

**Rechtsgutachten**  
**zu den**  
**steuerlichen Rahmenbedingungen**  
**für ein wirkungsvolles Stiftungswesen**  
**im Kanton Zürich**

im Auftrag von

Kanton Zürich

Volkswirtschaftsdirektion

Neumühlequai 10

8090 Zürich

von

Prof. Dr. iur. Andrea Opel

Ordinaria für Steuerrecht

Universität Luzern

September 2023

## Inhaltsübersicht

I. Ausgangslage und Inhalt des Gutachtens .....	6
II. Zivil- und aufsichtsrechtliche Vorbemerkungen .....	8
III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung .....	12
IV. Begriff der gemeinnützigen Zwecksetzung .....	18
V. Vergütung der Stiftungsräte .....	24
VI. Internationale Stiftungstätigkeit .....	39
VII. Unternehmerische Fördermodelle .....	48
VIII. Zeitdauer der Gesuchsbearbeitung .....	58
IX. Zusammenfassung der Erkenntnisse und Lösungsansätze .....	61
X. Literatur- und Materialienverzeichnis .....	63

## Inhaltsverzeichnis

I. Ausgangslage und Inhalt des Gutachtens .....	6
II. Zivil- und aufsichtsrechtliche Vorbemerkungen .....	8
A. Rechtsnatur von Stiftungen .....	8
B. Stiftungsrat als oberstes Führungsorgan .....	8
C. Revisionsstelle als Prüforgan .....	9
D. Aufsichtsbehörde als staatliche Kontrollinstanz .....	10
III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung .....	12
A. Hintergrund .....	12
B. Gesetzliche Regelung .....	12
C. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK .....	13
D. Die Voraussetzungen im Einzelnen .....	14
1. Überblick .....	14
2. Ausschliesslichkeit und Unwiderruflichkeit der Mittelverwendung .....	14
3. Tatsächliche Tätigkeit .....	15
4. Wahrung der Wettbewerbsneutralität .....	15
IV. Begriff der gemeinnützigen Zwecksetzung .....	18

A.	Tätigkeit im Allgemeininteresse .....	18
1.	Praxisfestlegung und Rechtsprechung .....	18
2.	Lehre .....	19
3.	Eigene Stellungnahme .....	20
B.	Uneigennützigkeit .....	21
1.	Praxisfestlegung und Rechtsprechung .....	21
2.	Lehre .....	22
3.	Eigene Stellungnahme .....	22
C.	Fazit und Lösungsvorschlag .....	23
V.	Vergütung der Stiftungsräte .....	24
A.	Zivilrechtliche Rahmenbedingungen .....	24
1.	Zulässigkeit von Vergütungen .....	24
2.	Überprüfung der Angemessenheit durch die Stiftungsaufsicht .....	25
B.	Fehlende Verankerung im Gesetz .....	26
C.	Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK .....	26
D.	Praxis in den Kantonen .....	27
E.	Rechtsprechung des Bundesgerichts .....	29
F.	Lehre .....	30
G.	Weitere Stellungnahmen .....	31
H.	Eigene Stellungnahme .....	32
1.	Fehlende Sachgerechtigkeit des Ehrenamtlichkeitserfordernisses .....	32
2.	Angemessenheit der Entschädigung .....	34
I.	Lösungsansatz .....	35
1.	Verzicht auf Ehrenamtlichkeitserfordernis .....	35
2.	Angemessenheitsprüfung durch die Aufsichtsbehörden .....	35
3.	Missbrauchskontrolle durch die Steuerbehörden .....	35
4.	Formelle und materielle Anforderungen an die Entschädigungsregelung .....	36
VI.	Internationale Stiftungstätigkeit .....	39
A.	Gesetzliche Regelung .....	39

B.	Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK .....	40
C.	Praxis in den Kantonen .....	40
D.	Rechtsprechung des Bundesgerichts .....	42
E.	Lehre .....	42
F.	Stellungnahme der OECD.....	43
G.	Eigene Stellungnahme .....	44
H.	Lösungsansatz.....	45
VII.	Unternehmerische Fördermodelle .....	48
A.	Arten von unternehmerischer Fördertätigkeit.....	48
	1. Darlehen, Wandeldarlehen und Beteiligungen.....	48
	2. Social Impact Bonds (SIB) als Sonderform .....	49
B.	Abgrenzungen.....	50
	1. Fördertätigkeit versus Vermögensanlage.....	50
	2. Fördertätigkeit versus Erwerbstätigkeit .....	51
C.	Praxis der Steuerbehörden .....	52
D.	Rechtsprechung des Bundesgerichts .....	53
E.	Lehre .....	53
F.	Eigene Stellungnahme .....	53
G.	Lösungsansatz.....	54
	1. Uneingeschränkte Zulässigkeit bei Nachweis der fehlenden Konkurrenzsituation .....	54
	2. Beschränkte Zulässigkeit mangels Nachweises der fehlenden Konkurrenzsituation .....	55
	3. Zulässigkeit der Einflussnahme auf das geförderte Unternehmen.....	56
VIII.	Zeitdauer der Gesuchsbearbeitung .....	58
A.	Gesetzliche Regelung .....	58
B.	Eigene Stellungnahme .....	58
C.	Lösungsansatz.....	60
	1. De lege lata .....	60

2. De lege ferenda.....	60
IX. Zusammenfassung der Erkenntnisse und Lösungsansätze .....	61
X. Literatur- und Materialienverzeichnis .....	63

## I. Ausgangslage und Inhalt des Gutachtens

Auf Basis des Exposé von Dominique Jakob und der Unterfertigten vom 8. Juni 2022, verschickt via E-Mail an Herrn Dr. oec. Matthias Inauen, sollen die steuerlichen Rahmenbedingungen des Stiftungsstandorts Kanton Zürich ausgeleuchtet und Verbesserungsvorschläge unterbreitet werden.

Erstellt werden soll eine rechtsgutachtliche Stellungnahme zu Händen des Regierungsrats, welche die Grundlagen für Rahmenbedingungen zur Stärkung des Stiftungsstandorts Zürich schafft. Auszuloten sind der Handlungsspielraum der Behörden in der Auslegung der gesetzlichen Grundlagen mit dem Ziel, möglichst konkrete Handlungsempfehlungen und -optionen auszusprechen. Dies erfolgt unter Beizug von Praxisbeispielen aus anderen Kantonen. Im Zentrum des Gutachtens stehen die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen.

Konkret sind – gemäss Exposé vom 8. Juni 2022 – folgende inhaltlichen Handlungsfelder anzuschauen:

- **Definition des Gemeinnützigkeitsbegriffs:** Ziel ist es, dem offenen Begriff der Gemeinnützigkeit Konturen zu verleihen – dies im Lichte der heutigen Rechts- und Werteordnung. Dabei gilt es aber auch zu berücksichtigen, dass der Begriff einem zeitlichen und örtlichen Wandel unterliegt und sich damit einer allgemeingültigen Definition ein Stück weit verschliesst.
- **Vergütung von Stiftungsräten:** Es werden Argumente aufgezeigt, warum und wann eine angemessene Vergütung von Stiftungsräten sowohl mit dem Stiftungszivilrecht als auch mit dem Steuerrecht vereinbar ist, nach welchen Kriterien in Zukunft die notwendige «Angemessenheit» beurteilt werden kann und wie das technische Zusammenspiel zwischen Aufsichtsbehörde und Steuerbehörde, nicht zuletzt vor dem Hintergrund des neuen Art. 84b ZGB aussehen könnte. Hier soll eine rechtssichere Praxis entwickelt werden.
- **Internationale Stiftungstätigkeit:** Dass auch im Ausland ausgeübte Tätigkeiten im Gemeinwohl stehen können, steht ausser Frage. Auslandstätigkeiten können direkt im Schweizer Interesse liegen oder ihre Wirkungen – trotz Handlungsort im Ausland – hier entfalten. Letztlich lassen sich solche Aktivitäten auch als einen Ausdruck der schweizerischen Solidarität gegenüber dem Ausland verstehen. Hier sollen greifbare Kriterien entwickelt werden, wann das Allgemeininteresse bei einer Tätigkeit im Ausland als gegeben angesehen und wie eine (ggf. erhöhte) Kontrolle der Zweckumsetzung gewährleistet werden kann.
- **Unternehmerische Fördermodelle:** Es ist heute ein Allgemeinplatz, dass man mit unternehmerischen Mitteln und Incentives mehr Wirkung erzielen kann als mit reinen Ausschüttungen «à fonds perdu». Zudem können Stiftungen ihre Mittel nachhaltiger und effektiver verwenden, wenn ein Förderkreislauf generiert und die Fördersumme mehrfach eingesetzt

werden kann. Auch insoweit muss es also um die Herausbildung von verlässlichen Kriterien gehen, die einen Missbrauch der Steuerbefreiung verhindern (etwa: kein unternehmerischer Zweck, keine beherrschende Stellung, keine Verzerrung des Marktes, Wiederverwendung eines potenziellen Gewinns ausschliesslich für den gemeinnützigen Zweck, etc.). Diese Kriterien sollen zuhanden der Steuerbehörden klar definiert und ausgearbeitet werden.

