Schweiz** geleistet werden, welche wegen öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken steuerbefreit sind.

Die Frage der Steuerbefreiung einer juristischen Person mit Sitz im Ausland wird ausschliesslich aus der Sicht schweizerischen Rechts geprüft. Aus diesem Grund ist die im Sitzstaat ausgesprochene Steuerbefreiung zwar von Interesse, bietet aber keine Garantie, dass die Steuerbefreiung auch in der Schweiz gewährt wird.

V. Kontrolle der tatsächlichen Tätigkeit bei Auslandaktivitäten

A. Tatsächliche Verfolgung der Tätigkeit im Ausland

Wenn die Voraussetzungen zum Erhalt der Steuerbefreiung erfüllt sind, ist fortlaufend zu verfolgen, ob diese im Rahmen der Auslandstätigkeit auch tatsächlich eingehalten werden.

Es gilt auch zu verhindern, dass die Sammeltätigkeit nicht als Deckmantel für illegale Aktivitäten missbraucht wird. In diesem Zusammenhang hat die Organisation FATD (Financial Action Task Force) in ihrem Bericht über die Erscheinungsformen der Geldwäscherei 2001 – 2002 (www.fatf-gafi.org/FATDocs_fr.htm#Trends) einige Beispiele vorgestellt, wo die Institution nur ein Deckmantel war, mit der einzigen Bestimmung, Gelder zur Unterstützung des Terrorismus weiterzuleiten.

Daraus ergibt sich Folgendes:

- Bei den statutarisch vorgesehenen Organen der juristischen Person muss es sich um gut beleumdete, vertrauenswürdige Personen schweizerischer Nationalität oder mindestens mit Wohnsitz in der Schweiz, handeln. Das Führungsorgan muss alle leitenden Mitglieder der ausländischen Organisation und deren Geschäftsleitung kennen. Es sind regelmäßig Sitzungen abzuhalten, Beschlüsse schriftlich festzuhalten und das Wahlprozedere für Funktionäre zu regeln, inklusive Abwahl und Rücktritt.
- Die in der Schweiz verfolgten Aktivitäten müssen gebührend überwacht werden. Publikationen, die Spendenaufrufe enthalten, müssen Spender präzise und transparent über das Ziel / die Ziele der Kollekte informieren.
- Die Jahresrechnungen müssen korrekt und detailliert sein. Andererseits müssen Jahresberichte präsentiert werden, die vollständig und detailliert über die entfaltete Tätigkeit informieren. In diesem Zusammenhang muss die Frage der Geldwäscherei in Erinnerung gerufen werden. Es ist jedoch nicht in erster Linie Aufgabe der Steuerbehörde, sondern der Banken, über welche der Zahlungsverkehr abgewickelt wird, dies zu kontrollieren. Bar-Transaktionen sollten nur ausnahmsweise erfolgen. Für juristische Personen, über welche Gelder transferiert werden, ist zu verlangen, dass normale Bankkonti geführt werden und für den Zahlungsverkehr die dafür vorgesehenen bzw. durch die Banken akzeptierten Formulare verwendet werden. Mit anderen Worten sollten sich Institutionen, die über erhebliche Mittel verfügen, für ihren Zahlungsverkehr der banküblichen Mittel bedienen. Wichtig ist auf jeden Fall breite Transparenz über Herkunft und spätere Verwendung der Mittel. Etwas weniger strenge Anforderungen können an die Tätigkeit der Verwaltung gestellt werden. Schließlich bleibt anzumerken, dass die genaue Prüfung grundsätzlich Aufgabe der zivilrechtlichen Aufsichtsbehörde ist. Die oben genannte Praxis hinsichtlich Kontoführung untersteht den bankinternen Kontrollsystemen.
- Sofern es sich bei der unterstützten Organisation im Ausland um eine juristische Person handelt, ist die Steuerbefreiungsverfügung des Sitzstaates, sofern eine solche vorliegt, zu verlangen.
- Die Steuerbehörde hat die ausgeübte Tätigkeit regelmäßig zu überwachen und die zeitliche Geltungsdauer der Steuerbefreiung ist zu befristen. Anlässlich der Verlängerung kann das Vorliegen einer gemeinnützigen Auslandstätigkeit erneut geprüft werden, und die Steuerbefreiung ist nur zu erteilen, wenn die Voraussetzungen dazu immer noch erfüllt sind. Weiter ist anzustreben, dass die Jahresrechnungen von einer unabhängigen (externen) Revisions-/Kontrollstelle geprüft werden. Schlussendlich ist es angebracht zu prüfen, ob die gemeinnützige Tätigkeit tatsächlich verfolgt und erreicht wurde (der Revisionsbericht für sich gibt keine Gewähr, dass die Mittel auch tatsächlich an die statutarisch Begünstigten gelangt sind). Es ist ebenfalls notwendig, sich zu versichern, dass angemessene Kontrollen über die Realisation der Ziele bestehen. Schließlich ist auch auf ein angemessenes Verhältnis der Kosten für die Verfolgung des gemeinnützigen Ziels und für die Verwaltung zu achten.
- Es ist zu prüfen, ob die Möglichkeit besteht, zumindest teilweise eine Tätigkeit in der Schweiz zu verfolgen (in Fällen reinen „fundraisings“ ist eine Tätigkeit in der Schweiz nicht erforderlich). Grundsätzlich gilt, dass die Steuerbehörde umso detaillierter zu dokumentieren ist, je mehr die juristische Person ihre Tätigkeit im Ausland verfolgt. Gleiches gilt, wenn Einzelpersonen direkt unterstützt werden.
- Die Rechtsform der Stiftung ist anderen Gesellschaftsformen für juristische Personen vorzuziehen, da diese unter Aufsicht der zivilrechtlichen Aufsichtsbehörde steht (dies bedeutet eine doppelte Kontrolle). Darüber hinaus verlangt die eidgenössische Stiftungsaufsicht, dass mindestens eine Person schweizerischer Nationalität im Stiftungsrat Einsitz nimmt.

Diese Auflistung der zu überprüfenden Punkte ist nur beispielhaft und nicht abschließend. In diesem

Sinn sind diese Kriterien von Fall zu Fall anzuwenden.

B. Juristische Personen mit Sitz im Ausland und Betriebsstätte in der Schweiz

Die Kontrolle ist in diesem Bereich umso wichtiger, einerseits weil die Tätigkeit grundsätzlich im Ausland verfolgt wird, andererseits, weil die juristische Person im Ausland domiziliert ist. Aus diesen Gründen sind die Anforderungen hinsichtlich der einzureichenden Dokumente einer juristischen Person mit Sitz im Ausland noch höher anzusetzen als an jene einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz, deren Tätigkeit ausschließlich im Ausland erfolgt. Die einzureichenden Unterlagen müssen u.a. aussagekräftig, geeignet und mit einer Apostille versehen sein. Sie müssen weiter in einer schweizerischen Landessprache oder mindestens in einer verbreiteten Sprache abgefasst sein. Außerdem müssen diese Unterlagen auf die Hauptorganisation lauten und nicht auf die Betriebsstätte in der Schweiz.

Unter der Annahme, dass die ausländische juristische Person die Steuerbefreiung tatsächlich erhält, ist es wichtig, dass diese regelmäßig (jährlich) ihre Rechnungen oder andere Dokumente einreicht, die für den Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen für die gewährte Steuerbefreiung notwendig sind. Sollte es der juristischen Person nicht gelingen, diese Auflagen in zufriedenstellender Weise zu erfüllen, wäre die *Steuerbefreiung* unverzüglich zu widerrufen.

6. Abgrenzung zwischen Kultuszweck und weltanschaulicher, lebens- philosophischer Zweckbestimmung

I. Ausgangslage

Nach Artikel 56 lit. h DBG und Artikel 23 Abs. 1 lit. g StHG sind juristische Personen von der Steuerpflicht befreit, die kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen. Eine Definition des Begriffes des Kultuszweckes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. In der Praxis stellen sich aber in vielfältiger Weise Abgrenzungsprobleme insbesondere zu weltanschaulichen, philosophischen oder ideellen Zwecken, die nicht unter diese Steuerbefreiungsnorm fallen. Für die Rechtsanwendung erscheint es hilfreich, Kriterien zur Verfügung zu haben, die eine justiziable wie auch praktikable Handhabung von teils schwierigen Grenzfällen ermöglichen.

II. Begriffe

A. Religion

Mit der Steuerbefreiung von juristischen Personen, die Kultuszwecke verfolgen, hat der Gesetzgeber die Ausübung der verfassungsmässig geschützten Glaubens- und Gewissensfreiheit erleichtern wollen. Das Wort „Kultus“ stammt vom lateinischen Begriff „cultus“ ab, welcher „Verehrung“ im Sinne einer religiösen Tätigkeit bedeutet. Demzufolge bedingt die Ausübung des Kultus die Zugehörigkeit zu einer Religion. Das Wort „religio“ bezeichnete die Erfüllung von Pflichten gegenüber staatlich anerkannten höheren Mächten. Im heutigen Sprachgebrauch wird unter Religion jenseitsgerichtete Lehren verstanden. Dieser Bezug findet sich denn auch bei den Weltreligionen wie Christentum, Judentum, Islam, Buddhismus und Hinduismus darin, dass diese davon ausgehen, dass höhere Mächte auf die menschlichen Schicksale einwirken (Links: <http://www.relinfo.ch>; <http://www.ref.ch>; http://www.kath.ch/do_weltreligionen.htm). Auch zeichnet sich eine Religion dadurch aus, dass sie auf bestimmte **Gottheiten bzw. höhere Mächte** ausgerichtet ist (vgl. Greter in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 56 DBG N 43). Mit anderen Worten muss es sich dabei um eine Begegnung des Menschen mit dem Transzendenten (Bindung des Menschen zu Gott, mehreren Göttern oder sonst zu einem höchsten, überirdischen Wesen) handeln (Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, S. 81; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, S. 267; StE 1988 B 71.64 Nr. 1).

