

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 26. Juni 2013

740. Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (Vernehmlassung)

Mit Schreiben vom 12. April 2013 hat das Eidgenössische Finanzdepartement einen Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken in die Vernehmlassung gegeben. Mit diesem Gesetz wird eine Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie des gleich datierten Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgeschlagen.

Mit der Vernehmlassungsvorlage soll die an den Bundesrat überwiesene Motion von Ständerat Alex Kuprecht (09.3343) umgesetzt werden. Diese Motion verlangt, dass Vereine, die ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke – namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung – verwenden, ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag von den direkten Steuern zu befreien sind.

Nach Art. 56 Bst. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Eine analoge Bestimmung ist in Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG enthalten, wobei sich die Steuerbefreiung auch auf das Kapital bezieht. Diese Bestimmung wurde im kantonalen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) in § 61 lit. g umgesetzt.

Der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit ist von der Lehre und Praxis näher umschrieben worden. Danach ist – entgegen dem landläufig zum Teil verhältnismässig weiten Verständnis – nicht jede Betätigung, die in irgendeiner Weise der Allgemeinheit zugutekommt, gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn; verlangt wird vielmehr, dass zur Förderung des Gemeinwohls uneigennützig und ohne Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfezwecken auf die Dauer für einen offenen Destinärskreis Opfer erbracht werden. Die Verfolgung bloss ideeller, d. h. nicht wirtschaftlicher Zwecke genügt dagegen noch nicht für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Eine Steuerbefreiung für Sportvereine ist deshalb nach herrschender Lehre und Praxis im Allgemeinen ebenso ausgeschlossen wie für andere Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten (vgl. Beantwortung der Anfrage KR-Nr. 169/2001 betreffend Steuerliche Abzugsberechtigung von freiwilligen Geldleistungen an Sport- und Kulturvereine).

Im Zusammenhang mit den Vorschriften über die Steuerberechnung ist aber vorgesehen, dass bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen Gewinne unter Fr. 5000 nicht besteuert werden (Art. 71 Abs. 2 DBG). Das Zürcher Steuergesetz bestimmt in Bezug auf Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, dass Gewinne, die auf ein Jahr berechnet Fr. 10 000 nicht erreichen, bzw. Eigenkapital unter Fr. 100 000 nicht besteuert werden (§ 76 Abs. 2 sowie § 82 Abs. 2 StG).

Das Ziel der Motion, Vereine steuerlich zu entlasten, die ideelle Zwecke wie Jugend- und Nachwuchsförderung verfolgen, will der Bundesrat durch eine zusätzliche Steuerbefreiungsnorm auf Ebene Steuerobjekt erreichen. Der Bundesrat schlägt dazu einen neuen Art. 66a E-DBG mit folgendem Wortlaut vor:

«Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden nicht besteuert, sofern sie höchstens 20 000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind.»

Die entsprechende Vorschrift in Art. 26a E-StHG lautet wie folgt:

«Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden nicht besteuert, sofern sie einen nach kantonalem Recht bestimmten Betrag nicht übersteigen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind.»

Die neuen Bestimmungen regeln die Ermittlung der Gewinne von juristischen Personen mit ideellem Zweck. Sie gelten nicht nur für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, sondern für alle juristischen Personen, also insbesondere auch für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Für den Fall, dass die vorgeschlagene Lösungsvariante abgelehnt wird, sind in den Vernehmlassungsunterlagen folgende weitere Lösungsvarianten aufgeführt, zu denen eine Präferenz angegeben werden soll:

- Erhöhung der bestehenden tarifarischen Freigrenze für die Gewinne von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen;
- Erweiterung des Ausnahmekatalogs für die subjektive Steuerpflicht von juristischen Personen mit ideellen Zwecken;
- Freibetrag für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken.

Auf Antrag der Finanzdirektion
beschliesst der Regierungsrat:

I. Schreiben an das Eidgenössische Finanzdepartement (auch in elektronischer Form in PDF- und Word-Version an vernehmlassungen@estv.admin.ch):

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 12. April 2013, mit dem Sie uns den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken zur Stellungnahme unterbreitet haben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

1. Allgemeine Bemerkungen

Bei Vereinen, die Jugend- und Nachwuchsförderung betreiben oder andere ideelle Zwecke verfolgen, stehen zwar die persönlichen Interessen der Mitglieder z. B. nach sportlicher oder künstlerischer Betätigung oder nach Unterhaltung oder Geselligkeit im Vordergrund. Mit der Vereinstätigkeit kann aber unter Umständen zugleich ein Nutzen für das Allgemeinwohl insbesondere im Bereich der Prävention oder der «Soziokultur» verbunden sein. Dieser bildet zwar nicht den Hauptzweck ideeller Vereine, stellt aber immerhin eine indirekte Folge seiner Aktivitäten dar. Eine beschränkte steuerliche Entlastung solcher Vereine liesse sich daher begründen.