- **Zeitdauer der Gesuchsbearbeitung:** Zeit ist ein Standortfaktor, insbesondere im Wettstreit mit Kantonen, die in Bezug auf die Prüfung der Steuerbefreiung anders organisiert sind. Auch international schreckt die oft mehrere Monate in Anspruch nehmende Bearbeitungsdauer von Steuerbefreiungsgesuchen bei der Standortwahl ab. Es soll daher evaluiert werden, welche Möglichkeiten es gäbe, – ohne Qualitätseinbussen bei der inhaltlichen Prüfung – Zeitersparnisse zu generieren, mit denen der Sektor arbeiten kann.

## II. Zivil- und aufsichtsrechtliche Vorbemerkungen

Bevor die inhaltlichen Handlungsfelder genauer angeschaut werden, bedarf es einer kurzen Einführung zur Rechtsnatur der Stiftung sowie zur Stellung von Stiftungsrat, Revisionsstelle und Aufsichtsbehörde.

### A. Rechtsnatur von Stiftungen

Die Stiftung stellt ein personifiziertes Zweckvermögen<sup>1</sup> dar und ist zugleich die einzige Anstalt privatrechtlicher Natur in der Schweiz. Indem der Stifter persönliches Vermögen in Stiftungsform perpetuiert, verselbständigt er damit gleichsam ein «gewisses Stück» seines Willens.<sup>2</sup> Beherrscht wird die Stiftung vom Stifterwillen, der ihr bei der Errichtung «eingepflanzt» wird und der grundsätzlich während ihrer gesamten Existenz in seiner ursprünglichen Form konserviert bleibt.<sup>3</sup> Die Stiftung selbst vermag keinen eigenen Willen zu bilden. Folglich verfügt die Stiftung auch über kein Willensbildungsorgan.<sup>4</sup>

### B. Stiftungsrat als oberstes Führungsorgan

Der Stiftungsrat ist das oberste Organ der Stiftung und neben der Revisionsstelle häufig auch das einzige Organ.<sup>5</sup> Es handelt sich dabei aber – wie gesagt – nicht um ein eigentliches Willensbildungsorgan.<sup>6</sup> Gleichwohl kann der Stifter den Stiftungsorganen einen gewissen Entscheidungsspielraum zugestehen.<sup>7</sup> Auch dann lässt sich aber nicht von eigener Willensbildung durch die Organe sprechen, sondern vielmehr von einer «Ausführung des Stifterwillens nach eigenem Ermessen»<sup>8</sup>. Die Stiftungsräte sind folglich «dienende» Organe, denen vorab Verwaltungsbefugnisse zustehen.<sup>9</sup> Sie haben sich bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben stets und ausschliesslich vom Stiftungszweck leiten zu lassen. Dass die Tätigkeit der Stiftungsräte zweckkonform ausfällt, wird im Übrigen durch die Stiftungsaufsicht überwacht.<sup>10</sup>

---

<sup>1</sup> RIEMER, BK, ST N 22.

<sup>2</sup> HUBER, Zehn Vorträge, 66.

<sup>3</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Vor Art. 80-89bis N 8; JAKOB, KUKO ZGB, Art. 80 N 23, Art. 82 N 1 und Art. 86 N 1; RIEMER, BK, ST N 22.

<sup>4</sup> JAKOB, KUKO ZGB, Art. 83 N 3; RIEMER, BK, ST N 30. A.A. SPRECHER, Stiftungsrecht, 4 f. Ausführlich hierzu sowie zu den Relativierungstendenzen in der neueren Literatur VON ORELLI, 46 ff.

<sup>5</sup> «Oberstes Stiftungsorgan» nach Art. 83a ZGB.

<sup>6</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 10; JAKOB, KUKO ZGB, Art. 83 N 3.

<sup>7</sup> RIEMER, BK, ST N 30.

<sup>8</sup> So RIEMER, BK, ST N 30.

<sup>9</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 10.

<sup>10</sup> Vgl. Art. 84 Abs. 2 ZGB.

Sofern im Gesetz oder in den Statuten nicht anderweitig geregelt, hat der Stiftungsrat umfassend das Recht und die Pflicht, die Stiftungsangelegenheiten zu besorgen und die Stiftung zu vertreten.<sup>11</sup> Im Wesentlichen besteht sein Pflichtenheft in der strategischen und finanziellen Führung der Stiftung sowie in der Ausgestaltung der Fördertätigkeit.<sup>12</sup> Soweit Gesetz oder Statuten nicht eine Aufgabe zwingend dem Stiftungsrat zuweisen, kann er diese an ein anderes Organ, die Geschäftsleitung (falls vorhanden) oder auch an Dritte delegieren, bleibt aber für die Auswahl, Instruktion und Überwachung zuständig.<sup>13</sup>

Stiftungsräte haften für ihre Tätigkeit der Stiftung gegenüber praxisgemäss aus Vertrag.<sup>14</sup> Sie sind persönlich verantwortlich und haften mit ihrem ganzen Vermögen. Gemäss Art. 99 Abs. 2 OR wird das Mass der Haftung milder beurteilt, wenn ein Geschäft für den Schuldner keinerlei Vorteil bezweckt. Eine Haftungsmilderung bei ehrenamtlicher Tätigkeit der Stiftungsräte lässt die Praxis gleichwohl nicht zu.<sup>15</sup> In der Lehre ist die Frage umstritten.<sup>16</sup> Strittig ist weiter, ob es dem Stifter offensteht, in der Stiftungsurkunde eine Haftungsreduktion bei leichter Fahrlässigkeit vorzusehen.<sup>17</sup> Im Rahmen der parlamentarischen Initiative «Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung» (14.470), angenommen am 17. Dezember 2021, wurde ein Ausschluss der Haftung für leichte Fahrlässigkeit für ehrenamtlich tätige Stiftungsräte (unter Vorbehalt einer gegenteiligen statutarischen Anordnung) gefordert. Dieser Punkt wurde in den parlamentarischen Beratungen jedoch wieder fallengelassen.

### C. Revisionsstelle als Prüforgän

Klassische Stiftungen müssen eine Revisionsstelle bezeichnen (Art. 83b Abs. 1 ZGB).<sup>18</sup> Eine Befreiung von dieser Pflicht ist nur mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde und nach den vom

---

<sup>11</sup> Dies nach Massgabe des subsidiär anwendbaren Vereinsrechts (Art. 69 ZGB): GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 9 m.w.H.

<sup>12</sup> Vgl. SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, Swiss Foundation Code 2021, 59 ff. Diese Einteilung hat nur darstellerischen Wert.

<sup>13</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 79.

<sup>14</sup> Vgl. ausführlich BAUMANN LORANT, 350 ff. Siehe weiter JAKOB, KUKO ZGB, Art. 83 N 8 ff.; PLÜSS, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 2000, 22 ff.; SPRECHER, Stiftungsrecht, 81. Dritten (Destinatären) gegenüber haftet der Stiftungsrat aus unerlaubter Handlung.

<sup>15</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 23 f. m.w.H.; SPRECHER, Stiftungsrecht, 82. Aus der Rechtsprechung: BGer, 18.12.2014, 9C\_245/2014, E. 6.2.3 sowie BGer, 15.9.2004, H 34/04, E. 5.3.2; BGer, 13.11.2001, H 200/01, E. 3c. Siehe auch SVG ZH, 30.9.2021, BV.2018.00016, E. 5.4.2.3 in fine.

<sup>16</sup> Gegen eine Haftungsmilderung: BAUMANN LORANT, 374 ff.; LANTER, 202; DERS., Stiftungen und Verantwortlichkeit, 187 ff., 197; dafür etwa GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 24.

<sup>17</sup> Vgl. SPRECHER, Stiftungsrecht, 82.

<sup>18</sup> Für Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen besteht keine solche Pflicht (Art. 87 Abs. 1<sup>bis</sup> ZGB).

Bundesrat festgelegten Voraussetzungen zugänglich;<sup>19</sup> die Stiftung muss hierfür einen Antrag stellen. Eine Befreiung von der Revisionspflicht entbindet die Stiftung jedoch nicht von der Pflicht, der Aufsichtsbehörde gegenüber Rechenschaft abzulegen.<sup>20</sup>

Die Revisionsstelle ist formelles Organ der Stiftung.<sup>21</sup> Ihre Aufgaben ergeben sich aus dem Gesetz – die Bestimmungen des Aktienrechts sind sinngemäss anwendbar<sup>22</sup> – und ggf. aus den Statuten sowie dem Auftragsverhältnis.<sup>23</sup> Bei der ordentlichen Revision<sup>24</sup> hat die Revisionsstelle im Wesentlichen zu überprüfen, ob die Jahresrechnung und ggf. die Konzernrechnung mit den gesetzlichen Vorgaben, den Statuten und dem gewählten Regelwerk übereinstimmen und ob ein internes Kontrollsystem existiert.<sup>25</sup> Bei der eingeschränkten Revision<sup>26</sup>, welche den Regelfall darstellt, beschränkt sich die Überprüfung hingegen darauf, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften oder den Statuten entspricht; sie erfolgt lediglich summarisch.<sup>27</sup>

Nicht zu den Aufgaben der Revisionsstelle gehört demgegenüber die Überprüfung der Geschäftsleitung.<sup>28</sup> Folglich hat sie grundsätzlich auch nicht die Einhaltung der Bestimmungen des Stiftungsstatuts zu überwachen.<sup>29</sup>

#### **D. Aufsichtsbehörde als staatliche Kontrollinstanz**

Stiftungen unterstehen nach Art. 84 Abs. 1 ZGB der staatlichen Aufsicht.<sup>30</sup> Bei der Aufsichtsbehörde handelt es sich um die eigens für Stiftungen geschaffene Kontrollinstanz, um den fehlenden Eigentümer- resp. Mitgliederinteressen Rechnung zu tragen. Die Aufsicht dient der Sicherung des Stiftungszwecks und der Funktionstüchtigkeit der Stiftung und hat über die

---

<sup>19</sup> Art. 83b Abs. 2 ZGB. Nach Art. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen (SR 211.121.3) können kleinere Stiftungen von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit werden.

