

Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen

Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen und Zweckänderungsvorbehalt im Zusammenhang mit dem revidierten Stiftungsrecht

Die parlamentarische Initiative Schiesser vom 14. September 2001 hatte eine Liberalisierung des Stiftungsrechts zum Ziel. Nach der Abstimmung vom 8. Oktober 2004 hatte die Änderung des schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) zur Folge, dass mit der Inkraftsetzung per 1. Januar 2006 ebenfalls mehrere Steuererlasse auf Bundesebene änderten. Die Neuerungen des Stiftungsrechts sind namentlich der Vorbehalt der Zweckänderung durch den Stifter, die Möglichkeit der Stiftungsgründung mittels Erbvertrag, die Einführung einer externen Revisionsstelle und die Massnahmen gegen eine Überschuldung der Stiftung.

In steuerlicher Hinsicht sind aufgrund der erweiterten Art. 33a und 59 Abs. 1 lit. c DBG inskünftig Abzüge für freiwillige Zuwendungen von 20% auf den Netto-Einkünften für Geld- und Sachspenden, ausgenommen immer noch die Freiwilligenarbeit, sowie für freiwillige Zuwendungen an den Bund, die Kantone, die Gemeinden sowie ihre Anstalten zulässig.

Dementsprechend sehen die Artikel 9 Abs. 2 lit. i und 25 Abs. 1 lit. c StHG dieselben Vorteile vor, wobei es den Kantonen überlassen ist, die Höhe der Abzugsfähigkeit für natürliche und juristische Personen in ihrer eigenen Steuergesetzgebung zu bestimmen.

I. Sachspenden

1. Bewertung von Sachspenden („übrige Vermögenswerte“)

Übrige Vermögenswerte umfassen bewegliches und unbewegliches Vermögen sowie Kapitalvermögen (inkl. Forderungen) und Immaterialgüterrechte.

Nach dem Grundsatz, wonach der Steuerpflichtige steuermindernde bzw. steueraufhebende Tatsachen zu beweisen hat, ist es Sache des Steuerpflichtigen, den Wert seiner Sachspende gegenüber den Steuerbehörden nachzuweisen. Für die Bewertung ist ausschliesslich auf den objektiven Marktwert (Verkehrswert) der Sache abzustellen. Affektionswerte sind nicht zu berücksichtigen. Bewertungsprobleme stellen sich vor allem dann, wenn es sich um Zuwendungen aus Privatvermögen handelt.

In Betracht kommen u.a. folgende Nachweise/Prüfungen:

- Rechnungen, Kaufquittungen etc. (bei neuen Gegenständen);
- Gutachten, Verkehrswertschätzungen, Versicherungswerte, Angaben zu Preisen von Vergleichsobjekten usw. (schwierig kann die Bewertung von Kunstgegenständen, bestrittenen Forderungen, nicht kotierten Wertpapieren, Patenten etc. sein);
- unter gewissen Umständen kann der Bilanzierungswert bei der begünstigten Institution oder der Wert, zu welchem die Sachspende beim Zuwendenden bisher besteuert wurde, ein Indiz für den tatsächlichen Wert sein;
- falls die Sachspende von einer juristischen Person stammt: zu welchem Wert war sie dort letztmals bilanziert? (Ev. bereits auf Fr. 1.— p.m. abgeschrieben?) Nur der Restwert ist zum Abzug zugelassen.
- gewisse Sachen verlieren wesentlich schneller an Wert, als andere; z.B. EDV, „consumer“-Elektronik etc.

2. Zweckmässigkeit von Sachspenden

Es kann sich in gewissen Fällen die Frage stellen, ob die zugewendete Sache der bedachten Institution für ihre Zweckverfolgung überhaupt förderlich ist. (Ein Spital erhält z.B. eine teure Eisenplastik, ein Ferienhaus, etc.; vgl. dazu auch nachfolgende Ziff. 3.).