Der vom Bundesrat vorgeschlagene Lösungsansatz ist allerdings – wie nachstehend noch näher erläutert wird – mit einigen schwerwiegenden Mängeln behaftet, macht das heutige System der Steuerbefreiungen mit einer zusätzlichen Ebene noch komplizierter und wird damit auch schwer verständlich. Ausserdem würde er sowohl für die betroffenen juristischen Personen als auch für die Steuerbehörden zusätzlichen administrativen Aufwand mit sich bringen. Dieser Lösungsansatz kann deshalb unseres Erachtens nicht weiter verfolgt werden.

Wenn eine steuerliche Entlastung für Vereine, insbesondere für solche mit ideellem Zweck erfolgen soll, so muss die entsprechende Regelung möglichst einfach sein. Insbesondere dürfen angesichts der verhältnismässig geringen Steuerbeträge, die aufgrund der betragsmässigen Begrenzung im Einzelfall zur Diskussion stehen, keine aufwendigen Abklärungen notwendig sein.

2. Beurteilung der vorgeschlagenen Lösungsvariante

Mit der vorgeschlagenen Regelung, die beim Steuerobjekt anknüpft und zu den bestehenden Steuerbefreiungsbestimmungen hinzutritt, gäbe es künftig Steuerbefreiungen auf drei verschiedenen Stufen, nämlich beim Steuersubjekt, beim Steuerobjekt sowie im Rahmen der Steuerberechnung, d.h. beim Tarif:

- Juristische Personen, die gemeinnützige oder öffentliche Zwecke im Sinn der geltenden Bestimmungen von Art. 56 Bst. g DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG erfüllen, sind von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Die Steuerbefreiung wird gestützt auf ein Gesuch der entsprechenden Institution von der Steuerbehörde verfügt. Dasselbe gilt gestützt auf Art. 56 Bst. h DBG bzw. Art. 23 Abs. 1 Bst. g StHG für juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen. Ein Steuererklärungs- und Steuerveranlagungsverfahren gibt es in diesen Fällen nicht mehr. Die Steuerbefreiung wird aber periodisch überprüft.
- Bei juristischen Personen, die nicht wirtschaftliche, sondern ideelle Zwecke verfolgen, aber die Anforderungen an die Gemeinnützigkeit nicht erfüllen, wäre gestützt auf die neuen Bestimmungen der Gewinn bis höchstens Fr. 20 000 steuerfrei. Die Befreiung erfolgte dabei auf der Ebene des Steuerobjekts, d.h. der Bemessungsgrundlage. Diese juristischen Personen müssten somit eine Steuererklärung einreichen, würden dann aber mit einem steuerbaren Gewinn von Null veranlagt.
- Für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen, sondern wirtschaftliche Zwecke verfolgen, deren Gewinn jedoch höchstens Fr. 5000 (bezüglich direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 10 000 oder deren Kapital höchstens Fr. 100 000 (bezüglich Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich) beträgt, wird auf Ebene des Tarifs, d.h. aufgrund der Vorschriften zur Steuerberechnung, keine Steuer erhoben. In der Praxis wird toleriert, dass Vereine und Stiftungen, die diese Schwellenwerte nicht überschreiten, auf die Einreichung einer Steuererklärung verzichten. Damit entfällt der Aufwand für das Steuererklärungs- und Steuerveranlagungsverfahren. Diese Vereine und Stiftungen erscheinen deshalb in der Regel auch nicht im Steuerregister.

Eine juristische Person könnte demnach ein Gesuch um Steuerbefreiung stellen, wenn sie die Voraussetzungen der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit erfüllt. Falls sie diese Anforderungen nicht erfüllt, könnte sie – falls der Gewinn bei der direkten Bundessteuer Fr. 20 000 nicht übersteigt – im Rahmen des Steuererklärungsverfahrens geltend machen, dass sie keine wirtschaftlichen, sondern ideelle Zwecke verfolgt, und damit

die neue Freigrenze beanspruchen. Wenn der Gewinn bei der direkten Bundessteuer dagegen Fr. 5000 nicht übersteigt, würde – ungeachtet der Zweckverfolgung – keine Steuer erhoben.

Ein solches Besteuerungssystem, das Steuerbefreiungen mit unterschiedlichem Anwendungsbereich und unterschiedlichen Anforderungen auf drei verschiedenen Ebenen vorsieht, ist kaum mehr gemeinverständlich. Dies zeigt sich auch in der Vernehmlassungsvorlage selber. Schon die Formulierung des Titels «Bundesgesetz über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken» ist missverständlich, geht es doch bei den vorgeschlagenen neuen Gesetzesbestimmungen nicht um die Steuerbefreiung von juristischen Personen, sondern um die Befreiung des Gewinns von juristischen Personen. Auch in der Übersicht im Erläuternden Bericht (S. 24) wird die neu vorgeschlagene Befreiung des Gewinns von juristischen Personen mit ideellen Zwecken zu Unrecht – gleich wie die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit oder Kultuszwecken – als subjektive Steuerbefreiung bezeichnet. Dass unter diesen Umständen die Bürgerinnen und Bürger die Differenzierungen ohne Weiteres verstehen würden, ist kaum anzunehmen.