<sup>20</sup> BGer, 16.3.2021, 5A\_853/2020, E. 3.

<sup>21</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83b N 7.

<sup>22</sup> Art. 83b Abs. 3 ZGB.

<sup>23</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 90.

<sup>24</sup> Vgl. zu den Voraussetzungen Art. 727 OR.

<sup>25</sup> Vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 und Ziff. 3 OR.

<sup>26</sup> Vgl. Art. 727a OR.

<sup>27</sup> Vgl. Art. 729a Abs. 1 und Abs. 2 OR.

<sup>28</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83b N 21 in fine; SPRECHER, Stiftungsrecht, 92.

<sup>29</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 92 f. Abweichende Vereinbarungen bleiben vorbehalten.

<sup>30</sup> Ausgenommen sind Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen (Art. 87 Abs. 1 ZGB). Zuständig für die Aufsicht ist das Gemeinwesen, dem die Stiftung ihrer Bestimmung nach angehört (Art. 84 Abs. 1 ZGB). Gemeint ist damit der geographische Wirkungskreis: BGE 72 I 52. Vgl. dazu GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 84 N 5 ff.; SPRECHER, Stiftungsrecht, 38 ff.

Einhaltung des Gesetzes zu wachen.<sup>31</sup> Sie dient damit sowohl privaten als auch öffentlichen Interessen. Ein vordringliches Anliegen wird im Schutz der Stiftung vor ihren Organen gesehen.<sup>32</sup>

Die Aufsichtsbehörde hat dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird (Art. 84 Abs. 2 ZGB). Sie hat darüber zu wachen, dass die Organe der Stiftung keine Verfügungen treffen, die der Stiftungsurkunde oder dem Reglement bzw. dem Gesetz widersprechen oder unsittlich sind.<sup>33</sup> Inhaltlich umfasst die Aufsicht die gesamte Stiftungstätigkeit.<sup>34</sup> Dabei nimmt die Aufsichtsbehörde jedoch nur eine Rechtskontrolle und keine Ermessenskontrolle vor.<sup>35</sup>

Die Aufsicht verfügt über ein Arsenal an präventiven und repressiven Aufsichtsmitteln, um den Stiftungsrat zu rechtskonformem Handeln anzuhalten oder rechtswidriges Handeln zu ahnden. Sie hat Informations- und Prüfrechte, kann Genehmigungsvorbehalte anbringen, der Stiftung Weisungen erteilen, Ersatzvornahmen anordnen, Stiftungsratsmitglieder ermahnen, verwarnen oder absetzen, eine Sachwaltung einsetzen etc.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 84 N 1.

<sup>32</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 37.

<sup>33</sup> BGE 108 II 497 E. 5; BGE 106 II 269 E. 3c; BGE 105 II 73 E. 3b; BGer, 16.9.2010, 5A\_232/2010, E. 3.

<sup>34</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 84 N 9.

<sup>35</sup> BGE 108 II 497 E. 5; BGer, 16.9.2010, 5A\_232/201, E. 3; GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 84 N 2, 9; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 85.

<sup>36</sup> Vgl. dazu ausführlich GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 84 N 12 ff. Siehe auch SPRECHER, Stiftungsrecht, 44 ff.

### III. Voraussetzungen der Steuerbefreiung

#### A. Hintergrund

Von der Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht werden juristische Personen befreit, wenn sie bestimmte, vorab gemeinnützige Zwecke verfolgen. Das bedeutet eine Abweichung vom Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (vgl. Art. 127 Abs. 2 BV). Um diese zu rechtfertigen, bedarf es sachlicher Gründe.<sup>37</sup> Traditionellerweise wird die Steuerbefreiung wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung damit erklärt, dass der Staat privates Wirken nicht mit Steuern belasten soll, wenn dadurch eine öffentliche Aufgabe wahrgenommen und der Staat damit entlastet wird.<sup>38</sup> Da sich der Ansatz der Entlastung des Gemeinwesens jedoch zunehmend als zu eng erwiesen hat, ist in neuerer Zeit der Gedanke der Solidarität als Begründungsansatz in den Vordergrund getreten und hat sich inzwischen etabliert.<sup>39</sup> Der Entlastungsansatz ist mithin dem Solidaritätsansatz gewichen.

Vor dem Hintergrund, dass die Steuerbefreiung eine Ausnahme vom Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung darstellt, sprechen sich Lehre und Rechtsprechung generell für eine restriktive Handhabung der Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke aus.<sup>40</sup>

#### B. Gesetzliche Regelung

Gemäss Art. 56 lit. g DBG sind steuerbefreit

«juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden»<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> Vgl. nur LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 3.

<sup>38</sup> Vgl. GRÜNINGER, DACH 2000, 112; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469 und 500 ff. m.w.H. Siehe auch GRÜNINGER, 102.

<sup>39</sup> Eingeführt von REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 503 ff. Siehe etwa BRAUN, 137 ff., 165; KUSTER, 165; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 100 in fine; MAISSEN, 11 f.

<sup>40</sup> Vgl. nur LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 93 m.w.H. (siehe aber auch N 3); KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 57. Aus der Rechtsprechung: BGE 146 II 359 E. 5.2; BGE 131 II 1 E. 3.3; BGer, 8.12.2012, 2C\_82/2021, E. 4.3.

<sup>41</sup> Ferner werden u.U. auch juristische Personen steuerbefreit, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke verfolgen: Art. 56 lit. h DBG. Hierauf wird nachfolgend nicht näher eingegangen.

Dasselbe gilt kraft Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, der zudem das Vermögen einbezieht, auch auf kantonaler Ebene. Die Regelung im Steuergesetz des Kantons Zürich fällt wortgleich aus (vgl. § 61 lit. g StG/ZH).

Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind damit bundes- resp. harmonisierungsrechtlich vorgegeben; den kantonalen Steuerbehörden verbleibt an sich kein Gestaltungsspielraum.<sup>42</sup> De facto verhält es sich aber so, dass der Ermessensspielraum beachtlich ist.<sup>43</sup> Der Gesetzgeber operiert mit zahlreichen offenen Rechtsbegriffen (z.B. «öffentliche», «gemeinnützige» Zwecksetzung), welche die kantonalen Steuerbehörden konkretisieren müssen.

Die auslegungsbedürftigen Rechtsgrundlagen haben zur Folge, dass die Steuerbefreiungspraxis der Kantone relativ heterogen ausfällt. Das wiederum führt dazu, dass sich ein interkantonaler «Steuerbefreiungstourismus» bemerkbar macht: Verweigert ein Kanton die Steuerbefreiung, wird häufig einfach ein anderer, liberalerer Kanton gesucht, anstatt den mit grösserem Aufwand und Unsicherheiten behafteten Rechtsweg zu beschreiten. Das Bundesgericht hat daher vergleichsweise selten die Gelegenheit, sich mit Fragen der Steuerbefreiung zu befassen.

### C. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK

In der Praxis stehen den Behörden nebst der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Wesentlichen zwei Auslegungshilfsmittel zu Gebote: das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 (KS Nr. 12) einerseits sowie die Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 (Praxishinweise der SSK) andererseits.

Zu betonen ist, dass es sich bei beiden Praxisfestlegungen nicht um Rechtsquellen handelt, welche die Gerichte binden würden. Das Kreisschreiben Nr. 12 stellt eine sog. Verwaltungsverordnung dar; die Praxishinweise der SSK sind – da die SSK ein privatrechtlicher Verein und keine öffentlich-rechtliche Behörde ist – laut Bundesgericht als «Quasi-Verwaltungsverordnung» mit einem «ähnlichen Rang» wie eine eigentliche Verwaltungsverordnung einzustufen.<sup>44</sup> Das Bundesgericht sieht es im Sinne einer einheitlichen und gleichen Rechtsanwendung nichtsdestotrotz geboten, sich an Praxisfestlegungen zu halten, soweit sie eine «überzeugende Umsetzung» der anwendbaren Gesetzesbestimmungen zum Ausdruck bringen.<sup>45</sup>

---

<sup>42</sup> Vgl. etwa BGE 128 II 56 E. 5 und 6 = Pra 91 (2002) Nr. 147; BGer, 25.6.2020, 2C\_385/2020, E. 4.1.1. Siehe auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 58.