Die Kompetenz, solche Betrachtungen anzustellen, dürfte kaum bei den Steuerbehörden liegen. Immerhin wäre anzustreben, derartige Sachen zu verkaufen und den Erlös den steuerprivilegierten Zwecken zuzuführen.

Es könnte auch vorkommen, dass die Sache für den Spender keinen Wert (mehr) hat, für die begünstigte Institution hingegen hilfreich ist (z.B. alte PCs, ausgediente Schulmöbel für Schulen in Entwicklungsländern, Medikamente oder Konservendosen mit abgelaufenem Verfalldatum für Katastrophengebiete).

3. Erwerbszwecke

Es besteht in gewissen Fällen die Möglichkeit bzw. Gefahr, dass die gemeinnützige Institution infolge der Schenkung plötzlich (verbotene) Erwerbszwecke verfolgt (z.B. Erhalt einer Mehrheitsbeteiligung an einem Schlossereibetrieb, an einer Liegenschaftenverwaltung oder Erhalt eines marktfähigen Patents oder einer Lizenz etc.).

Für Beteiligungen an gewinnstrebigen Unternehmen kann auf das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV (Ziff. II. 3. lit. c) verwiesen werden; es ist eine organisatorische und personelle Trennung notwendig. Patente und Lizenzen müssten entweder verkauft oder in einen separaten, steuerpflichtigen Rechtsträger ausgegliedert werden, damit keine für die Steuerbefreiung schädliche Erwerbstätigkeit vorliegt.

II. Zuwendungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten

Freiwillige Zuwendungen waren bisher abzugsfähig, sofern sie an steuerbefreite Institutionen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken geleistet wurden. Weder das DBG noch das StHG sahen die Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten vor. Dies war umso stossender, da diese Institutionen im Wesentlichen allesamt öffentliche Zwecke verfolgen. (Gewisse kantonale Steuergesetze, so z.B. ZH, liessen immerhin den Abzug für derartige Institutionen im eigenen Kanton zu).

Anlässlich der Revision des Stiftungsrechts konnte dieses gesetzgeberische Versehen nun korrigiert werden.

Der Begriff des Bundes und der Kantone bedarf keiner näheren Umschreibung (vgl. BV). Was als Gemeinde gilt, definiert das jeweilige kantonale Recht.

Weiterhin nicht restlos geklärt ist die Frage der Abzugsfähigkeit von freiwilligen Leistungen an Kirchgemeinden, da Zuwendungen zur Förderung von Kultuszwecken grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Es muss deshalb für die Abzugsfähigkeit zwischen Zuwendungen für Kultuszwecke oder für gemeinnützige bzw. öffentliche Zwecke unterschieden werden. Dabei ist die kantonale Organisationsordnung zu berücksichtigen.

III. Revisionsstelle (Art. 83a ZGB)

Dass die Stiftung von Gesetzes wegen eine (unabhängige) Revisionsstelle einsetzen muss, könnte für die Steuerbehörden in jenen Kantonen, welche die Steuerbefreiung nur in unregelmässigen Abständen überprüfen, zumindest hilfreich sein (vgl. SR 211.121.3, Verordnung vom 24. August 2005 über die Revisionsstelle von Stiftungen und SR 221.302, Verordnung vom 15. Juni 1992 über die Voraussetzungen für Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten).

Immerhin darf angenommen werden, dass finanzielle Missstände dadurch früher entdeckt werden. Dies heisst natürlich trotzdem nicht, dass die Steuerbehörden die Überprüfung der Steuerbefreiung quasi „delegieren“ dürfen. Es besteht auch die gesetzliche Möglichkeit, sich durch die Aufsichtsbehörde von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, befreien zu lassen. (Gemäss telefonischer Angabe der Zürcher Aufsichtsbehörde kann dem Begehren entsprochen werden, wenn die Stiftung nicht öffentlich Geld sammelt und weniger als Fr. 200'000 Vermögen hat.) Das Abstützen auf starre Kriterien ist heikel; immerhin wird das Vermögen per Stichtag ermittelt und es können trotz des kleinen Vermögens beträchtliche Gelder durch die Stiftung fliessen.