B. Landeskirchen, öffentlichrechtlich anerkannte und übrige Religionsgemeinschaften

Unter Landeskirchen sind kantonal anerkannte Religionsgemeinschaften und Kirchengemeinden im Rechtskleid öffentlich-rechtlicher Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit zu verstehen. Den Landeskirchen steht regelmässig die Kompetenz zu, von ihren Mitgliedern eine Kirchensteuer zu erheben. Gemäss Artikel 56 lit. c DBG und Artikel 23 Abs. 1 lit. c StHG sind die Landeskirchen als Kirchengemeinden oder Gebietskörperschaften der Kantone ohne weiteres von der Steuerpflicht befreit. Als Landeskirche gelten in den meisten Kantonen die evangelisch-reformierte, die römisch-katholische sowie die christkatholische Kirche (<http://www.kirchen.ch/landeskirchen.php?sprache=d>).

In einigen Kantonen gibt es neben den Landeskirchen auch solche Religionsgemeinschaften, die öffentlichrechtlich anerkannt sind (zur Zeit: Basel-Stadt [SG 190.100 i. V. m. Art. 19 KV-BS], Bern [BSG 101.1 i. V. m. Art. 126 KV-BE], St. Gallen [sGS 171.2 i. V. m. Art. 109 KV-SG]; www.unilu.ch/qf/3259_11709.htm). Die öffentlichrechtliche Anerkennung bewirkt, dass eine solche Religionsgemeinschaft den Status einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit erlangt. Sie sind aufgrund ihres Rechtskleides (öffentlich-rechtliche Körperschaft) von den direkten Steuern befreit (vgl. Artikel 56 lit. c DBG und Artikel 23 Abs. 1 lit. c StHG).

Andere Religionsgemeinschaften, die weder zu den Landeskirchen noch zu den öffentlich-rechtlich anerkannten Religionsgemeinschaften zählen, unterstehen hinsichtlich ihrer Organisationsform dem Privatrecht. Hierzu gehören unter anderem die Freikirchen (www.freikirchen.ch/mitglieder/index.php) sowie jüdische, buddhistische und muslimische Gemeinden ohne öffentlichrechtliche Anerkennung (Marianne Klöti-Weber/Dave Sigrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1,

S. 113 f.). Eine Steuerbefreiung können solche Glaubensgemeinschaften nur unter der Bestimmung von Artikel 56 lit. h DBG bzw. Artikel 23 Abs. 1 lit. g StHG beantragen.

Aus vorstehenden Ausführungen lassen sich folgende Institutionen unterscheiden:

Institutionen mit Kultuszwecken	Gesetzl. Grundlage	Steuerbefreiungsnorm
Landeskirchen / Kirchgemeinden (evangelisch-reformierte, die römisch-katholische Kirche sowie die christkatholische Kirche)	Kantonale Verfassungen / Kantonale Gesetze	Art. 56 lit. c DBG sowie Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG
Öffentlich-rechtlich anerkannte Religionsgemeinschaften (zur Zeit jüdische Gemeinden in den Kantonen Basel-Stadt, Bern und St. Gallen)	Kantonale Verfassungen / Kantonale Gesetze	Art. 56 lit. c DBG sowie Art. 23 Abs. 1 lit. c StHG
Übrige Religionsgemeinschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit	Art. 60 ff. / Art. 80 ff. ZGB	Art. 56 lit. h DBG sowie Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG

C. Sekten

Umgangssprachlich wird als Sekte in der Regel eine Gruppe bezeichnet, deren Mitglieder allein die eigene Weltansicht gelten lassen, womit allerdings auch nichtreligiöse Gruppierungen in den Sektenbegriff einbezogen werden. Im theologischen Sprachgebrauch beschreibt der Begriff „Sekte“ eine Abspaltung von einer Mutterreligion, zwar aufgrund neuer Offenbarungsquellen oder Überbewertung einzelner Glaubensaspekte (vgl. „Sekten“ oder vereinnahmende Bewegungen in der Schweiz, Bericht der Geschäftsprüfungskommission des Nationalrates vom 1. Juli 1999 auf der Homepage: www.admin.ch/ch/d/ff/1999/9884.pdf). Gestützt auf diese Definition ist es zwar möglich, dass Sekten unter die Steuerbefreiungsnorm von Artikel 56 lit. h DBG fallen können, wenn die anderen Voraussetzungen erfüllt sind. Soweit also eine Sekte sich aus einer der Weltreligionen ableitet oder eine Mischung verschiedener Religionen (neue Offenbarungsquellen) darstellt, besteht auch bei diesen religiösen Sondergruppierungen das Element der jenseitsgerichteten Lehre (transzendentes Element). Im Hinblick auf die Steuerbefreiung mangelt es vielen Sekten hingegen an der Voraussetzung **der gesamtschweizerischen bzw. kantonalen Bedeutung**. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass Religionsgemeinschaften, die zu strafrechtlichen Handlungen auffordern bzw. praktizieren oder gegen den schweizerischen "ordre public" verstossen und somit als Gefahr für den Rechtsstaat anzusehen sind, selbstverständlich ausser Betracht fallen. Ebenfalls ausgeschlossen sind Institutionen, welche widerrechtliche oder sittenwidrige Zwecke verfolgen oder die Unterwanderung des politischen Systems auf religiöser Grundlage bezwecken (z. B. mit aggressiver Werbung). Die Beurteilung, ob es sich bei einer Institution um eine Sekte handelt oder ob ein Kultuszweck vorliegt, können die Steuerbehörden im Regelfall nicht selbst vornehmen.

Offizielle von Bund oder Kantonen eingerichtete Beratungs- bzw. Fachstellen gibt es keine. Hingegen besteht seitens der Landeskirchen und privater Institutionen ein zahlreiches Angebot an Auskunftsstellen über Religionsfragen (<http://www.relinfo.ch/sekten/stufen.html>; <http://www.cic-info.ch>). Es empfiehlt sich, diese Informationsstellen anzugehen.

III. Verfolgen von Kultuszwecken

Nach der Praxis verfolgt eine juristische Person dann eine Kultustätigkeit, wenn sie ein Glaubensbekenntnis in Lehre und Gottesdienst pflegt und fördert. Die dabei ausgeübten Kultushandlungen werden als eine Betätigung aus religiöser Überzeugung innerhalb einer körperschaftlichen Organisation in der Form von Gottesdiensten oder gottesdienstähnlichen Handlungen beschrieben (vgl. Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998, S. 255). Der Begriff „Gottesdienst“ kann demzufolge als eine an feste Vollzugsformen gebundene Religionsausübung einer Gemeinschaft bezeichnet werden. Ein Gottesdienst beinhaltet den „Umgang“ mit der Gottheit in Wort und Handlung (vor allem Gebet und Opfer), meist in festen, durch Gewohnheit oder durch be-

wusste Fixierung seitens einer Religionsgemeinschaft entstandenen Formen. In der Kultustätigkeit sind religiös-spirituelle Anliegen mit sinnlichen Formen (Symbole) oder Handlungen mehr oder minder eng verbunden. Lehre und Praxis gehen davon aus, dass nicht nur Gottesdienste im engeren Sinn unter die Kultustätigkeiten fallen, sondern auch gottesdienstähnliche Handlungen. Grundsätzlich sind auch wesensfremde Elemente (UFO, andere Gottheiten, Medi- um etc.) in einer gottesdienstähnlichen Handlung zu dulden. Verlangt wird jedoch immer, dass ein Bezug bzw. eine Ähnlichkeit zu einem Gottesdienst vorhanden sein muss. 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, sondern darauf angelegt ist, den Anwesenden direkt oder indirekt den Bezug zu der Gottheit zu ermöglichen. In diesem Zusammenhang ist auch die Herausgabe von Schriften, die Ausstrahlung von Radio- oder Fernsehsendungen usw. als Kultustätigkeit zu betrachten, soweit inhaltlich dadurch eine Glaubenserneuerung bzw. -förderung beabsichtigt wird.

IV. Kantonale bzw. gesamtschweizerische Bedeutung

Die juristische Person muss die Kultuszwecke gesamtschweizerisch oder zumindest kantonal ausüben, damit die Steuerbefreiung greift (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a. a. O., S. 268). Als Indiz hierfür kann eine überregional organisatorische Zusammenfassung einer Glaubensgemeinschaft dienen. Die Wahrnehmbarkeit einer religiösen Gruppierung ist ein Indiz für ihre Bedeutung. Hingegen ist ein grosser Verbreitungsgrad im Ausland unmassgeblich; der Verbreitungsgrad ist aus der Schweizeroptik zu beurteilen. Für die Befreiung von den kantonalen Steuern genügt es, wenn die Glaubensrichtung im jeweiligen Sitzkanton verbreitet ist. Im Zweifelsfall hat die um Steuerbefreiung ersuchende Institution den Nachweis zu erbringen, dass ihre Glaubensgemeinschaft von kantonalen bzw. gesamtschweizerischer Bedeutung ist und eine gewisse Tradition aufweist. Einmaligen/singulären Gruppierungen kommt diese Bedeutung nicht zu. Grösse und Mitgliederzahl einer Gruppierung sind jedoch nicht allein massgebend.