<sup>43</sup> Was auch das Bundesgericht erkennt: BGE 128 II 56 E. 5c.

<sup>44</sup> BGer, 2.6.2017, 2C\_415/2017, E. 2.2.4.

<sup>45</sup> So etwa BGE 140 II 88 = Pra 103 (2014) Nr. 77, E. 5.1.2 m.w.H.; BGer, 2.6.2017, 2C\_415/2017, E. 2.2.4.

## **D. Die Voraussetzungen im Einzelnen**

### **1. Überblick**

Gemäss Gesetz, Rechtsprechung, Lehre und Praxis wird die Steuerbefreiung juristischen Personen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck (dazu Kap. IV) verfolgen, unter folgenden drei Voraussetzungen gewährt:

- Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung (Kap. III.D.2)
- Unwiderruflichkeit der Zweckbindung (Kap. III.D.2)
- Tatsächliche Zweckverwirklichung (Kap. III.D.3)

Zudem kommt der Wahrung der Wettbewerbsneutralität bei der Beurteilung der Steuerbefreiung im Einzelfall praktisch eine grosse Bedeutung zu (dazu Kap. III.D.4).

Vorwegzunehmen ist, dass es der um die Steuerbefreiung ersuchenden Organisation obliegt, das Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen nachzuweisen – so wie dies gemeinhin für steuermindernde oder -ausschliessende Tatsachen gilt.

### **2. Ausschliesslichkeit und Unwiderruflichkeit der Mittelverwendung**

Das Gesetz verlangt für die Steuerbefreiung, dass die Mittel der juristischen Person ausschliesslich dem gemeinnützigen Zweck verhaftet sind.<sup>46</sup> Die Zielsetzung der steuerbefreiten Organisation darf nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern verknüpft sein.<sup>47</sup> Mit dem Erfordernis der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung soll also sichergestellt werden, dass die Stiftung weder eigene Interessen noch solche des Stifters oder der Stiftungsorgane verfolgt. Dies entspricht im Wesentlichen den Voraussetzungen, wie sie auch aus dem Erfordernis der Uneigennützigkeit abgeleitet werden (siehe dazu Kap. IV.B). Nimmt eine juristische Person neben steuerbefreiten auch andere Zwecke wahr, fällt u.U. eine bloss teilweise Steuerbefreiung in Betracht.<sup>48</sup>

Die Zweckverfolgung setzt selbstverständlich voraus, dass die juristische Person über geeignetes Personal, Räumlichkeiten etc. verfügt, ohne die sie nicht aktiv werden könnte. Juristische Personen handeln notwendigerweise durch ihre Organe. Folglich stehen Auslagen für

---

<sup>46</sup> Vgl. dazu etwa BGE 147 II 287 E. 5.2 = Pra 111 (2022) Nr. 2.

<sup>47</sup> KS Nr. 12, 2; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 96.

<sup>48</sup> KS Nr. 12, 2; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 61.

die Organisation und Verwaltung der juristischen Person der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung nicht entgegen, soweit sie sich in einem sinnvollen resp. angemessenen Rahmen halten. Das schliesst die an die Mitarbeiter und Organe ausgerichteten Löhne mit ein.<sup>49</sup>

Verlangt wird weiter, dass die Zweckbindung unwiderruflich ist, insbesondere kein Rückfall an den Errichter (Stifter) erfolgt.<sup>50</sup> Bei Auflösung der steuerbefreiten juristischen Person hat das Vermögen laut Kreisschreiben der ESTV deshalb an eine andere steuerbefreite Organisation mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist.<sup>51</sup>

### 3. Tatsächliche Tätigkeit

Die Steuerbefreiung setzt zudem voraus, dass der proklamierte steuerbefreite Zweck tatsächlich umgesetzt wird.<sup>52</sup> Rücklagen aus Erträgen haben laut Kreisschreiben der ESTV in einem «vernünftigen Verhältnis» zu allfälligen künftigen Aufgaben zu stehen. Die Steuerbefreiung wird dann verweigert, wenn sich eine juristische Person darauf beschränkt, Kapital bzw. unangemessen hohe Reserven anzuhäufen und nur einen sehr kleinen Teil effektiv für die statutarisch vorgesehenen Zwecke verwendet.<sup>53</sup> Blossen Thesaurierungsvehikeln wird die Steuerbefreiung mithin versagt. Liegen sachliche Gründe vor (z.B. Gründungsphase, Äufnung von Mitteln für die Verfolgung eines Grossprojekts), wird in der Praxis eine vorübergehende Inaktivität der steuerbefreiten Organisation aber in der Regel akzeptiert.

### 4. Wahrung der Wettbewerbsneutralität

Wie gesagt, bedeutet die Steuerbefreiung einzelner Steuersubjekte eine Abweichung vom Grundsatz der Allgemeinheit der Steuer, die sich aber mit sachlichen Gründen rechtfertigen lässt (siehe Kap. III.A). In der Praxis steht bei der Behandlung von Steuerbefreiungsgesuchen

---

<sup>49</sup> In diesem Sinne auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 77 f., auch wenn er dieses Thema unter dem Erfordernis der Uneigennützigkeit behandelt.

<sup>50</sup> BGE 147 II 287 E. 5.2 = Pra 111 (2022) Nr. 2. Siehe auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 60 ff.

<sup>51</sup> So KS Nr. 12, 2; Praxishinweise der SSK, Ziff. 4, II, C. Vgl. hierzu auch StRG ZH, 10.5.2021, 1 SB.2020.1+2, E. 5b/bb; offen gelassen jedoch wiederum vom VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114, E. 5. Kritisch zu dieser Voraussetzung OPEL/SPRECHER, StR 2021, 756 ff.; siehe auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 77.

<sup>52</sup> BGE 147 II 287 E. 5.2 = Pra 111 (2022) Nr. 2; BGE 146 II 359 E. 5.1 = Pra 110 (2021) Nr. 14; KS Nr. 12, 2; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 64 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 98; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkomm. DBG, Art. 56 N 76.

<sup>53</sup> Klare resp. starre Vorgaben (wie etwa in Deutschland) hingegen fehlen. Vgl. insb. BGer, 10.12.2015, 2C\_484/2015, E. 5.5. Siehe auch BGer, 21.3.2017, 2C\_835/2016, E. 2.3.2. Das Bundesgericht behandelt dieses Thema jeweils unter dem Erfordernis der Uneigennützigkeit.

daher regelmässig die Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), namentlich das Gebot der Gleichbehandlung der Konkurrenten (Wettbewerbsneutralität), im Vordergrund.<sup>54</sup>

Unter den Schutz der Wirtschaftsfreiheit nach Art. 27 BV fällt jede gewerbsmässig ausgeübte, privatwirtschaftliche Tätigkeit, die der Erzielung eines Gewinnes dient.<sup>55</sup> Konstitutiv ist also das Streben nach geldwerten Vorteilen. Das wettbewerbsrechtliche Gleichbehandlungsgebot verbietet gemäss gefestigter Rechtsprechung des Bundesgerichts Massnahmen, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren.<sup>56</sup>

Gemeinnützige Organisationen fallen mangels wirtschaftlicher Zwecksetzung, d.h. weil sie nicht nach geldwerten Vorteilen streben, grundsätzlich nicht unter das Wettbewerbsrecht.<sup>57</sup> Das gilt aber nicht kategorisch: Entscheidend ist die konkret ausgeübte Tätigkeit, denn diese kann wettbewerbsrechtlich durchaus relevant sein. Das Wirken gemeinnütziger Organisationen ist nicht schon allein aufgrund ihres nicht wirtschaftlichen (End-)Zwecks vom Wettbewerbsrecht generell ausgenommen. So kann eine gemeinnützige Organisation ein Unternehmen betreiben oder andere Tätigkeiten entfalten, die geeignet sind, den Wettbewerb zu beeinträchtigen. Insoweit unterstehen *auch gemeinnützige Organisationen dem Wettbewerbsrecht*.

Das Bundesgericht hat in einem Urteil von 2012 den Stellenwert der Wettbewerbsneutralität bei der Erteilung von Steuerbefreiungen indes *stark relativiert*. Es hielt fest, dass das Ziel, sich gemeinnützig zu verhalten, ein marktgerechtes Verhalten erschweren oder verunmöglichen könne – mit der Folge, dass die gemeinnützige Organisation nicht mit gleich langen Spiesen auftrete wie vergleichbare Konkurrenten.<sup>58</sup> Gemeinnützige Organisationen können laut Bundesgericht wohl nie eine derartige Marktmacht entfalten, dass eine Beeinflussung des freien Wettbewerbs möglich wäre. Wenn tatsächliche Uneigennützigkeit vorliege, könne kein wettbewerbsrechtlich problematisches Konkurrenzverhältnis vorliegen.<sup>59</sup> In seiner neueren Rechtsprechung scheint das Bundesgericht dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität – m.E. zu

---

<sup>54</sup> Obschon im KS Nr. 12 nicht einmal erwähnt. So LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 4 m.w.H.