Weitere Verwirrung dürfte der Umstand stiften, dass freiwillige Zuwendungen an juristische Personen, die gemeinnützige oder öffentliche Zwecke verfolgen, im Rahmen von Art. 33a DBG bzw. § 32 Bst. b StG abgezogen werden können, während dies für juristische Personen, die gemäss der neuen Bestimmung «steuerbefreit» würden, nicht der Fall ist.

Die vorgeschlagene Regelung enthält mit der Voraussetzung des ideellen Zwecks sodann ein Tatbestandselement, das – wie im Erläuternden Bericht eingeräumt wird – nicht einfach zu umschreiben ist. Diese Voraussetzung würde es auch erfordern, dass jeder Einzelfall im Veranlagungsverfahren geprüft werden müsste. Erschwerend kommt hinzu, dass gemäss Wortlaut der Bestimmung eine unwiderrufliche Widmung der Gewinne notwendig ist. Gemäss heutiger Rechtsprechung zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit, wo dieses Erfordernis ebenfalls gilt, braucht es dazu eine entsprechende Statutenbestimmung (BGE 131 II 1, E. 3.4.2). Eine solche Bestimmung dürfte bei vielen Vereinen mit ideellen Zwecken nicht vorhanden sein und müsste erst noch verankert werden. Dieser zusätzliche Aufwand insbesondere für die steuerlich zu entlastenden juristischen Personen lässt sich – auch angesichts der geringen in Frage stehenden Steuerbeträge – kaum rechtfertigen.

Im Weiteren ist nicht nachvollziehbar, weshalb die vorgeschlagene Steuerbefreiung auf Ebene der Bemessungsgrundlage allen juristischen Personen mit ideeller Zwecksetzung, also auch Aktiengesellschaften oder Genossenschaften, gewährt werden müsste. Für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bestehen bereits heute besondere

Vorschriften bei der Gewinnermittlung (in Bezug auf die Behandlung der Mitgliederbeiträge) und der Steuerberechnung (tieferer Steuersatz und Freigrenze). Eine abweichende Behandlung dieser juristischen Personen ist somit – entgegen den Ausführungen im Erläuternden Bericht (S. 30) – nicht ausgeschlossen.

Im Übrigen sei noch darauf hingewiesen, dass die vorgeschlagene Regelung im StHG nur eine Befreiung in Bezug auf den Gewinn enthält. Eine entsprechende Befreiung beim Kapital fehlt dagegen. Das hätte zur Folge, dass – vorbehältlich einer kantonalen Befreiung auf tarifarischer Ebene – auch bei Befreiung von der Gewinnsteuer eine Kapitalsteuer geschuldet wäre. Das ergibt aber keinen Sinn.

Schliesslich ist noch anzufügen, dass die vorgeschlagene Übergangsbestimmung gemäss Art. 72r Abs. 2 E-StHG so nicht umsetzbar ist. Da gemäss Art. 26a E-StHG das kantonale Recht den Freibetrag bestimmt, kann dieser Artikel nach Ablauf der Umsetzungsfrist nicht direkt anwendbar sein.

3. Beurteilung der weiteren Lösungsvarianten

Von den weiteren dargestellten Lösungsvarianten käme nach unserer Auffassung einzig die erste Lösungsmöglichkeit infrage, nämlich die Erhöhung der bestehenden tarifarischen Freigrenze im DBG.

Damit würde die bestehende Systematik unverändert belassen und keine zusätzliche Komplexität ins Besteuerungssystem gebracht. Diese Lösung hätte zwar den Nachteil, dass nicht nur Vereine und Stiftungen mit ideellen Zwecken profitieren, sondern auch solche mit anderen, insbesondere wirtschaftlichen Zwecken. Zu berücksichtigen ist aber, dass bei einer verhältnismässig massvollen Ansetzung der Freigrenze Vereine, die in grösserem Ausmass wirtschaftlich tätig sind, über dieser Freigrenze liegen dürften und deshalb für ihren gesamten Gewinn steuerpflichtig blieben. Eine solche Lösung würde sich auch angesichts der Tatsache rechtfertigen, dass die meisten Kantone – so auch der Kanton Zürich – für die Kantons- und Gemeindesteuern schon heute höhere Freigrenzen auf tarifarischer Stufe vorsehen, als sie für die direkte Bundessteuer gelten. Diese Lösungsvariante würde es schliesslich ermöglichen, dass die Vereine und Stiftungen, welche die Schwellenwerte nicht überschreiten, auf die Einreichung einer Steuererklärung verzichten und damit von administrativem Aufwand entlastet werden könnten.

4. Abschliessende Beurteilung

Die vorgeschlagene Lösungsvariante, die eine Freigrenze von Fr. 20000 beim Steuerobjekt der direkten Bundessteuer für sämtliche juristischen Personen mit ideellen Zwecken vorsieht, ist abzulehnen. Stattdessen unterstützen wir die Variante, dass die bestehende Freigrenze im DBG von Fr. 5000 erhöht wird, beispielsweise auf Fr. 10000.

Im Übrigen verweisen wir auch auf die Angaben und Bemerkungen in beiliegendem Fragebogen.

II. Mitteilung an die Geschäftsleitung des Kantonsrates, die Mitglieder des Regierungsrates und an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:

Husi