Religiöse Gemeinschaften, die offensichtlich nicht zu den bereits bestehenden Gruppierungen mit gesamtschweizerischer oder kantonalen Bedeutung gerechnet werden können - sei es infolge Abspaltung oder Neugründung -, ist die Steuerbefreiung nur dann zu gewähren, wenn sie selber die Voraussetzung der gesamtschweizerischen bzw. kantonalen Bedeutung erfüllt. Die blosser Berufung darauf, dass die Basis solcher Glaubensgemeinschaften in einer oder mehreren Weltreligionen liegt, genügt nicht.

V. Abgrenzungen

A. Weltanschauliche, lebensphilosophische, ideelle Zwecke

Im Gegensatz zu einer Religion nimmt eine weltanschauliche, philosophische oder ideelle Zwecksetzung nur Bezug auf das Diesseitige. Die religiöse Verehrung einer höheren, übersphärischen Macht im engeren Sinne fehlt. Vielmehr erschöpft sich beispielsweise die lebensphilosophische Zwecksetzung in der Bekenntnis zu einer Erkenntnistheorie des Seins (vgl. StE 1988 B 71.64 Nr. 1). Wesentlicher Unterschied zur Religion ist das Fehlen einer Anknüpfung an eine göttliche Macht. Das Element des göttlichen Schicksals ist den lebensphilosophischen Lehren fremd.

Schwierigkeiten bereitet die Abgrenzung zwischen Religionsgemeinschaften und solchen Gemeinschaften mit para-religiösen Zielen, die sich ebenfalls darauf berufen, eine Religion zu sein, obwohl es sich tatsächlich um eine lebensphilosophische Erlösungslehre handelt (vgl. SJZ 93 1997, S.205 - 207 Nr.18 betreffend die Scientology). Eine Religion erschöpft sich weder in der Anerkennung von sittlichen oder moralischen Forderungen noch in der Erfassung von ästhetischen Werten. Die Bekenntnis- bzw. Befolungsintensität von philosophischen Weisheiten macht den Mangel an Jenseitsbezogenheit (göttliche Mächte) nicht wett.

Somit ist juristischen Personen, die weltanschauliche, philosophische, ideelle, wirtschaftliche oder berufliche Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen, die Steuerbefreiung gemäss Artikel 56 lit. h DBG und Artikel 23 Abs. 1 lit. g StHG grundsätzlich zu verweigern.

B. Verfolgen von Erwerbszwecken

Eine juristische Person, welche die Steuerbefreiungen wegen Kultuszwecken für sich beanspruchen will, darf im Rahmen ihrer Tätigkeit (entsprechend der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit) grundsätzlich keine Erwerbszwecke verfolgen. Unschädlich für die Steuerbefreiung ist das Verfolgen eines Erwerbszweckes nur dann, wenn dieser nach den Satzungen sowie aufgrund der tatsächlichen Tätigkeit dem Kultuszweck klar untergeordnet ist. Steht der Erwerbszweck im Vordergrund, so muss die Steuerbefreiung wegen Kultuszwecken verweigert werden (z. B. Führen eines Reisebüros, Restaurants, Hotelbetriebs, Buchhandels usw.)

C. Gemeinnützigkeit

Glaubensgemeinschaften üben oft auch gemeinnützige Tätigkeiten aus. Diese Tätigkeiten können jedoch dann nicht als gemeinnützig im Sinne der Praxis zur Steuerbefreiung bezeichnet werden, wenn bei einer Gesamtbeurteilung der einzelnen Tätigkeiten das Verfolgen von Kultuszwecken im Vordergrund steht (vgl. StR 58 2003 H.7/8, S. 495). Exemplarisch dafür ist die Tätigkeit der Missionsgesellschaften. Die Verbreitung einer Religion unter Nichtgläubigen im In- und Ausland gilt als Kultustätigkeit, sofern dabei auch Kultushandlungen im Sinne der obenstehenden Ausführungen ausgeübt werden. Handelt eine entsprechende Organisation daneben auch noch gemeinnützig (Bau von Schulen, Brunnen etc.), kann sie wegen Gemeinnützigkeit befreit werden, sofern die gemeinnützige Arbeit im Vordergrund steht und diese gegenüber der Missionstätigkeit überwiegt (vgl. st. gallische Gerichts- und Verwaltungspraxis, GVP 2002 Nr. 18). Unter Umständen ist eine teilweise Steuerbefreiung möglich [vgl. die Ausführungen betreffend Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an juristische Personen mit gemischter Zwecksetzung (öffentliche / gemeinnützige Zwecke wie auch Kultus- und andere Zwecke); Anforderungen an eine Spartenrechnung].

VI. Zusammenfassung

Gemäss vorstehenden Ausführungen müssen somit folgende Voraussetzungen erfüllt sein, damit eine Institution wegen Verfolgung eines Kultuszweckes von der Steuerpflicht befreit ist:

- juristische Person;
- gemeinsames Glaubensbekenntnis, welches auf einer Religion basiert;
- Durchführung von gottesdienstähnlichen Handlungen;
- kantonale bzw. gesamtschweizerische Verfolgung eines Kultuszweckes;
- Erwerbszweck steht nicht im Vordergrund;
- keine Unsittlichkeit bzw. Widerrechtlichkeit in Zweck und Mittel;
- die Glaubensgemeinschaft (Glaubensbekenntnis und tatsächliche Tätigkeit) zielt nicht darauf ab, das politische System zu unterwandern.

VII. Judikatur

A. Kultuszwecke:

- Bau und Unterhalt von Kirchen und Pfarrhäusern, soweit nachgewiesen wird, dass sie im ausschliesslichen Eigentum einer Religionsgemeinschaft stehen und dass sie ausschliesslich religiösen Zwecken dienen (BGE 1, S. 85 E. 2; 3, S. 195 E. 3; 6, S. 505 E. 2; 10 S. 324 E. 3; 14, S. 164 E. 2).

- Die Besoldung der Geistlichen und der Kirchendiener oder die Anschaffung kirchlicher Gerätschaften (BGE 1, S. 86 E. 4; 3, S. 195; 6, S. 504 E. 2).
- Ein Verein, der den religiösen Glauben durch Meditation und Gebet, durch Vorträge und persönliche Aussprachen sowie durch Herausgabe von Schriften erneuern oder fördern will, ohne dabei Erwerbszwecken zu dienen (RB ZH 1972 Nr. 25).
- Die Organisation von Pilgerreisen, Gebetswanderungen, Meditationen und Vorträge (Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 9.11.1999). Diese dürfen aber nicht Erwerbszwecken dienen. So könnte z.B. der Betrieb eines Reisebüros durch eine Kultusgemeinschaft zum Besuch der biblischen Stätten nicht von der Steuer befreit werden.
- Eine Missionsgesellschaft, welche Entwicklungshilfe nicht als Selbstzweck, sondern auch zur Verbreitung des christlichen Glaubens betreibt, erfüllt sowohl gemeinnützige als auch Kultuszwecke (RB 1985 Nr. 29).
- Ein Verein, der die christliche Lehre fördert und sich neue Erkenntnisse verschafft, indem er sich eines Mediums bedient, verfolgt Kultuszwecke (StE 1988 B 71.64 Nr. 1 mit Hinweisen).

B. Keine Kultuszwecke (aber allenfalls gemeinnützige oder öffentliche Zweckverfolgung):

- Die Zuwendung von Geld an eine kirchliche Körperschaft mit dem Verwendungszweck "zur Renovation der Kirche". Dabei handelt es sich nicht um einen Betrag zu freier Verfügung, sondern zum ausschliesslichen Zweck der Renovation. Dementsprechend werden auch mit dafür veranstalteten öffentlichen Sammlungen weder ausschliesslich noch vorwiegend Kultuszwecke verfolgt; vielmehr geht es regelmässig um die Erhaltung eines Bauwerkes von anerkanntem künstlerischem Wert und allgemeiner Bedeutung ohne Rücksicht darauf, dass es Kultuszwecken dient (BGE 80 I 316).
- Der Betrieb einer öffentlichen (protestantischen) Schule durch eine protestantische Schulgemeinde (BGE 2, S. 188) sowie der Religionsunterricht einer Schulgemeinde (BGE 39 I 32 ff. E. 4).
- Ein Verein, welcher vordergründig die Förderung karitativ-missionarischer Zwecke verfolgt, ist trotz des religiösen Hintergrundes nicht als eine religiöse Gemeinschaft mit Kultuszwecken zu qualifizieren (St. Galler Gerichtsentscheide SGE 2002 Nr. 4).
- Ein Verein betreibt neben der Führung einer Bibelschule auch noch die Vermietung von Tagungs- und Konferenzräumen (inkl. Angebot von Verpflegungs- und Übernachtungsmöglichkeiten) sowie den Unterhalt eines Alters- und Pflegeheimes. Die klar auf Erwerbstätigkeit gerichteten Zwecke stehen der Steuerbefreiung wegen Kultuszweck im Wege. Eine teilweise Steuerbefreiung kann nicht ausgesprochen werden, da keine Trennung von steuerbefreitem und nicht steuerbefreitem Teil vorgenommen wurde (nicht publizierter Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern i. S. Ver- ein B. B. vom 20. April 2004).

7. Steuerbefreiung und Privatisierungen

I. Begriff / Grundsätzliches

Privatisierung bedeutet, dass sich der Staat aus der Erfüllung bestimmter Aufgaben zurückzieht. Die diesbezüglichen Vermögensteile, meist ganze betriebliche Einheiten, werden entgeltlich auf private Rechtsträger übertragen. Auch Teilprivatisierungen sind möglich. Die Rechtsverhältnisse zwischen Bürger und neuem Leistungserbringer werden dadurch ganz oder teilweise dem Privatrecht unterstellt. (Keine Privatisierung liegt hingegen vor, wenn ein privates Unternehmen in einem Auftragsverhältnis Leistungen für das Gemeinwesen erfüllt.)