<sup>55</sup> VALLENDER/HETTICH, St. Galler Komm. BV, Art. 27 N 22.

<sup>56</sup> Als direkte Konkurrenten gelten Angehörige der gleichen Branche, die sich mit gleichem Angebot an dasselbe Publikum richten, um das gleiche Bedürfnis zu befriedigen: BGE 131 II 271 E. 9.2.2; BGE 121 I 129 E. 3b; BGE 121 I 279 E. 4. Vgl. UHLMANN, BaK BV, Art. 27 N 64 (nicht unkritisch).

<sup>57</sup> Vgl. grundlegend JUNG, recht 2019, 127 ff.

<sup>58</sup> BGer, 17.8.2012, 2C\_251/2012 und 2C\_252/2012, E. 3.2.1 betr. ein Meditationszentrum im Kanton Bern.

<sup>59</sup> BGer, 17.8.2012, 2C\_251/2012 und 2C\_252/2012, E. 3.2.2.

Recht – aber doch wieder ein gewisses Gewicht beizumessen, bislang fehlt jedoch eine erneute vertiefte Auseinandersetzung.<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Vgl. insb. BGE 147 II 287 E. 6.1 in fine = Pra 111 (2022) Nr. 2. Siehe auch BGE 146 II 359 E. 5.2 = Pra 110 Nr. 14; BGer, 18.6.2019, 2C\_740/2018, E. 5.3, allerdings beide zur öffentlichen Zwecksetzung.

#### IV. Begriff der gemeinnützigen Zwecksetzung

Fokussiert wird nachfolgend – dem gutachterlichen Auftrag entsprechend – auf die gemeinnützige Zwecksetzung. Dem Gesetz lassen sich keine Anhaltspunkte entnehmen, was unter einer gemeinnützigen Tätigkeit konkret zu verstehen ist. Es handelt sich vielmehr um einen offenen, auslegungsbedürftigen Begriff.

Gemeinnützigkeit setzt nach der Rechtsprechung und Praxis ein Zweifaches voraus, nämlich einerseits eine Tätigkeit im Allgemeininteresse (siehe Kap. IV.A) sowie andererseits Uneigennützigkeit (siehe Kap. IV.B).

##### A. Tätigkeit im Allgemeininteresse

###### 1. Praxisfestlegung und Rechtsprechung

Als das Gemeinwohl fördernd lassen sich gemäss Kreisschreiben Nr. 12 Tätigkeiten in «kari-tativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftli-chen und kulturellen Bereichen» einordnen – entscheidend sind die jeweils massgebende Volksauffassung und die ethischen Prinzipien, die der Rechtsordnung zugrunde liegen.<sup>61</sup> Wie bereits aufgezeigt, gilt heute in inhaltlicher Hinsicht eine weitere Betrachtungsweise als früher – der Entlastungsansatz ist dem Solidaritätsansatz gewichen (siehe Kap. III.A).

Präzisierend pflegt das Bundesgericht festzuhalten, dass nicht alle Bestrebungen im Allge-meininteresse liegen, die im Dienste der Allgemeinheit erbracht werden und die irgendwie auf wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet sind – die ver-folgten Zwecke *müssen vielmehr aus der (jeweils geltenden) gesellschaftlichen Gesamtsicht* förderungswert erscheinen.<sup>62</sup>

Weiter wird aus dem Erfordernis des Allgemeininteresses abgeleitet, dass der Kreis der mög-lichen Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen zu sein hat.<sup>63</sup> Laut Kreisschreiben Nr. 12 wäre es mit der Steuerbefreiung nicht vereinbar, wenn als Begünstigte lediglich Familienangehörige, die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufs in Frage kommen. Ein Allgemeininteresse fehlt praxisgemäss bei wirtschaftlichen oder beruflichen Vereinigungen, deren Interessen allein auf die Förderung

---

<sup>61</sup> KS Nr. 12, 3.

<sup>62</sup> BGE 114 Ib 277 E. 2b (Hervorhebung hinzugefügt). Siehe auch BGer, 20.8.2019, 2C\_147/2019, E. 5.1; BGer, 17.8.2012, 2C\_251/2012 und 2C\_252/2012, E. 2.1. Vgl. weiter StRG ZH, 10.5.2021, 1 SB.2020.1 + 2, E. 5b/aa; VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114, E. 2.2.

<sup>63</sup> BGer, 20.8.2019, 2C\_147/2019, E. 5.1 m.w.H.; BGer, 21.3.2017, 2C\_835/2016, E. 2.2.2.

des Berufsstandes oder eines oder mehrerer (beschränkter) Wirtschaftszweige gerichtet ist.<sup>64</sup> Dasselbe gilt, wenn zwar der Destinatärkreis im Zweckartikel der Statuten recht weit gefasst ist, faktisch aber nur ein Alleindestinatär besteht und z.B. eine Stiftung nichts anderes als ein Finanzierungsinstrument für die Ausbildungstätigkeiten eines Verbandes ist.<sup>65</sup> Aus den gleichen Gründen lehnt die Rechtsprechung die Gemeinnützigkeit für die Tätigkeit von politischen Organisationen und Parteien ab,<sup>66</sup> ebenso jene von religiösen Gemeinschaften.<sup>67</sup>

## 2. Lehre

In der Literatur wird grundsätzlich auf das Kreisschreiben Nr. 12 sowie die einschlägige Rechtsprechung verwiesen.<sup>68</sup> Zugleich wird mitunter versucht, dem Begriff des Allgemeininteresses schärfere Konturen zu verleihen. Klarerweise abzulehnen ist jedoch die Literaturmeinung, wonach die kantonalesgesetzliche Regelung von Belang sein könne, denn an einem kantonalen Gestaltungsspielraum fehlt es seit Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung gerade.<sup>69</sup>

Nach REICH bilden wichtige Erkenntnisquellen für die Ermittlung des Allgemeininteresses die rechtsethischen Prinzipien, wie sie in der Bundesverfassung, in den schweizerischen Gesetzen und Präjudizien zum Ausdruck kommen.<sup>70</sup> Aber auch «Rechtsquellen anderer vergleichbarer Kulturstaaten, gesetzgeberische Vorarbeiten, bestimmte Einrichtungen des sozialen Lebens, die Pressemeinung sowie vor allem auch die Lehre» würden Anhaltspunkte zur Ermittlung der allgemeinen Rechtsauffassung enthalten.<sup>71</sup> Sogar eine «feste, offenkundige Auffassung der Bevölkerung» könne ein Indiz sein.<sup>72</sup> Einschränkend verlangt REICH dann aber doch wieder, dass das Vorgefundene «normative Kraft» haben müsse.

---

<sup>64</sup> BGer, 21.3.2017, 2C\_835/2016, E. 2.2.3; BGer, 2.2.2009, 2C\_592/2008, E. 2.1; BGer, 2.7.1991, 2A.408/1990, E. 3a.

<sup>65</sup> BGer, 21.3.2017, 2C\_835/2016, E. 2.2.3; BGer, 2.2.2009, 2C\_592/2008, E. 4.2; BGer, 6.3.2008 2C\_664/2007, E. 3.3.

<sup>66</sup> BGer, 2.4.2009, 2C\_77/2007, E. 3.2; BGer, 7.6.2007, 2A.647/2005, E. 3.3.

<sup>67</sup> BGer, 8.3.1999, 2P.143/1998, E.6a/bb = Pra 90 (2001) Nr. 1.

<sup>68</sup> Vgl. etwa GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 29 ff.; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 27a ff.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 100 ff.; KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 66 ff.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 468 f.

<sup>69</sup> A.A. MAISEN, 11 unter Verweisung auf das Steuergesetz Thurgau (siehe § 75 Abs. 1 Ziff. 7 StG/TG). Für einen Gestaltungsspielraum der Kantone offenbar auch KUSTER, 166.

<sup>70</sup> Diesen Gedanken aufnehmend LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 101. Siehe auch GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 29; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 27a, die betonen, dass sich die zulässigen Zwecke nicht auf die in der Verfassung verankerten Staatsziele beschränken lassen. Siehe aber auch GRETER/DIETSCHI, ASA 88 (2019/2020), 853 ff., 855.

<sup>71</sup> REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 495.

<sup>72</sup> REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 495.

Generell für eine grosszügige Auslegung des Allgemeininteresses spricht sich KOLLER aus – dies mit dem Argument, dass in unserer pluralistischen Gesellschaft nicht nur einzelne Richtungen steuerlich gefördert werden sollten.<sup>73</sup>

### 3. Eigene Stellungnahme

Unter dem Allgemeininteresse werden Interessen verstanden, die von der Gesamtgesellschaft im Moment als tragend angesehen werden. Damit ist der Begriff zeitlich und örtlich wandelbar und verschliesst sich ein Stück weit einer allgemeingültigen Definition. Das Bundesgericht verlangt, dass die verfolgten Anliegen aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert gelten. Das spricht – entgegen KOLLER – grundsätzlich gegen die Berücksichtigung von Partikularinteressen.