IV. Konsequenzen für Vereine und andere steuerbefreite juristische Personen

Selbstverständlich ergeben sich auch Änderungen für Vereine und andere steuerbefreite juristische Personen. Zwar nicht in organisatorischer Hinsicht, aber hinsichtlich der neuen Möglichkeit der steuerlichen Absetzbarkeit von „anderen Vermögenswerten“ kommen die oben genannten Ausführungen ebenfalls zum Tragen.

V. Zweckänderungsvorbehalt

Die Interessen eines Stifters können sich im Lauf der Jahre verschieben oder neue Bedürfnisse werden für die Gesellschaft viel dringender. Der Stifter möchte diesen Veränderungen Rechnung tragen. Der **Zweckänderungsvorbehalt** eröffnet dem Stifter die Möglichkeit, diesen Veränderungen Rechnung zu tragen. Da jede Zweckänderung nur nach Ablauf von 10 Jahren möglich ist, bleiben die Interessen der Destinatäre gleichwohl geschützt.

1. Voraussetzungen für eine Änderung des Stiftungszwecks (Art. 86a ZGB)

- a) Artikel 86a ZGB legt die Bedingungen fest, die für die Änderung des Stiftungszwecks erfüllt sein müssen. Im Einzelnen wird folgendes verlangt:
 - **In der Stiftungsurkunde muss die Möglichkeit einer Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten sein.** Bei der Errichtung der Stiftung muss somit eine Bestimmung vorgesehen worden sein, in der die Zweckänderung vorbehalten wird.
 - Der Stifter muss bei der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde einen **Antrag auf Änderung des Zwecks der Stiftung stellen.** Im Antrag ist der neue Zweck, den die Stiftung verfolgen muss, genau anzugeben; denkbar ist auch, dass der neue Zweck bereits in der Stiftungsurkunde festgelegt ist. Der Antrag kann auch aus einer Verfügung von Todes wegen des Stifters hervorgehen; gemäss Artikel 86a Absatz 5 ZGB muss die Behörde, welche die Verfügung von Todes wegen eröffnet, der zuständigen Aufsichtsbehörde die Anordnung zur Änderung des Stiftungszwecks mitteilen.
 - Seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten Änderung auf Antrag des Stifters müssen **mindestens zehn Jahre** verstrichen sein. Der Stifter kann somit mehrmals eine Änderung des Stiftungszwecks veranlassen, sofern er zwischen den einzelnen Änderungen eine Frist von zehn Jahren einhält. Diese Zehnjahresfrist soll der Stiftung eine gewisse Beständigkeit gewährleisten und verhindern, dass ihre Tätigkeit durch häufige Zweckänderungen behindert wird.

- Wird der Antrag auf Zweckänderung **vor Ablauf der Frist von zehn Jahren** gestellt, muss die zuständige Behörde mit dem Erlass ihrer Verfügung zuwarten; die frühzeitige Einreichung stellt somit keinen Grund für die Ablehnung des Antrags dar.

- b) Die zuständige Behörde muss prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind. Gegebenenfalls ordnet sie die Änderung des Stiftungszwecks an und beantragt beim zuständigen Handelsregisteramt die Eintragung des neuen Zwecks. Der neue Stiftungszweck ist gegenüber Dritten erst wirksam, wenn er im Handelsregister (HR) eingetragen ist und im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) veröffentlicht wurde (Art. 932 Abs. 2 OR). Wenn die Steuerbefreiung aufgrund des geänderten Zwecks entzogen werden müsste, würde sie mit der Publikation dieser Änderung im SHAB oder im HR enden.