Befürworter sehen in der Privatisierung vor allem eine Möglichkeit, die Staatskasse zu entlasten und den Verwaltungsapparat zu entschlacken. Sie versprechen sich Synergien, Effizienzsteigerung, kürzere Entscheidungswege, mehr unternehmerisches Denken etc. Dem gegenüber befürchten Gegner u.a. mangelnde Kontrolle, Willkür, ungleiche Behandlung der BürgerInnen, Vettern- und Misswirtschaft, Verlust von Arbeitsplätzen, Einbussen in der Grundversorgung und im "service public" überhaupt.

II. Gegenstand von Privatisierungen, Alternativen

Für eine Privatisierung eignen sich zahlreiche öffentliche Aufgaben. In erster Linie bieten sich klassische Dienstleistungsbereiche an (Strom, Wasser, Gas, Kabelnetz, Strassenreinigung, Abfallbeseitigung usw.). Praktische Probleme stellen z.B. bei der Bewirtschaftung der Daten von Leistungsbezügern. Sehr heikel wird es, wenn mit den Aufgaben Staatsgewalt „ausgelagert“ bzw. „delegiert“ werden soll (z.B. Fahrzeugprüfungen durch Autogaragen, polizeiliche Aufgaben, Vollzugsaufgaben im Bereich der Sozialhilfe, Strafvollzug).

Synergien und Einsparungen werden in der Praxis in gewissen Bereichen ohne Privatisierung erreicht. Eine häufig anzutreffende Alternative bilden die sog. Zweckverbände: Wo besondere Verhältnisse es als wünschenswert erscheinen lassen, können sich Gemeinden miteinander verbinden, um einzelne Zweige der Gemeindeverwaltung gemeinschaftlich zu besorgen, und hierfür besondere Organe schaffen (§ 7 des Zürcher Gesetzes über das Gemeinwesen [Gemeindegesetz] vom 6. Juni 1926).

Die Zweckverbände stehen unter staatlicher Aufsicht und können eigene Rechtspersönlichkeit haben (dann i.d.R. steuerbefreit wegen Verfolgung von öffentlichen Zwecken), oder aber sie sind Anstalten der Gemeinden und dann von Gesetzes wegen steuerbefreit (Artikel 56 lit. c DBG). Als Beispiele sind Zweckverbände für Abwasserreinigung, Kehrtrichtbeseitigung, Spitäler, Alters- und Pflegeheime, Gruppenwasserversorgung, Regionalplanung, Schulpsychologische Dienste, Amtsvormundschaften usw. zu nennen (vgl. dazu z.B. H.R. Thalmann, Kommentar zum Zürcher Gemeindegesetz, Wädenswil 2000, § 7).

III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Neu ist nicht mehr die Steuerbefreiung als Anstalt des Gemeinwesens gegeben, sondern es sind die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke zu prüfen. Das kann einen Wechsel zu strengeren Steuerbefreiungsvorschriften bewirken (vgl. dazu Madeleine Simonek „Steuerbefreiung und Privatisierung“ in: Der Schweizer Treuhänder 3/00).

Da nur die klassische Stiftung nach Artikel 80ff. ZGB über eine zivilrechtliche Aufsichtsbehörde verfügt, kommt den Steuerbehörden bei der Gesuchprüfung eine erhöhte Verantwortung zu. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:

- Die Wettbewerbsneutralität muss in jedem Fall gewahrt sein.
- Der Gesellschaftszweck hat sich auf die Kernbereiche der Grundversorgung zu beschränken. Dies kann zur Folge haben, dass weitergehende Tätigkeiten des Unternehmens, welche unter

der alten Form der Anstalt des Gemeinwesens noch zulässig waren, nicht mehr verfolgt werden dürfen. Eigene Liegenschaften sollten zur Hauptsache betrieblich genutzt und nicht als reine Vermögensanlage gehalten werden.

- Es muss weiterhin eine lückenlose und flächendeckende Versorgung aller Bezüger, auch in geographischen Randgebieten, gewährleistet sein. Bei der Preisfestsetzung sind die Bezüger, nach Massgabe ihrer Gleichheit, auch gleich zu behandeln. Diese Verpflichtung wird i.d.R. in einem Vertrag zwischen dem Gemeinwesen und der privaten Gesellschaft geregelt.
- Allfällige Beteiligungen an anderen (gleichartigen) juristischen Personen müssen sich aus dem Kernzweck der Tätigkeit ableiten lassen.
- Nicht betriebsnotwendige Rechnungsüberschüsse müssen mittelfristig durch Tarifiereduktionen an die Konsumenten weitergegeben werden. Sofern die Gesellschaft gleichzeitig verschiedene Werke betreibt (z.B. Elektrizität, Wasser und Gas), müssen die Bereiche buchhalterisch getrennt werden. Insbesondere Wasserversorgung und Kehrriichtabfuhr sind innerhalb der Gemeindegutsrechnungen sogenannte Sonderrechnungen. Quersubventionen sind deshalb auch innerhalb der neuen Gesellschaft nicht zulässig.
- Wenn das Gemeinwesen mehrheitlich am Gesellschaftskapital beteiligt ist, stellt dies ein Indiz für die Verfolgung öffentlicher Zwecke dar. Handel oder Belastung ist nicht zulässig. Allfällige Dividenden und Verzinsungen sind zu limitieren, Tantiemen dürfen keine ausgerichtet werden (vgl. nachfolgend Ziff. V).
- Die Auflösungsklausel muss sicherstellen, dass ein allfälliger Überschuss zweckgebunden bleibt.
- In der Steuerbefreiungsverfügung kann der Vorbehalt angebracht werden, dass die Steuerbefreiung im Fall einer späteren Öffnung des Marktes neu geprüft und allenfalls entzogen werden muss.

Ausserhalb des eigentlichen Steuerbefreiungsverfahrens ist es zudem ratsam, die Rechtmässigkeit des Privatisierungsbeschlusses ebenfalls kurz zu prüfen.

IV. Einzelne Rechtsformen

Vereine, Stiftungen und Genossenschaften, die Gemeindeaufgaben übernehmen und selbständig erfüllen, sind relativ einfach zu beurteilen (Beispiele: Spitex-Vereine, Brunnengenossenschaften). Es sind die bekannten Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung von öffentlichen Zwecken (wohl nur ausnahmsweise von gemeinnützigen Zwecken) zu prüfen. Dabei ist insbesondere Folgendes zu beachten:

- der Zweck muss klar definiert sein und sich auf eine Aufgabe der öffentlichen Hand beschränken;
- eine Vertretung des Gemeinwesens in den leitenden Gremien (z.B. Vorstand, Stiftungsrat) ist anzustreben;
- die Auflösungsklausel muss eine zweckwidrige Verwendung der restlichen Mittel ausschliessen;
- keine marktübliche Verzinsung von Anteilen.

Besondere Probleme stellen sich insbesondere bei der Aktiengesellschaft. Das Obligationenrecht kennt weitere Gesellschaftsformen. Diese werden jedoch für Privatisierungen kaum gewählt und sind daher praktisch ohne Bedeutung. Die für die AG gemachten Feststellungen könnten dort aber analog angewendet werden.

Da die Aktiengesellschaft das typische Rechtskleid für eine privatwirtschaftliche, gewinnstrebige Unternehmung darstellt (Einsatz von Kapital und Arbeitsleistung zur Erzielung von Gewinnen, Auftreten im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf, Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen, finanzielle Beteiligungen, Holdingstrukturen etc.), kommt sie – ohne spezialgesetzliche Regelung – normalerweise nicht in den Genuss einer Steuerbefreiung.

Gesuche von privat beherrschten Aktiengesellschaften sind die Ausnahme und müssen v.a. aus Gründen der Wettbewerbsneutralität meist abgelehnt werden (auch dann, wenn z.B. geltend gemacht wird, die AG sei nicht gewinnstrebend, beschäftige auch behinderte Personen etc.).

Im Zuge von Reorganisationsprogrammen, Sparmassnahmen, und da sich auch auf Ebene Grundversorgung zunehmend ein Wettbewerb bemerkbar macht, haben sich viele Gemeinden entschlossen, gewisse Bereiche ihrer Tätigkeit zu verselbständigen. Ganz vorne stehen dabei die kommunalen Elektrizitätswerke. Viele von ihnen wurden – im Hinblick auf das Elektrizitätsmarktgesetz (EMG) und die erhoffte Marktöffnung auf dem Strommarkt – in eine von der öffentlichen Hand gegründete und beherrschte Aktiengesellschaft integriert.

Unter diesem Aspekt wurden die Statuten dieser Gesellschaften nicht primär auf eine Steuerbefreiung ausgelegt, sondern die Betriebe mit sämtlichen unternehmerischen Freiheiten ausgestattet (Beteiligungen und Zweigniederlassungen im In- und Ausland, Grundstückerwerb, weitere Dienstleistungen ausserhalb des Kernbereichs etc.). In einzelnen Fällen wurden sogar verschiedene Bereiche in ein und dieselbe Aktiengesellschaft integriert (z.B. Elektrizität und Wasserversorgung, bis hin zum Betrieb des gemeindeeigenen Schwimmbades). Solange eine Steuerbefreiung dieser Gesellschaften überhaupt noch möglich ist, muss auf diese Besonderheiten geachtet werden (Einzelfallprüfung).