Um sicherzustellen, dass es sich nicht um Partikularinteressen handelt oder um solche, die nicht über genügend Gewicht verfügen, könnte verlangt werden, dass das verfolgte Interesse in der geltenden Rechtsordnung zum Ausdruck gelangen muss. Das sind primär Anliegen, die in der Verfassung oder in der Gesetzgebung Niederschlag gefunden haben.<sup>74</sup> Im Sinne der geforderten restriktiven Handhabung der Steuerbefreiung als Ausnahmebestimmung (siehe Kap. III.A) lässt sich eine solche «normative Betrachtungsweise» m.E. durchaus rechtfertigen.

Die Orientierung am geltenden Rechtsrahmen würde dazu führen, dass der Begriff des Allgemeininteresses klarere Konturen erhielte, was der Rechtssicherheit dient. Weiter hätte dies den Vorteil, dass das Allgemeininteresse objektiviert und harmonisiert würde. Letzteres bezweckte auch der Gesetzgeber, indem er die Voraussetzungen der Steuerbefreiung im DBG und im StHG einheitlich fasste. Die Deutungshoheit läge somit richtigerweise nicht mehr bei den 26 kantonalen Steuerbehörden, sondern bei sämtlichen in die Rechtsetzung eingebundenen Kräften, letztlich auch beim Volk.

Dem normativen Ansatz mag man entgegenhalten, dass er konservativ ausfällt, da er im geltenden Recht verharrt. Stiftungen verstehen sich jedoch auch als Innovationstreiberinnen. Fraglich ist daher, ob von der normativen Betrachtungsweise ausnahmsweise abzuweichen ist, wenn ein im geltenden Recht noch nicht reflektiertes, innovatives Anliegen verfolgt wird, das aus gesamtgesellschaftlicher Sicht gleichwohl als förderungswert erscheint. Diese Offenheit muss gewährleistet sein, findet sich aber schon im geltenden Recht. Gemäss Art. 64 BV ist der Bund zur Förderung von «Innovation» gehalten.<sup>75</sup> Die Lehre wiederum tritt für ein wei-

---

<sup>73</sup> KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 71.

<sup>74</sup> Oder in einer sonstigen Rechtsquelle, wozu z.B. auch die internationalen Verträge zählen.

<sup>75</sup> Eingefügt im Rahmen der Revision der Verfassung von 2006.

tes, über das «normativ erwünschte» hinausgehendes Verständnis des verfassungsrechtlichen Innovationsbegriffs ein.<sup>76</sup> Damit ist auch die notwendige Flexibilität bei der Verfolgung innovativer Interessen gewährleistet.

Im Sinne des vorgeschlagenen normativen Ansatzes lässt sich übrigens auch ein Urteil des Bundesgerichts vom 20. August 2019 deuten. Zur Debatte stand die Steuerbefreiung der Stiftung «Gnadenhof» mit Sitz im Kanton Freiburg, die den Zweck verfolgte, kranken und alten Pferden einen tiergerechten Lebensabend zu bescheren.<sup>77</sup> Das Bundesgericht verneinte ein Allgemeininteresse und stellte dabei massgeblich auf das Tierschutzgesetz<sup>78</sup> ab. Das geltende Recht schütze zwar die Würde und das Wohlergehen, nicht aber das Leben des Tieres. Die Stiftung verfolge damit ein ethisches Anliegen – dieses gehe aber über den schweizerischen gesetzlichen Rahmen hinaus.<sup>79</sup> Mit dieser Begründung verweigerte das Bundesgericht die Steuerbefreiung.

Ein normativer Ansatz würde aber keinesfalls bedeuten, dass wieder zur Entlastungstheorie, wonach eine steuerbefreite Organisation den Staat entlasten muss, zurückzukehren sei (vgl. hierzu Kap. III.A). Der Solidaritätsansatz ist Bestandteil unserer Rechtsordnung, was schon in der Präambel der Bundesverfassung zum Ausdruck gelangt. Auf diesen Aspekt wird noch zurückzukommen sein (siehe Kap. VI.H).

## B. Uneigennützigkeit

### 1. Praxisfestlegung und Rechtsprechung

Das Erfordernis der Uneigennützigkeit wird in erster Linie so ausgelegt, dass weder die steuerbefreite Stiftung selbst noch hinter ihr stehende Personen eigene (persönliche oder wirtschaftliche) Interessen verfolgen dürfen.<sup>80</sup> Erforderlich ist also selbstloses, altruistisches Handeln. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt laut Kreisschreiben Nr. 12 jeweils vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern,

---

<sup>76</sup> Vgl. nur SCHOTT, St. Galler Komm. BV, Art. 64 N 8 m.w.H. Vgl. auch Art. 2 lit. b FIG, wo der Begriff der «wissensbasierten Innovation» äusserst weit gefasst wird.

<sup>77</sup> Vgl. BGer, 20.8.2019, 2C\_147/2019.

<sup>78</sup> SR 455. Vgl. Art. 1 TSchG.

<sup>79</sup> BGer, 20.8.2019, 2C\_147/2019, E. 5.6.1 in fine: «C'est donc à juste titre que les juges précédents ont retenu que même elle si répondait à un souci éthique, la prise en charge de chevaux âgés et/ou blessés souvent destinés à être euthanasiés pour qu'ils vivent plus longtemps *allait au-delà du cadre de la protection des animaux figurant dans le droit suisse*» (Hervorhebung hinzugefügt). Zustimmung GRETER/DIETSCHI, ASA 88 (2019/2020), 853 ff., 855.

<sup>80</sup> KS Nr. 12, 3. Aus der Rechtsprechung: BGer, 17.8.2012, 2C\_251/2012 und 2C\_252/2012, E. 3.1; BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 2.1; BGE 114 Ib 277 E. 2b; BGE 113 Ib 7 E. 2b; BGE 109 Ib 110 E. 2.

sondern wenn ihr auch Gemeinsinn zugrunde liegt. Konkret ist die Steuerbefreiung zu verweigern bei Verfolgung von Selbsthilfzwecken einerseits und Erwerbszwecken andererseits.<sup>81</sup>

Das Erfordernis der Uneigennützigkeit wird zudem so gedeutet, dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – Opfer erbracht werden müssen.<sup>82</sup> Die kantonalen Steuerbehörden leiten daraus zuweilen ab, dass die Stiftungsräte ehrenamtlich tätig werden müssten. Dieses Erfordernis wird nachfolgend gesondert untersucht (vgl. dazu eingehend Kap. V).

## 2. Lehre

In der Literatur wird auch in Bezug auf das Erfordernis der Uneigennützigkeit auf das Kreis Schreiben Nr. 12 sowie die einschlägige Rechtsprechung verwiesen.<sup>83</sup> Umstritten ist, ob es sich hierbei um ein subjektives oder objektives Erfordernis handelt.<sup>84</sup> Konstatiert wird in der Lehre weiter, dass es zwischen dem Erfordernis des Allgemeininteresses (speziell dem Erfordernis des offenen Destinatärkreises) und jenem der Uneigennützigkeit zu Überschneidungen kommt.<sup>85</sup>

Anders als in der Praxis der kantonalen Steuerbehörden leitet die herrschende Lehre aus der Voraussetzung der Opfererbringung aber nicht ab, dass die Leitungsorgane ehrenamtlich tätig sein müssten (vgl. dazu eingehend Kap. V).

## 3. Eigene Stellungnahme

Die Unvereinbarkeit von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken mit der Steuerbefreiung folgt m.E. bei Lichte besehen schon aus der Voraussetzung des Allgemeininteresses. Nimmt eine juristische Person einen Erwerbszweck wahr, ist sie also gewinnorientiert, besteht am verfolgten Zweck ganz offensichtlich kein Allgemeininteresse, sondern ein genuines Eigeninteresse. Ebenso fehlt es hieran, wenn es sich um eine Selbsthilfeorganisation handelt, was sich bei Stiftungen in einem zu engen, dem Stifter nahestehenden Destinatärkreis ausdrücken kann.<sup>86</sup>

---

<sup>81</sup> KS Nr. 12, 3.

<sup>82</sup> KS Nr. 12, 3 (unter Verweisung auf BGE 76 I 197 = ASA 19 [1950], 328 ff. und BGE 114 Ib 277 = ASA 59 [1990/1991], 464 ff.).

<sup>83</sup> Vgl. etwa GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 31 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 103 ff.; MAISSEN, 6 ff.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 471 ff.

<sup>84</sup> Die h.L. spricht sich für ein subjektives Erfordernis aus: GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 31; MAISSEN, 5 ff.; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 469, 471 ff. – dies in Übereinstimmung mit KS Nr. 12, 3. A.A. dagegen LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 90. Dem Autorentrio ist zuzustimmen – auf innere subjektive Absichten kann es nicht ankommen.

<sup>85</sup> GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 30 in fine; MERKT, 166.

<sup>86</sup> KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 73 ff.

