
Überholte Voraussetzung der Ehrenamtlichkeit bei der Steuerbefreiung

Es entspricht gängiger Praxis der kantonalen Steuerbehörden, die Steuerbefreiung von Vereinen und Stiftungen davon abhängig zu machen, dass die Stiftungsräte bzw. Vereinsvorstände ehrenamtlich tätig werden. Zu hinterfragen ist, ob diese Voraussetzung noch zeitgemäss erscheint.



Andrea Opel

Voraussetzungen der Steuerbefreiung

Von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht und indirekt von der Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht für Zuwendungen werden juristische Personen ausnahmsweise befreit, wenn sie bestimmte, vorab gemeinnützige Zwecke verfolgen (vgl. Art. 56 DBG¹/bzw. Art. 23 Abs. 1 StHG²). Das Gesetz präsentiert sich relativ unbestimmt. In der Praxis stehen den Behörden zwei «Auslegungshilfsmittel» zur Verfügung – das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Juli 1994 einerseits sowie die



Ruth Bloch-Riemer

Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 18. Januar 2008 andererseits. Die meisten Kantone haben zusätzlich eigene Praxisfestlegungen publiziert.

Gemeinnützigkeit setzt praxismässig ein Zweifaches voraus, nämlich a) eine Tätigkeit im Allgemeininteresse sowie b) uneigennütziges Tun³. Aus dem letzteren Erfordernis wird mitunter ein Zusatzkriterium abgeleitet, nämlich dass die Stiftungsräte/Vereinsvorstände ehrenamtlich tätig werden müssen. Zusätzlich verlangt das Gesetz für eine Steuerbefreiung, dass die Mittel der juristischen Person ausschliesslich⁴ dem gemeinnützigen Zweck verhaftet sind und diese Zweckbindung unwiderruflich⁵ ist. Schliesslich ist die tatsächliche Zweckverwirklichung erforderlich⁶.

Ehrenamtlichkeit im Besonderen

Da in den Bundessteuergesetzen eine ausdrückliche Verankerung des Erfordernisses der Ehrenamtlichkeit fehlt,

kann dessen Herleitung nur auf dem Weg der Auslegung erfolgen. Die Praxishinweise der SSK halten fest, dass die ordentliche Tätigkeit von Stiftungsräten/Vereinsvorständen ehrenhalber geschehen soll. Entschädigt werden dürfen nur effektiv entstandene Kosten (Spesen), wobei moderate Sitzungsgelder ebenfalls noch toleriert werden können. Ausserdem können Stiftungsräte/Vereinsvorstände in gewissen Situationen im Rahmen einer vertraglichen Übereinkunft spezifische Projekte übernehmen und insoweit marktüblich (moderat) entschädigt werden.

Im neueren Schrifttum wird – entgegen der geschilderten Praxis – *unisono* gefordert, dass vom strikten Erfordernis der Ehrenamtlichkeit abzurücken sei, wobei sich die Honorierung aber in einem angemessenen Rahmen bewegen soll⁷. Im Rahmen der derzeit hängigen Parlamentarischen Initiative Luginbühl wird dasselbe gefordert. Das Bundesgericht hat, ungeachtet der Kritik in der Lehre, das Erfordernis ehrenamtlich tätiger Leitungsorgane in einem Urteil von 2015 – freilich nur in einem obiter dictum – grundsätzlich gestützt⁸. Ebenso beharren die meisten kantonalen Steuerbehörden noch immer auf dem Erfordernis der Ehrenamtlichkeit, so etwa jene des Kantons Zürich, St. Gallen, Schwyz, Freiburg, Genf und Waadt. Zugeständnisse werden u.U. bei grösseren Stiftungen gemacht.

Stellungnahme

Das «Dogma der Ehrenamtlichkeit» entbehrt einer gesetzlichen Grundlage und erscheint darüber hinaus nicht (mehr) sachgerecht. Hinzu kommt, dass es an einem zivilrechtlichen Entschädigungsverbot fehlt, weshalb die Steuerbehörden letztlich die zivilrechtlichen Wertungen unterlaufen.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Stiftung/der Verein *selbst* gemeinnützig bzw. uneigennützig tätig wird. Eine Entschädigung derjenigen Personen, die Leistungen für sie/ihn erbringen, steht damit nicht in Widerspruch. Es

ist nicht einzusehen, weshalb gerade von Stiftungsräten/Vereinsvorständen «Opfer» abverlangt werden, nicht so aber von den übrigen Organen oder Beauftragten⁹. Hinzu kommt, dass die fehlende Entschädigung nicht mehr zeitgemäss ist und der auch im gemeinnützigen Sektor geforderten Professionalisierung entgegensteht. Vor diesem Hintergrund erscheint die von den Steuerbehörden aufgezwungene Ehrenamtlichkeit verfehlt. Leitplanke sollte u.E. vielmehr eine *marktkonforme* Entschädigung darstellen.

Voraussetzung der Steuerbefreiung ist – wie gezeigt – auch, dass die Mittel ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck verhaftet sind. Übermässige Entschädigungen sind auch zivilrechts- resp. zweckwidrig. Aus diesem Grund scheint es u.E. sachgerecht, wenn die Steuerbehörden auf eine detaillierte, transparente und massvolle Entschädigungsregelung pochen¹⁰. Folglich hat die Honorierung – und zwar «en détail» – klarerweise Bestandteil des Steuerbefreiungsgesuchs zu sein.

Prof. Dr. iur. Andrea Opel,
Lehrstuhl für Steuerrecht, Universität Luzern,
Konsultantin Bär & Karrer AG, Zürich
andrea.opel@BaerKarrer.ch

Dr. iur. Ruth Bloch-Riemer,
Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin,
Partnerin Bär & Karrer AG, Zürich
ruth.blochriemer@BaerKarrer.ch

¹ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11.

² Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.

³ Vgl. KS Nr. 12, S. 2 ff.

⁴ Möglich ist u.U. eine bloss teilweise Steuerbefreiung: Vgl. KS Nr. 12, S. 6.

⁵ Bei Stiftungen darf das Vermögen im Falle der Auflösung nicht an den Stifter zurückfallen, sondern ist einer anderen Organisation mit vergleichbarem Zweck zuzuhalten. Vgl. hierzu KOLLER THOMAS, Stiftungen und Steuern, in: Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 60 ff.

⁶ Blossen Thesaurierungsstiftungen wird die Steuerbefreiung versagt. Vgl. KOLLER (FN 5), S. 64 f.

⁷ Vgl. zuletzt OPEL ANDREA, Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung – ein alter Zopf?, StR 2019, S. 84 ff.; RIEMER HANS MICHAEL/RIEMER-KAFKA GABRIELA/BLOCH-RIEMER RUTH, Die Entschädigung des Stiftungsrats im Privat-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht, in: Emmenegger/Hrubesch-Millauer/Wolf (Hrsg.), Brücken bauen, Festschrift für Thomas Koller, Bern 2018, S. 830 f. Weiter etwa BAUMANN LORANT ROMAN, Honorierung von Stiftungsräten, Jusletter vom 9. August 2010, Rz. 12 ff.; DEGEN CHRISTOPH, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext, in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, S. 112.

⁸ Vgl. BGE 2C_484/2015 vom 10.12.2015, E. 5.5.1.

⁹ Zumal diese haftungsmässig am stärksten exponiert sind. Vgl. hierzu insb. GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2017, S. 141 FN 39.

¹⁰ Ebenso BAUMANN LORANT ROMAN, Der Stiftungsrat, Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Diss. ZH 2009, S. 194 ff.; DERS. (FN 7), Rz. 12 ff.