V. Dividenden und Verzinsungen

Eine Ausschüttung von Dividenden ist generell nur zulässig, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird. Die Absicht der Gewinnerzielung ist unter dem Gesichtspunkt einer Steuerbefreiung von vornherein nur bei Institutionen mit öffentlicher Zwecksetzung, nicht aber bei solchen mit gemeinnütziger Zwecksetzung zulässig.

Bei Institutionen mit gemeinnütziger Zwecksetzung ist die Ausschüttung von Dividenden einer Steuerbefreiung demnach hinderlich. Auch bei solchen mit öffentlicher Zwecksetzung sind Ausschüttungen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur in sehr beschränktem Masse zulässig (vgl. dazu StE 1999 B. 71.61 Nr. 4).

Im Bereich der öffentlichen Zweckverfolgung, ist die Steuerbefreiung nur zulässig, wenn eine gewinnbringende Tätigkeit aus gesamtheitlicher Sicht klar von untergeordneter Bedeutung ist bzw. sofern die Institution tatsächlich einen steuerlich privilegierten Zweck verfolgt und dieser den Erwerbszweck klar überwiegt (StE 2005 B. 71.63 Nr. 23).

Damit die Steuerbefreiung nicht gefährdet wird, ist es unabdingbare Voraussetzung, dass die erwirtschafteten Mittel in erster Linie zu Gunsten des öffentlichen Zwecks eingesetzt werden, insbesondere auch zur Leistungsverbesserung oder, bei Rechnungsüberschüssen, für Tarifreduktionen. Neben dem Kostendeckungs- und der Äquivalenzprinzip bei der Tarifgestaltung ist auch den betrieblich gebotenen Abschreibungen und Rückstellungen Rechnung zu tragen.

Zudem bieten sich für Institutionen mit öffentlicher Zwecksetzung in erster Linie die Gesellschaftsformen der Stiftung und des Vereins an. Bei diesen beiden Gesellschaftsformen sind unter dem Blickwinkel einer Steuerbefreiung keine Ausschüttungen an Vereinsmitglieder bzw. Mitglieder des Stiftungsrates denkbar.

Mit einer restriktiven Ausschüttungspraxis bei steuerbefreiten Aktiengesellschaften und Genossenschaften soll der Grundsatz der Gleichbehandlung von allen Gesellschaftsformen berücksichtigt werden.

Nicht zulässig sind auch Liquidationsdividenden. Im Falle der Auflösung einer steuerbefreiten Institution müssen die verbleibenden Mittel unwiderruflich dem steuerprivilegierten Zweck verhaftet bleiben. Werden Liquidationsdividenden verteilt, deutet dies auf einen Selbsthilfefzweck hin.

Eine steuerbefreite Institution mit öffentlicher oder gemeinnütziger Tätigkeit kann dagegen ihr gegenüber erbrachte Darlehen oder weiteres Fremdkapital zu marktmässigen Bedingungen verzinsen, soweit der Darlehensgeber der steuerbefreiten Institution nicht wirtschaftlich nahesteht. Einer steuerbefreiten Institution muss es grundsätzlich möglich sein, sich zur Verfolgung des öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks Fremdkapital auf dem Markt zu verschaffen.

Ein Rückkauf von Anteilscheinen durch die betreffende Institution darf nur zum Nominalwert stattfinden. Es stellt ebenfalls eine Zweckentfremdung von Mitteln dar, wenn Anteilscheine über dem Nominalwert zurückgekauft werden. Letztlich würde nur der ursprüngliche Anteilsinhaber auf diese Art bereichert.

Aus diesem Grund ist der Handel von Beteiligungen durch eine Institution mit öffentlichen Zwecken für eine Steuerbefreiung nicht zulässig.

8. Steuerbefreiung von Messeveranstaltern und Ausstellern

I. Zivilrechtliche Ausgestaltung von Messeveranstaltern

Zivilrechtlich sind Messeveranstalter vorwiegend in die Rechtsform einer öffentlich-rechtlichen Genossenschaft gemäss Artikel 829 des Schweizerischen Obligationenrechts oder aber als Aktiengesellschaft gekleidet.

Bei Messeveranstaltern ist typisch, dass sich das Gemeinwesen vielfach in irgendeiner Weise finanziell beteiligt, sei es, dass die öffentliche Hand direkt Beteiligungen hält oder dass allenfalls eine Defizitgarantie übernommen wird bzw. Land im Baurecht zur Verfügung gestellt wird. Auch amten Vertreter der öffentlichen Hand häufig als Organe von Messeveranstaltern.

Als Nationale Messen gelten die OLMA, die Basler Mustermesse, der Comptoir Suisse so- wie der Genfer Automobilsalon.

Der Steuerstatus von Messeveranstaltern wird in den Kantonen unterschiedlich gehandhabt. Die meisten Messeveranstalter sind nicht steuerbefreit. Das alleinige zur Verfügung stellen der Gebäudeinfrastruktur bleibt ohne steuerliche Konsequenzen, soweit dies eine Aufgabe des Gemeinwesens darstellt.

II. Sinn und Zweck von Messeveranstaltungen

Messeveranstalter wollen als Treffpunkt und Marktplatz für Gesellschaft, Wirtschaft und Kultur Standortförderung betreiben durch den Austausch von Gütern, Dienstleistungen sowie Wissen. Gesellschaftliche und soziale Kontakte sollen gefördert und gestärkt werden. Kongresse und Veranstaltungen werden regelmässig in enger Zusammenarbeit mit den Kunden organisiert.

Messen dienen zudem als eigentliches Marketing-Instrument. Konkurrenzlose und bleibende Stärken gegenüber den modernen Kommunikationstechnologien und anderen Verkaufs-, Präsentations- und Informationsformen haben Messen vor allem hinsichtlich der Sinnlichkeit vorzuweisen. Das Erlebnis-Potenzial, welches Messen zu bieten haben, ist real, nicht virtuell. An einer Messe ist Wahrnehmung mit allen fünf Sinnen möglich, und Messen bieten darüber hinaus konzentrierte Marktübersicht. Kein anderes Marketing-Instrument hat dies- bezüglich eine ähnliche Wirkung wie Messen.

Das Dienstleistungsangebot von Messeveranstaltern erstreckt sich über die Hilfe beim Standbau, das zur Verfügung stellen des Mobiliars, der Telekommunikationsmittel sowie weiterer Dienstleistungen, welche bei einer Messebeteiligung oder bei der Durchführung einer Veranstaltung benötigt werden (z.B. Licht und Audio, IT-Services, Infotainment, Events, Catering, Werbemittel etc.). Teils wird gar ein eigentliches (verkaufsförderndes) Messtraining angeboten.

Zwischen den Messeveranstaltern und den Ausstellern wird im Regelfall ein Vertrag abgeschlossen, welcher u.a. Bestimmungen enthält über den Standbau sowie die Obliegenheiten während des Messebetriebs bzw. die Verletzung derartiger Obliegenheiten.

III. Öffentliche Zwecksetzung

Eine konkrete gesetzliche Grundlage zu Ausstellungen und Messen findet sich auf Bundesebene im Bundesratsbeschluss über Ausstellungen und Messen vom 22. Mai 1962 (SR 945.1). In Artikel 1 dieses Bundesratsbeschlusses wird festgehalten, dass die Verwaltungsstellen des Bundes die Bestrebungen der Wirtschaft zur Rationalisierung des schweizerischen Ausstellungs- und Messewesens unterstützen. Sie sollen aber Vergünstigungen für Ausstellungen und Messen nur gewähren oder beantragen, wenn dies im Gesamtinteresse erwünscht ist. Als Vergünstigungen gelten insbesondere die Annahme von Ehrenpräsidien, Mitgliedschaften in Komitees, die Mitwirkung von Bundesstellen bei der Vorbereitung und Durchführung von Ausstellungen sowie die Gewährung von finanziellen Vergünstigungen (z.B. Fahrvergünstigungen für Ausstellungsgegenstände). Es gilt zu bedenken, dass

unter- schiedlichste Messethemen bestehen. Aus der genannten gesetzlichen Grundlage allein lässt sich zwar der Schluss ziehen, dass die Durchführung von Messen im Allgemeininteresse liegt. Das Vorhandensein einer eigentlichen öffentlichen Zwecksetzung lässt sich daraus jedoch nicht ableiten. Die Durchführung von Messen bleibt grundsätzlich Privatsache.

Als öffentlicher Zweck käme allenfalls Wirtschaftsförderung in Frage. Nach kantonalen Gesetzgebung kann der Staat zur Erhaltung und Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der Wirtschaft regelmässig Vorkehren der Privatwirtschaft unterstützen, wenn damit bessere oder neue Arbeitsplätze geschaffen werden oder wenn die Wirtschafts- und Leistungskraft der Standortregion gesteigert wird. Die Massnahmen der Wirtschaftsförderung ergänzen die Selbsthilfe. Massnahmen der Wirtschaftsförderung sind insbesondere: Information, Vermittlung und Beratung sowie die Gewährung von Zusatzbürgschaften sowie Zinskostenbeiträgen. Die Durchführung von Messen wird nicht explizit als Instrument der Wirtschaftsförderung aufgeführt. Die Durchführung von Messeveranstaltungen kann deshalb auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftsförderung als öffentliche Zwecksetzung betitelt werden. Hierfür wäre ansonsten eine explizite gesetzliche Grundlage erforderlich. Wirtschaftsförderung, welche dem wirtschaftlichen Interesse der Kantone dient, wird in erster Linie betrieben, indem Steuererleichterungen gewährt werden, nicht aber über eigentliche Steuerbefreiungen.