Dass ein offener Begünstigtenkreis vorliegt, wird aber bereits aus dem Erfordernis des Allgemeininteresses abgeleitet. Somit ist ein über das Erfordernis des Allgemeininteresses hinausgehender Anwendungsbereich m.E. nicht ersichtlich. In der Literatur ist zwar ebenfalls von Überschneidungen die Rede, jedoch wird der jeweilige Anwendungsbereich der beiden Voraussetzungen nicht genau ausgelotet.

Anders verhält es sich jedoch dann, wenn aus dem Erfordernis der Uneigennützigkeit resp. der Opfererbringung mit der Praxis – aber entgegen der herrschenden Lehre – abgeleitet wird, dass Stiftungsräte ehrenamtlich tätig sein müssten (vgl. dazu Kap. V). Diesfalls würde das Uneigennützigkeitskriterium eigenständiges Gewicht erlangen.

### **C. Fazit und Lösungsvorschlag**

Im Zentrum des Gemeinnützigkeitsbegriffs steht das Erfordernis des Allgemeininteresses. Dieses Kriterium ist «extrem wertungsbezogen»<sup>87</sup>. In der Praxis kommt man nicht um eine einzelfallbezogene Würdigung der in Frage stehenden Zwecksetzung resp. Stiftungsaktivität herum. Eine allgemeingültige Definition lässt sich – wie gesagt – nicht finden. Im Lichte des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Allgemeinheit der Besteuerung drängt sich eine restriktive Auslegung der Steuerbefreiung als Ausnahmebestimmung auf. Das lässt nach hier vertretener Ansicht eine Beschränkung auf Anliegen, die in der geltenden Rechtsordnung Niederschlag gefunden haben, als zulässig erscheinen. Denn darin hat sich die herrschende Wertordnung manifestiert. Das schliesst – wie gezeigt – die Förderung von Innovation mit ein. Dieser «normative» Ansatz steht auch in Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach der verfolgte Zweck aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert erscheinen muss.

Auf das Erfordernis der Uneigennützigkeit dürfte bei Lichte betrachtet verzichtet werden können. Erwerbs- und Selbsthilfezwecke liegen nicht im Allgemeininteresse. Das Opfer aber – sollte man am Erfordernis der Opfererbringung festhalten wollen – erbringt der Stifter bereits bei der Errichtung der Stiftung, indem er ihr unentgeltlich Vermögen zuwendet. Was die Frage der Honorierung der Stiftungsräte angeht, so sei auf die Ausführungen in Kap. V verwiesen.

---

<sup>87</sup> KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 71.

## V. Vergütung der Stiftungsräte

Es entspricht einer gängigen Praxis verschiedener kantonaler Steuerbehörden, die Steuerbefreiung unter dem Titel der Uneigennützigkeit resp. dem Erfordernis der Opfererbringung (siehe dazu Kap. IV.B) davon abhängig zu machen, dass die Leitungsorgane ehrenamtlich tätig werden.<sup>88</sup> Dieses Zusatzerfordernis wird mitunter auf die lange Tradition ehrenamtlichen Engagements in der Schweiz zurückgeführt.<sup>89</sup>

### A. Zivilrechtliche Rahmenbedingungen

#### 1. Zulässigkeit von Vergütungen

Das Zivilrecht enthält keine Bestimmung, wonach Stiftungsräte nicht entschädigt werden dürfen.<sup>90</sup> Es liegt vielmehr primär beim Stifter, die Frage der Honorierung in den statutarischen Grundlagen zu regeln.<sup>91</sup> Ordnet er Ehrenamtlichkeit an, ist dies zu respektieren. Sieht er ein Honorar vor, gilt dasselbe.

Hat der Stifter nichts angeordnet, obliegt es dem Stiftungsrat, sich der Entschädigungsfrage anzunehmen.<sup>92</sup> Dabei hat er sich am Interesse der Stiftung zu orientieren, d.h. dafür zu sorgen, dass der Stiftungszweck bestmöglich umgesetzt wird. Das kann durchaus auch eine Entschädigung der Stiftungsräte bedingen.

Als Rechtsgrundlage wird regelmässig auf Art. 394 OR verwiesen.<sup>93</sup> Demnach ist eine Vergütung zu leisten, wenn sie verabredet oder üblich ist (Art. 394 Abs. 3 OR). Ob die Honorierung von Stiftungsräten auch heute noch als *unüblich* angesehen werden kann, wird in der Literatur

---

<sup>88</sup> Vgl. BAUMANN LORANT, 192; GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 27.

<sup>89</sup> BAUMANN LORANT, 191 f.

<sup>90</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 73; DERS., Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 4.

<sup>91</sup> RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 798; SPRECHER, Stiftungsrecht, 73; DERS. Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 5.

<sup>92</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 73; DERS., Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 7.

<sup>93</sup> Der Stiftungsrat steht zur Stiftung nach moderner Auffassung in einem vertrags- und gesellschaftsrechtlichen Doppelverhältnis, wobei das vertragliche Verhältnis regelmässig als Auftrag oder u.U. auch als Arbeitsverhältnis erscheint.

unterschiedlich beurteilt.<sup>94</sup> Neuere Studien legen das Gegenteil nahe.<sup>95</sup> In der Lehre wird zudem angemerkt, dass die Ehrenamtlichkeit in vielen Fällen von den Steuerbehörden oktroyiert wurde, was keine Rückschlüsse auf die Üblichkeit zulasse.<sup>96</sup>

Seit dem 1. Januar 2023 steht nunmehr der neue Art. 84b ZGB in Kraft, der von Stiftungen die jährliche Offenlegung der an den Stiftungsrat und die Geschäftsführung ausgerichteten Gesamtvergütung gegenüber den Aufsichtsbehörden verlangt. Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass der (Zivil-)Gesetzgeber die Entschädigung von Stiftungsräten als zulässig erachtet.

## 2. Überprüfung der Angemessenheit durch die Stiftungsaufsicht

Liegt eine Entschädigungsregelung vor, so ist diese von den Aufsichtsbehörden zu überprüfen.<sup>97</sup> Die Prüfung erfolgt auf der Grundlage von Art. 84 Abs. 2 ZGB. Demnach hat die Aufsichtsbehörde dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen zweckkonform verwendet wird (siehe Kap. II.D). Diese Vorgabe wird nach h.L. verletzt, wenn übermässige Entschädigungen ausgerichtet werden.<sup>98</sup> Sachlich nicht zu rechtfertigende Honorare stellen im Umfang des Übermasses eine Zweckwidrigkeit und damit eine Schädigung der Stiftung dar.<sup>99</sup> Die Aufsichtsbehörde muss diesfalls intervenieren.

Der neue Art. 84b ZGB sieht ausserdem vor, dass Stiftungen der Aufsichtsbehörde gegenüber jährlich den Gesamtbetrag der dem Stiftungsrat und der allfälligen Geschäftsleitung direkt oder indirekt ausgerichteten Vergütungen<sup>100</sup> bekanntgeben müssen. Hervorzuheben ist, dass der Gesetzgeber der Neuregelung lediglich klarstellende Bedeutung beimisst, da die Aufsichtsbehörde schon heute regelmässig die Offenlegung der Bezüge verlange.<sup>101</sup>

---

<sup>94</sup> In diesem Sinne BAUMANN LORANT, 191 m.w.H., 197; SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLF, Nr. 156. A.A. dagegen GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 28, SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 8.; RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 800.

<sup>95</sup> Vgl. etwa LICHTSTEINER/LUTZ, Die Analyse belegt, dass die Mehrheit der 281 befragten Stiftungen ihre Stiftungsräte (in der Regel moderat) honoriert; nur rund 40% verzichten auf jegliche Form einer Entschädigung. Vgl. auch die Nachweise bei SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 2.

<sup>96</sup> SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 8

<sup>97</sup> Ebenso haben die Revisoren im Rahmen der Rechnungsprüfung die Entschädigung auf die Vereinbarkeit mit Gesetz, Statuten und Reglementen hin zu kontrollieren.

<sup>98</sup> RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 832 f.; LAUER/WIRTH, EF 2023, 34 ff., 34.

<sup>99</sup> SPRECHER, Stiftungsrecht, 73; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 85 f. Ebenso RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 798.

<sup>100</sup> Was als Vergütung gilt, beurteilt sich nach Art. 734a Abs. 2 OR.

<sup>101</sup> Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) vom 23. November 2016, BBl 2017, 399 ff., 629.

Gemäss Merkblatt zur Offenlegung von Vergütungen an Stiftungsrat und Geschäftsleitung vom 9. Januar 2023 verlangt die Eidgenössische Stiftungsaufsicht (ESA) in analoger Anwendung des neuen Art. 734a Abs. 3 OR, dass jede Stiftung den auf jedes Mitglied des Stiftungsrats und der Geschäftsleitung entfallenden Betrag unter Nennung des Namens und der Funktion des betreffenden Mitglieds anzugeben hat.<sup>102</sup> Begründet wird dies damit, dass dies schon heute so gehandhabt würde und diese Angaben zur Beurteilung der Verhältnismässigkeit der Vergütungen notwendig seien.<sup>103</sup> Dem Vernehmen nach besteht auch die BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich auf einem Einzelausweis der entrichteten Vergütungen.