2. Stiftungen mit einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck

Für Stiftungen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen, kennt Art. 86a Abs. 2 eine zusätzliche Voraussetzung:

Auch der geänderte Zweck muss öffentlich oder gemeinnützig im Sinne des Bundessteuerrechts sein.

Mit dieser zusätzlichen Einschränkung des Rechts des Stifters, den ursprünglichen Stiftungszweck zu ändern, soll verhindert werden, dass das Institut des Zweckänderungsvorbehalts aus steuerlichen Überlegungen missbraucht wird und praktisch einer Rückübertragung auf den Stifter gleichkommt. Zum ändern soll den Personen, die einer Stiftung mit Blick auf ihren Zweck Spenden zukommen lassen, die Garantie gegeben werden, dass ihre Gelder stets für einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verwendet werden, selbst wenn dieser nicht mehr der ursprüngliche sein sollte.

Artikel 86a ZGB äussert sich nicht zur Änderung des Stiftungszwecks bei **Familienstiftungen** und **kirchlichen Stiftungen**, die keiner behördlichen Aufsicht unterstehen (Art. 87 Abs. 1 ZGB). Hierbei handelt es sich um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzes. Die neue Regelung der Zweckänderung ist somit hauptsächlich auf die so genannten klassischen, typischerweise gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken dienenden Stiftungen ausgerichtet. Die Möglichkeit der Zweckänderung bei einer Familienstiftung oder einer kirchlichen Stiftung würde Spezialbestimmungen erfordern.

VI. Weitere Bestimmungen

Artikel 86a Absatz 3 ZGB bestimmt, dass das Recht, eine Zweckänderung zu beantragen, **höchstpersönlicher** Natur ist. Das Recht erlischt mit dem Tod des Stifters und kann nicht auf Dritte, auch nicht auf die Erben, übertragen werden. Ist der Stifter eine juristische Person, erlischt das Recht auf Änderung des Stiftungszwecks spätestens 20 Jahre nach der Errichtung der Stiftung. Damit soll verhindert werden, dass durch das Dazwischenschalten einer juristischen Person die Möglichkeit der Änderung des Stiftungszwecks perpetuiert wird.

Artikel 86a Absatz 4 ZGB regelt die Ausübung des Rechts auf Änderung des Stiftungszwecks für den Fall, dass mehrere Stifter (natürliche oder juristische Personen) vorhanden sind. Um die Ausübung dieses Rechts zu koordinieren, sieht die Bestimmung vor, dass der Antrag zwingend von allen Stiftern **gemeinsam** gestellt werden muss.

VII. Folgerungen aus Sicht der Steuerbefreiung

Die Zweckänderung bei Stiftungen ist primär ein zivilrechtliches Problem. Aus Sicht des Steuerrechts bzw. der Steuerbefreiung sollten sich grundsätzlich keine neuen Probleme stellen. Mit Art. 86a Abs. 2 wurde eine wirksame Regelung geschaffen, welche den Missbrauch aus steuerlichen Überlegungen einschränkt. Ist eine Stiftung wegen der Verfolgung von gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken von der Steuerpflicht befreit, so wird verlangt, dass sich der geänderte Stiftungszweck ebenfalls mit einer Steuerbefreiung wegen der Verfolgung von gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken vereinbaren lässt.

Im Rahmen einer Zweckänderung müssen die Steuerbehörden somit prüfen, ob auch der geänderte Zweck für eine Steuerbefreiung qualifiziert. Falls dies bejaht wird, kann eine Zweckentfremdung des Stiftungsvermögens ausgeschlossen werden, weil die Mittel der juristischen Person auch nach der Zweckänderung weiterhin dem steuerbefreiten Zweck verhaftet bleiben. Das aus steuerlicher Sicht zentrale Kriterium der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung bleibt somit gewahrt.

Aarau, Bern, Zürich, September 2006, Februar, September und November 2007

Delémont, mars 2008