Besonders in Betracht fällt der Umstand, dass der Aspekt der Durchführung einer Verkaufsmesse bei den Messeveranstaltern meistens im Vordergrund steht. Es werden zunächst Projekte zur Stärkung der Kundenbindung realisiert. Auch das zur Verfügung stellen von Ständen ist kein öffentlicher Zweck. Hierbei wird den Firmen lediglich eine Plattform für ihren Produktverkauf geliefert. Für die Aussteller handelt es sich beim hierfür bezahlten Entgelt (Mietzinsen) denn auch um steuerlich abzugsfähigen Werbeaufwand. In erster Linie verfolgen Messeveranstalter folglich Selbsthilfe- und Erwerbszwecke, welche einer Steuerbefreiung hinderlich sind. Schliesslich wird regelmässig ein Entgelt für die Standmiete verlangt. Es liegt somit eine Gegenleistung der "Begünstigten" vor. Da unter den Messeveranstaltern eine grosse Konkurrenzierung besteht, wäre eine Steuerbefreiung von Messeveranstaltern auch nicht mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität von Steuern vereinbar. Keine andere Beurteilung ergibt sich aus dem Umstand, dass das Gemeinwesen häufig in irgendeiner Weise in der Organisation des Messeveranstalters beteiligt ist oder wenn das Gemeinwesen eine Defizitgarantie abgibt oder Subventionen ausspricht. Auch das Anbieten von Messeinfrastrukturen stellt eine konkurrenzierende Tätigkeit dar, soweit die Aktivitäten von privater Seite ausgehen und Erwerbszwecke verfolgt werden. Selbst grosse Unternehmungen erfüllen nie allein aufgrund ihrer Wichtigkeit für die Wirtschaft einen öffentlichen Zweck.

Vorbehalten bleibt stets eine spezialgesetzliche Regelung auf Gesetzesstufe. Häufig wird auch eine eigentliche Leistungsvereinbarung mit dem Messeveranstalter abgeschlossen, welche sich wiederum auf eine gesetzliche Grundlage abstützt und somit auf eine öffentliche Zwecksetzung hindeutet.

Soweit Ausstellungselemente mit überwiegend belehrender und informativer Zielsetzung vorhanden sind, wird allenfalls Aus- und Weiterbildung angeboten. Derartige informative Veranstaltungen liegen sicherlich im öffentlichen Interesse. Zusätzlich müsste in einem solchen Fall verlangt werden, dass das Entgelt (d.h. der Eintritt) für die belehrenden und informativen Ausstellungen nur kostendeckend festgesetzt werden darf, d.h. es dürfen auch in diesem Fall keine Erwerbszwecke verfolgt werden. Erfahrungsgemäss überwiegt der kommerzielle Teil der Veranstaltung auch in solchen Fällen häufig denjenigen Teil mit belehrender oder informativer Zielsetzung. Allenfalls könnte eine teilweise Steuerbefreiung gewährt werden, sofern eine Spartenrechnung geführt wird.

Die Aussteller selbst verfolgen regelmässig Erwerbs- und Selbsthilfeszwecke und können deshalb von vornherein nicht steuerbefreit werden. Für diese stellt eine Messe lediglich eine Form dar, um die angebotenen Produkte in einem wettbewerbsorientierten Umfeld in Umlauf zu bringen.

IV. Gemeinnützige Zwecksetzung

Erwerbs- und Selbsthilfeszwecke stehen bei Messeveranstaltern im Vordergrund, da ein altruistisches Element fehlt. Dieser Umstand allein steht einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit entgegen. Weiter fehlt es regelmässig am Erfordernis der Uneigennützigkeit. Es werden keine finanziellen Opfer seitens der Messeveranstalter erbracht und deren eigene Interessen werden nicht hintangesetzt.

Ebenso fehlt es an der Bedürftigkeit der Begünstigten (es handelt sich im Regelfall um privatwirtschaftlich organisierte Unternehmungen). Noch dazu müssen diese für die Ihnen gegenüber erbrachten Leistungen ein Entgelt entrichten. Das Handeln von Messeveranstaltern ist deshalb nicht gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinne. Gleiches gilt in Bezug auf die Aussteller.

V. Schlussfolgerung

Messeveranstalter (wie auch die Aussteller selbst) können im Regelfall weder aufgrund von gemeinnütziger noch aufgrund von öffentlicher Zwecksetzung steuerbefreit werden. Zu beachten ist aus steuerlicher Sicht, dass Messeveranstalter häufig hohe Investitionen tätigen, so dass sich vielfach auch im Fall der Besteuerung keine grösseren Steuerfolgen ergeben.

9. Steuerbefreiung von Jugendorganisationen

I. Problematik

Jugendorganisationen können unter gewissen Bedingungen von einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit profitieren. Dazu wird verlangt, dass die allgemeinen Voraussetzungen gemäss Artikel 56 lit. g DBG bzw. Artikel 23 Abs. 1 lit. f StHG erfüllt sind.

Bei näherer Prüfung kann sich zeigen, dass die Jugendorganisation ihren erzieherischen Charakter lediglich im Hinblick auf ein weiteres, primäres Ziel entfaltet. So ist es denkbar, dass die Jugendförderung im Hinblick auf einen Kultuszweck erfolgt. Die Jugendförderung stellt dann nicht mehr das zentrale Anliegen einer Institution dar. In einem solchen Fall wird die Steuerbefreiung - soweit sie noch möglich ist - nicht mehr wegen Gemeinnützigkeit, sondern wegen der Verfolgung von Kultuszwecken zu gewähren sein.

Bestimmte Jugendorganisationen können auch Aktivitäten entwickeln, die - isoliert betrachtet - nicht mehr mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit vereinbar sind. Das gilt beispielsweise für Organisationen, die sich im Bereich der Freizeitgestaltung engagieren. Die Frage der Steuerbefreiung kann sich aber auch bei Organisationen stellen, die mit ihren Aktivitäten auch Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen.

Häufig ist es schwierig, den eigentlichen Zweck einer Jugendorganisation herauszufinden. Ob die Aktivitäten einer Institution, in ihrer Gesamtheit betrachtet, noch mit einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vereinbar sind, ist nicht immer einfach zu entscheiden. Auch ist nicht immer klar, ob die Jugendförderung das primäre Ziel der Organisation darstellt.

II. Allgemeine Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit

Ausser den allgemeinen Voraussetzungen, wie das Erfordernis der juristischen Person, die Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung, die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung und die tatsächliche Tätigkeit, muss eine Institution, die im Bereich der Jugendförderung tätig ist, auch die der Gemeinnützigkeit eigenen Voraussetzungen des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit erfüllen.

Die im Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung enthaltenen Hinweise sind auch bei Jugendorganisationen vollumfänglich anwendbar. Im Kreisschreiben Nr. 12 wird festgehalten, dass Tätigkeiten im erzieherischen Bereich als im Allgemeininteresse liegend betrachtet werden können. Die Tätigkeit der Organisation muss daher auch wirklich im Allgemeininteresse ausgeübt werden und der Allgemeinheit dienen. Somit kann nur dort von einem Allgemeininteresse gesprochen werden, wo der Destinatärkreis offen ist.

In Bezug auf die Uneigennützigkeit ist nach der Lehre und der Rechtsprechung zu verlangen, dass von Seiten der Mitglieder der Institution eine Opfererbringung zu Gunsten der Allgemeinheit erfolgt. Das Kriterium der Uneigennützigkeit ist dann nicht erfüllt, wenn eine Institution Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgt oder lediglich im Bereich der Freizeitgestaltung aktiv ist.

Das Bundesgesetz über die Förderung der ausserschulischen Jugendarbeit¹ sowie die zugehörige Jugendförderungsverordnung (JFV)² bilden eine rechtliche Grundlage, in welcher die Subventionsvoraussetzungen für 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.

III. Besonderheiten bei der Steuerbefreiung von Jugendorganisationen

Bei der Prüfung von Steuerbefreiungsgesuchen von Jugendorganisationen muss der Bedeutung des Allgemeininteresses besondere Beachtung geschenkt werden. Es ist mit anderen Worten zu prüfen, ob die im Interesse der Jugend entfaltenen 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 gerichtet sein.

Um den eigentlichen Zweck einer Institution zu ergründen, können verschiedene Punkte geprüft werden. Im Wesentlichen sind folgende Punkte zu prüfen:

- An erster Stelle steht die Prüfung von Statuten und Reglementen. Diese erlaubt es, allfällige sekundäre Ziele, wie Erwerbs-, Selbsthilfe- oder Freizeitzwecke, festzustellen. Allein die formelle Prüfung der Statuten reicht aber nicht aus. Es braucht noch weitere konkrete Hinweise.
- Von der Institution ist ein Jahres- bzw. ein Tätigkeitsbericht zu verlangen, welcher Aufschluss über die Tätigkeit der Institution geben kann. Von neu gegründeten Institutionen sind Unterlagen über geplante Projekte zu verlangen. Dort wo solche Angaben erhältlich sind, ist ein provisorischer Entscheid zu treffen. Der definitive Entscheid wird in diesen Fällen erst dann getroffen, wenn tatsächlich nachgewiesen ist, dass die statutarische Zweckverfolgung effektiv umgesetzt wird.
- Die Prüfung der Mittelverwendung.

Soweit sich bei der Prüfung der Statuten sowie der konkreten Umstände ergibt, dass eine Institution ausschliesslich oder zumindest überwiegend erzieherische, jugend- oder integrationsfördernde Zwecke verfolgt, kann von einem Allgemeininteresse ausgegangen werden. Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Aktivitäten sowie der zur Verfügung stehenden Mittel ist anschliessend zu prüfen, ob der Kreis derjenigen, die von den Leistungen der Institution profitieren, genügend offen ist.

Schliesslich muss die Lektüre von Statuten und Reglementen gesamthaft betrachtet zum Schluss führen, dass es sich bei der Institution um eine solche mit uneigennützigem Charakter handelt. Im Bereich der Jugendförderung kann sich die Uneigennützigkeit auch darin

¹ Jugendförderungsgesetz (JFG), SR 446.1

² Verordnung vom 10. Dezember 1990 über die Förderung der ausserschulischen Jugendarbeit (JFV), SR 446.11

zeigen, dass die leitenden Mitglieder ihre Freizeit unentgeltlich zu Gunsten der jüngeren Mitglieder opfern. In Bezug auf die Mitglieder selbst 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).

Sofern die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann eine Jugendorganisation wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken von der Steuerpflicht befreit werden.

Zahlreiche Jugendorganisationen erfüllen auf den ersten Blick die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken, haben daneben aber auch einen kirchlichen Charakter³. Solche Institutionen verlieren ihren gemeinnützigen Charakter so lange 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.

(Das Obergericht des Kantons Schaffhausen verneinte am 26. August 2005 die ausschliessliche Gemeinnützigkeit für eine Jugendorganisation [Entscheid Nr. 66/2004/11]. Die Frage des Vorliegens von steuerprivilegierten Kultuszwecken liess es offen.)

IV. Freizeitaktivitäten (Sport, Musik, Theater)

Institutionen, die Freizeitaktivitäten in den Bereichen Sport oder Kultur (Musikgesellschaften, Theater usw.) pflegen, qualifizieren 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 Jungen 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 Freizeit Zweck klar überwiegen. Mit anderen Worten muss die Förderung der Kinder und Jugendlichen im Sinne des Art. 11 der Bundesverfassung das Hauptziel der Institution sein.

Im Sport ist es nicht selten, dass ein Verein mehrere Mannschaften umfasst (z.B. Fussballverein, der sich in mehrere Teams gliedert; Junioren, 1. Mannschaft, Senioren). In einem

³ In diesem Zusammenhang kann auf die Internetseite des Schweizer Arbeitsgemeinschaft der Jugendverbände (SAJV) www.sajv.ch verwiesen werden, die eine wichtige Liste von Jugendorganisationen enthält, insbesondere auch solche mit kirchlichem Charakter.

solchen Fall muss eine klare organisatorische und rechnungsmässige Trennung 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.

V. Institutionen, die Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen

Grundsätzlich führt die Verfolgung von Selbsthilfzwecken zu einer Ablehnung der Steuerbefreiung, es sei denn, die Verfolgung eines solchen Zwecks sei dem gemeinnützigen Zweck der Jugendorganisation klar untergeordnet. Eine Steuerbefreiung bleibt möglich, soweit die Erwerbs- oder Selbsthilftätigkeit nebensächlich ist und dazu beiträgt, das gemeinnützige Ziel einer Jugendorganisation zu erreichen.

Es ist denkbar, dass eine Jugendorganisation, 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.

10. Entschädigungen an leitende Organe von Stiftungen und von Institutionen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung

I. Allgemeines

Bei der Überprüfung der Steuerbefreiung einer Stiftung oder einer Institution, welche einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verfolgt, wird zuweilen festgestellt, dass die durch die Organe geleistete Arbeit, namentlich im Bereich der Buchführung, das übliche Ausmass einer derartigen Geschäftstätigkeit überschreitet. Dieser Umstand ruft eine Entschädigung für die geleistete Arbeit hervor.

Die von den Verantwortlichen der Institution bezogenen Beträge können demnach fallweise den alleinigen Ersatz von Barauslagen oder von Sitzungsgeldern überschreiten und eigentliche Entschädigungen begründen.

Die Auszahlung solcher Entschädigungen kann indes in Widerspruch stehen mit der Bedingung, dass eine wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreite Institution keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen darf. Die Verwendung von Mitteln der Institution stimmt so lange mit deren Zwecksetzung überein, als die Mittel direkt für die Erfüllung von öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken eingesetzt werden oder wenn die Institution anstelle der eingesetzten Mittel zumindest eine gleichwertige Gegenleistung erhält.

Die vorliegende Richtlinie hat zum Zweck, die zulässigen Arten von Entschädigungen und das tolerierbare Ausmass solcher Entschädigungen derart zu regeln, dass die steuerlichen Vorgaben des Fehlens von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken wie auch das Merkmal der Uneigennützigkeit als eingehalten gelten.

II. Entschädigung für die Tätigkeit als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes

A. Ordentliche Tätigkeit

Bei den üblichen Tätigkeiten als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes wird von uneigennützigem Handeln ausgegangen.

Das bedeutet, dass nur die effektiv entstandenen Kosten, im Besonderen die Barauslagen und die Transportkosten, entschädigt werden können. Moderate Sitzungsgelder können mit Blick auf den Grundsatz der Uneigennützigkeit ebenfalls noch toleriert werden. Diese dürfen aber nicht höher sein als ein Entgelt, welches für die Erfüllung gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben oder Aufgaben des Gemeinwesens entrichtet wird.

B. Tätigkeiten, welche über die ordentlichen Tätigkeiten eines Stiftungsratsmitglieds oder eines Vereinsvorstandes hinausgehen

Wenn ein Mitglied des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes Aufgaben übernimmt, welche über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen, sei es in qualitativer oder quantitativer Hinsicht, kann es hierfür in geeigneter Weise entschädigt werden. Dies ist insbesondere erfüllt, wenn ein Mitglied des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes diese Tätigkeit hauptberuflich ausübt und dafür marktgerecht entschädigt wird.

In diesen Fällen steht die Ausrichtung einer Entschädigung dem Gebot der Uneigennützigkeit nicht entgegen. Die Institution müsste andernfalls auf die Dienste von Dritten zurückgreifen oder diese bei einem Dienstleistungsunternehmen in Auftrag geben. Derartige Leistungen müssten auf jeden Fall zu marktmässigen Bedingungen entschädigt werden, welche im Einzelfall abhängig sind von der Art des

zu verwaltenden Vermögens (z.B. Wertschriften- und Immobilienverwaltung).

Eine derartige Regelung rechtfertigt sich für grosse, gesamtschweizerisch tätige und millionenschwere Stiftungen.

III. Minimale statutarische Musterbestimmung

Die Stiftungsurkunde bzw. die Vereinsstatuten sollten eine Bestimmung mit sinngemäss nachfolgendem Wortlaut enthalten, welche den vorgehend geschilderten Gegebenheiten ausreichend Rechnung trägt:

Die Mitglieder des Stiftungsrates (für Vereine: des Vorstandes) sind grundsätzlich ehren- amtlich tätig. Vorbehalten bleibt der Ersatz von Barauslagen und allfälligen Transportkosten. Ein massvolles Entgelt an Mitglieder des Stiftungsrates (oder des Vereinsvorstandes) kann ausgerichtet werden, wenn Tätigkeiten wahrgenommen werden, welche über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinausgehen.

Bei nachfolgenden Beispielen dürfte eine Steuerbefreiung folglich nicht gewährt werden:

- Fixe Entschädigungen für Mitglieder des Stiftungsrates bzw. der Vereinsvorstände, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen;
- Honorare, welche nach Massgabe der Funktion der Mitglieder des Stiftungsrates oder des Vereinsvorstandes für die Vorbereitung und die Teilnahme an Sitzungen vergütet werden;
- Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit.

IV. Vertragliche Anstellung eines Mitglieds des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes

Es stellt sich die Frage, ob Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes gleichzeitig auf der Basis eines Arbeitsvertrages oder eines Mandates für die Institution arbeiten können.

Unter dem Gesichtspunkt einer Steuerbefreiung wäre eine derartige Konstellation nicht von vornherein ausgeschlossen. Da eine Steuerbefreiung jedoch jegliches Fehlen von Selbsthilfe- und Erwerbszwecken voraussetzt, lässt sich die Begründung eines solchen Mandats- oder Anstellungsverhältnisses nicht damit vereinbaren. Mit Blick auf die Zusammensetzung des Stiftungsrates oder des Vereinsvorstandes erscheint es eindeutig und unzweifelhaft, dass sich auch eine Person, welcher eine Entschädigung zugesprochen wird, dem Zweck der steuerbefreiten Institution unterordnet.

Deshalb ist es angebracht, dem Gebot der Uneigennützigkeit besondere Beachtung zu schenken und es ist jeweils zu überprüfen, dass die im Rahmen des Mandats- oder Anstellungsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit nicht in erster Linie aus Gründen der Selbsthilfe des leitenden Organs erfolgt.

Folglich sollten die Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes (eingeschlossen Gründerinnen und Gründer) in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen. Unter geschäftsleitenden Funktionen werden all diejenigen Funktionen zusammengefasst, bei welchen eine Entscheidungsgewalt hinsichtlich der Führung und des Gedeihens der Institution ausgeübt werden kann (namentlich Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortliche).

In derartigen Fällen ist das gleichzeitige Ausüben von leitenden Funktionen nicht vereinbar mit der Voraussetzung des uneigennützigen Handelns. Folglich kann keine Steuerbefreiung gewährt werden.

11. Zwecksetzung (öffentliche / gemeinnützige Zwecke wie auch Kultus- und andere Zwecke); Anforderungen an eine Spartenrechnung

I. Allgemeines

Das Verfolgen von Kultuszwecken stellt nach Artikel 23 Abs. 1 lit. g StHG und Artikel 56 lit. h DBG einen selbständigen Steuerbefreiungsgrund dar, soweit Gewinn und Kapital kantonal oder gesamtschweizerisch ausschliesslich und unwiderruflich dieser Zweckverfolgung gewidmet werden. Die Ursache für die Trennung des Befreiungsgrundes der öffentlichen oder gemeinnützigen Zweckverfolgung (Artikel 23 Abs. 1 lit. f StHG und Artikel 56 lit. g DBG) und jenes der Verfolgung von Kultuszwecken und anderen Zwecken liegt in der unterschiedlichen Behandlung von freiwilligen Zuwendungen an die steuerbefreite juristische Person. Zuwendungen für Kultuszwecke und andere Zwecke gelten nicht als abzugsfähige Aufwendungen, während Zuwendungen an steuerbefreite juristische Personen, welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, abzugsfähig sind (Artikel 9 Abs. 2 lit. i StHG bzw. Artikel 33a DBG). Verfolgt eine juristische Person teilweise gemeinnützige und teilweise religiöse und andere Zwecke, so können Zuwendungen an sie dann abgezogen werden, wenn die Verwendung der Spende für die steuerlich privilegierte Zwecksetzung (Gemeinnützigkeit, öffentlicher Zweck) auf Dauer und nachweisbar erfolgt.

Spenden an eine Institution mit gemischter Zwecksetzung sind steuerlich nicht absetzbar, sofern mit den Spenden Kultuszwecke und andere Zwecke (mit)finanziert werden sollen. Vermögen (Kapital) und Erträge, welche öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken dienen sollen, müssen deshalb von den übrigen Erträgen und dem Kapital ausgeschieden werden.

Diese objektbezogene Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Institution organisatorisch und rechnungsmässig eine klare Trennung zwischen ihren steuerprivilegierten gemeinnützigen oder öffentlichen und anderen Aktivitäten vornimmt. Für die einzelnen Zwecke müssen grundsätzlich verschiedene Rechtsträger geschaffen werden. Nur in **Ausnahmefällen** rechtfertigt es sich, klar getrennte Rechnungen mit eigenem Einzahlungskonto innerhalb desselben Rechtsträgers anzuerkennen. Das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidg. Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 wie auch Literatur und Rechtsprechung erachten das Führen von Spartenrechnungen als zulässig. In der Praxis hat sich die Frage gestellt, welche Anforderungen an eine Spartenrechnung gestellt werden können und müssen.

Für den Ausnahmefall, dass keine getrennten Rechtsträger, sondern lediglich klar getrennte Rechnungen mit eigenem Einzahlungskonto innerhalb desselben Rechtsträgers geführt werden, müssen aus Gründen der Überprüfbarkeit durch die Steuerbehörde nachfolgende Voraussetzungen einerseits beim Spender und andererseits bei der begünstigten Institution erfüllt sein, damit Spenden im gesetzlichen Rahmen zum Abzug zugelassen werden können. Da es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handelt, werden an den Nachweis der Abzugsfähigkeit strenge Anforderungen gestellt.

II. Voraussetzungen, welche die begünstigte Institution zu erfüllen hat; Anforderungen an die Spartenrechnung im Einzelnen

1. Reglement über Verwaltung und Verwendung des Vermögens: Aus Transparenzgründen empfiehlt es sich, ein Reglement über Verwaltung und Verwendung der Erträge und des Kapitals (Vermögens) auszuarbeiten.
2. Für die Beurteilung, ob Spenden tatsächlich nur dem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck zugutekommen, ist sowohl auf die Ertrags- als auch auf die Aufwandseite der Leistungserbringung abzustellen. Diesbezüglich gilt das Bruttoprinzip (Verrechnungsverbot).

Aufwandseite: Die Verwaltung der Institution hat zunächst zusammen mit der Steuerbehörde festzulegen, welche Tätigkeiten der Institution als ausschliesslich öffentlich oder gemeinnützig gelten und welche primär der Erfüllung anderer Zwecke oder Kultuszwecke dienen. Anschliessend muss abgeklärt werden, ob der gemeinnützige oder öffentliche Zweck tatsächlich ausge-

übt wird und die einzelnen Aufwandpositionen mit der Erbringung des öffentlichen oder gemeinnützigen Zweckes in Zusammenhang stehen. Kosten, welche sowohl im Zusammenhang mit der öffentlichen / gemeinnützigen Zwecksetzung als auch mit dem Kultuszweck anfallen (z.B. Löhne, Verwaltungskosten), müssen separat begutachtet werden. Für diese Kosten muss ein geeigneter Umlageschlüssel ausgearbeitet werden. Es muss sichergestellt sein, dass keine unzulässige Querfinanzierung des Kultuszweckes oder weiterer Zwecke stattfindet.

Ertragseite: Ertragsseitig müssen sämtliche Spenden, die abzugsfähig sein sollen, in die gesonderte Rechnung - d.h. auf ein separates Bank- oder Postkonto - einfließen und entsprechend verbucht werden.

3. **Getrennte Buchhaltung und Kontenführung:** Über das gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken dienende Kapital und die erzielten Erträge muss eigens Buch geführt werden. Verlangt wird eine eigentliche Fondsrechnung mit klarer Trennung des Kapitals sowie der einzelnen Aufwände und Erträge. Der Fonds hat Rechenschaft über Mittel zu geben, welche mit einem vom Spender oder durch die Organisation selbst klar bestimmten und die Verwendung einschränkenden Zweck verbunden sind. Der Fonds wird auf der Passivseite unter der Position Fondskapital ausgewiesen (vgl. da- zu auch Fachempfehlung Swiss GAAP FER 21 - Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Non-profit-Organisationen, Ziffer 48, sowie ZEWOSTandards zur Rechnungslegung und -prüfung, S. 2 Ziffern 10 und 11). Werden Einnahmen an Begünstigte weitergeleitet, stellt eine getrennte Kontenführung (separater Kontenrahmen als "Durchlaufkonto" sowie gesondertes Bank- oder Postkonto) einnahmenseitig das Minimum dar, sofern dem Erfordernis einer besonderen Betriebsrechnung Genüge getan werden soll.

Aus Transparenzgründen muss im Normalfall eine separate Bilanz- und Erfolgsrechnung erstellt werden. Die Erfolgsrechnung muss in die verschiedenen Aufwands- und Ertragspositionen aufgegliedert sein. Die Empfängerin hat dafür zu sorgen, dass die eingegangenen Spenden nur für den Spendenzweck verwendet und nicht mit dem übrigen Vermögen vermischt werden. Ein jährlicher Einnahmenüberschuss darf nicht dem Eigenkapital der Organisation gutgeschrieben werden, sondern ist in der separaten Fondsrechnung zu erfassen.

4. **Bestätigung der Revisionsstelle / Aufsichtsbehörde:** Bei Aktiengesellschaften und Stiftungen kann eine Bestätigung der Revisionsstelle bzw. der Aufsichtsbehörde verlangt werden bzw. es ist im Anhang ein Vermerk anzubringen, dass die Institution den Erfordernissen einer getrennten Buchführung / Kontenführung nachkommt und die Fondsrechnung korrekt erstellt wurde.
5. **Abgabe eines Bestätigungsschreibens an die Spender:** Der Spender soll seitens der Institution im Voraus informiert werden, wofür seine Spenden konkret verwendet werden. Aus Praktikabilitätsgründen kann diese Bestätigung bereits mit dem Einzahlungsschein, auf welchem die vorgedruckte gesonderte Kontonummer aufgeführt sein muss, abgegeben werden (z.B. ausgestaltet als standardisierter Begleitbrief, in welchem auch ein Hinweis auf die Steuerbefreiungsverfügung des Sitzkantones sowie das Datum der Steuerbefreiung enthalten sein sollte).

III. Voraussetzungen, welche beim Spender erfüllt sein müssen

6. **Einzahlung auf separates Konto:** Der Spender hat bei der Einzahlung ausdrücklich anzugeben, dass die Spende für den öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verwendet werden soll (mittels entsprechendem Vermerk, z.B. "zugunsten Projekt XY"). Die Spende wird auf ein speziell für diese Zwecke eingerichtetes Konto mit separater Nummer einbezahlt. Es genügt nicht, wenn die betreffende Institution lediglich ein getrenntes Buchhaltungskonto führt. Verlangt wird die Einzahlung auf ein separates Bank- oder Postkonto.
7. **Bestätigungsschreiben der begünstigten Institution:** Der Spender, der den Abzug seiner Zuwendung an eine solche juristische Person geltend machen will, hat zu beweisen, dass die Zuwendung unmissverständlich auf das Konto des gemeinnützigen oder öffentlichen Teils geleistet wurde. Diesen Beweis kann er nebst dem Einreichen des Einzahlungsbelegs (Empfangsschein) erbringen, indem ihm die Institution zusätzlich bestätigt, dass die Spende für den

ausschliesslich gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verwendet wurde. Das Bestätigungsschreiben hat der Pflichtige – auf Verlangen – zusammen mit dem Empfangsschein der Veranlagungsbehörde einzureichen. Erbringt er diesen Beweis, so ist die Zuwendung im Umfang der gesetzlichen Regelung zum Abzug zuzulassen. Kann dieser Beweis nicht oder nicht genügend erbracht werden, so ist die Zuwendung getreu dem Grundsatz, wonach steuermindernde Tatsachen durch den Pflichtigen zu beweisen sind, nicht zum Abzug zuzulassen.