## **B. Fehlende Verankerung im Gesetz**

Weder im DBG noch im StHG ist das Erfordernis der Ehrenamtlichkeit verankert. Die Frage ist daher auf dem Auslegungsweg zu klären.

## **C. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK**

Im Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV ist keine Rede davon, dass Stiftungsräte ehrenamtlich tätig werden müssten. Verlangt wird einzig, dass die Tätigkeit der steuerbefreiten juristischen Person uneigennützig erfolgt, d.h. dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck «von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – Opfer erbracht werden»<sup>104</sup>.

Eine ausführliche Stellungnahme zum Erfordernis der Opfererbringung findet sich jedoch in den Praxishinweisen der SSK.<sup>105</sup> Das ehrenamtliche Tätigwerden der Stiftungsräte leitet sich

---

<sup>102</sup> Siehe dazu auch GRÜNINGER, *successio* 2023, 141 ff., 142.

<sup>103</sup> Diese Interpretation ist m.E. vertretbar vor dem Hintergrund, dass der Gesetzgeber Art. 84b ZGB nur deklaratorische Wirkung beimisst. Folglich wurde damit offensichtlich keine Einschränkung der geltenden Praxis beabsichtigt.

<sup>104</sup> Unter Verweisung auf BGE 76 I 197 E. 3 = ASA 19 (1950), 328 ff. und BGE 114 Ib 277 = ASA 59 (1990/1991), 464 ff. In beiden Urteilen wird das Opfer aber nicht zwingend bei den Organen gesucht, sondern ebenso in Zuwendungen von Vereinsmitgliedern oder Dritten (BGE 76 I 197 E. 3) resp. in der Vermögenswidmung des Stifters (vgl. die Ausführungen der Steuerrekurskommission des Kantons Bern im Sachverhalt [C.] = ASA 59 (1990/1991), 466) gesehen. Im Urteil BGE 76 I 197 heisst es Folgendes: «Ebensowenig kommt dem Umstand, dass die Verwaltungsgeschäfte von den Vorstandsmitgliedern 'nahezu unentgeltlich' besorgt werden, entscheidende Bedeutung zu. Dagegen sind die beträchtlichen finanziellen Zuwendungen von Mitgliedern und Dritten an den Verein zu berücksichtigen» (E. 3). Aus diesen Urteilen geht jedenfalls nicht hervor, dass Vereinsvorstände oder Stiftungsräte mit Blick auf die Steuerbefreiung zwingend ehrenamtlich tätig sein müssten.

<sup>105</sup> Vgl. Praxishinweise der SSK, 39 ff. (auch zum Folgenden).

nach Meinung der SSK aus dem Erfordernis der Uneigennützigkeit ab. Nach den Praxishinweisen dürfen die «üblichen Tätigkeiten» von Stiftungsräten grundsätzlich nicht entschädigt werden; zulässig ist nur ein Auslagenersatz (Ersatz der effektiv entstandenen Kosten). Toleriert werden ausserdem moderate Sitzungsgelder. Eine (marktgerechte) Entschädigung wird nur gutgeheissen, wenn ein Stiftungsrat oder Vereinsvorstand Aufgaben übernimmt, welche über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen, namentlich wenn die Tätigkeit hauptberuflich ausgeübt wird. Eine derartige Regelung rechtfertigt sich für grosse, gesamtschweizerisch tätige und millionenschwere Stiftungen.

In den Praxishinweisen der SSK wird ferner mit einer Musterformulierung aufgewartet<sup>106</sup> und dargelegt, in welchen Fällen eine Steuerbefreiung üblicherweise nicht gewährt werden sollte:<sup>107</sup>

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

Weiter ist es gemäss den Praxishinweisen einer Steuerbefreiung abträglich, wenn Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes gleichzeitig auf der Basis eines Arbeitsvertrages oder eines Mandates für die Institution arbeiten können. Jedenfalls dürften diese keine geschäftsleitenden Funktionen (Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortliche) ausüben.<sup>108</sup>

#### **D. Praxis in den Kantonen**

Die Praxis in den Kantonen fällt ausgesprochen heterogen aus, wie dies die im Jahr 2020 abgeschlossene Vernehmlassung zur parlamentarischen Initiative Luginbühl zutage gebracht hat.<sup>109</sup> Vorgeschlagen wurde eine gesetzliche Regelung, wonach keine Verweigerung resp.

---

<sup>106</sup> Diese lautet wie folgt: «Die Mitglieder des Stiftungsrates (für Vereine: des Vorstandes) sind grundsätzlich ehrenamtlich 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» (40).

<sup>107</sup> Praxishinweise der SSK, 40.

<sup>108</sup> Praxishinweise der SSK, 40 f.

<sup>109</sup> Vgl. die Vernehmlassungsergebnisse unter <<https://www.parlament.ch/centers/documents/de/vernehmlassung-14-470-stellungnahmen-kantone.pdf>> (besucht am: 12.9.2023).

kein Entzug der Steuerbefreiung erfolgen darf, wenn gemeinnützige Organisationen ihre strategischen Leitungsorgane angemessen honorieren.

Die Vernehmlassungsergebnisse zeigen, dass es weitgehend akzeptiert ist, wenn über die ordentliche Tätigkeit eines Stiftungsorgans *hinausgehende* Aufgaben angemessen entschädigt werden (z.B. Wertschriften- und Immobilienverwaltung), da andernfalls auf Dienste von Dritten zurückgegriffen werden müsste, die ebenfalls zu entgelten wären. Akzeptiert wird dies jedenfalls bei grossen, gesamtschweizerisch tätigen Stiftungen.

Darüber hinaus begrüssen es 8 Kantone (AG, AI, GL, JU, LU, SG, TG, TI), sämtliche teilnehmenden Parteien (5) und 20 Organisationen, darunter namentlich die Wissenschaft, die Branchenverbände sowie betroffene Stiftungen und Vereine, dass die angemessene Honorierung der Leitungsorgane nicht zur Verweigerung bzw. zu einem Entzug der Steuerbefreiung führen sollte.<sup>110</sup> Demgegenüber lehnen 18 Kantone und 4 Organisationen<sup>111</sup> die vorgeschlagene gesetzliche Regelung ab. Auffällig ist, dass viele Kantone nicht wirklich eine eigenständige Stellungnahme formuliert haben, sondern die Ausführungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) nicht selten wörtlich übernommen haben.

Mehrere Kantone haben im Rahmen der Vernehmlassung kundgetan, schon heute eine angemessene/massvolle/moderate Entschädigung der Leitungsorgane zuzulassen, so namentlich die Kantone AG, AI, BE, GR, JU und LU.

- **Kanton AG:** akzeptiert eine «angemessene» Entschädigung.
- **Kanton AI:** lässt eine «massvolle» resp. «moderate» Entschädigung zu, wobei Gradmesser das Verhältnis zwischen Zweckerfüllung (bei Vergabestiftungen ist das die Höhe der Vergabungen) und Honorarausschüttung sei. Hingegen wird eine marktkonforme Entlohnung explizit abgelehnt, da diesfalls ein Missbrauchspotential bestehe.
- **Kanton BE:** akzeptiert «verhältnismässige» Entschädigungen, insbesondere bei grösseren, aber auch bei kleineren Organisationen.
- **Kanton GR:** lässt eine «moderate» Honorierung der leitenden Organe zu. Abgelehnt wird jedoch eine marktkonforme Entschädigung insb. mit Blick auf die Finanzinstitute, wo «marktkonform» wenig mit der effektiven Leistung zu tun habe.

---

<sup>110</sup> 14.470 Pa.Iv. Luginbühl, Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung, Bericht über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens, 6.8.2020, 15.

<sup>111</sup> FDK, ProSenectute, Städtische Steuerkonferenz, SSV.

- **Kanton JU:** will die Frage der Entschädigung der Organe grundsätzlich der juristischen Person überlassen. Die Steuerbehörden dürften nur einschreiten resp. die Steuerbefreiung verweigern oder entziehen, wenn das Honorar klarerweise exzessiv ausfalle.
- **Kanton LU:** spricht sich explizit für die Vereinbarkeit einer «marktkonformen» Entschädigung mit der Steuerbefreiung aus, da das Erfordernis der Ehrenamtlichkeit einer Professionalisierung der strategischen Leitungsorgane entgegenstehe. Gradmesser soll das Verhältnis von Zweckerfüllung und Honorarausschüttung sein.

Zahlenmässige Anhaltspunkte finden sich in den Stellungnahmen der Kantone jedoch nicht.

Wie die Vernehmlassungsergebnisse zeigen, will jedoch die Mehrheit der Kantone am Grundsatz der Ehrenamtlichkeit festhalten. Zu diesen Kantonen zählt auch der *Kanton Zürich*. Gemäss Merkblatt vom Juli 2018 wird die Steuerbefreiung prinzipiell nur erteilt, wenn die ehrenamtliche Tätigkeit der Stiftungsorgane durch eine entsprechende statutarische Klausel sichergestellt ist. Entschädigungen für besondere Leistungen seien dagegen zulässig. Gerade bei grösseren Organisationen wird eine Honorierung der Stiftungsräte u.U. aber dennoch akzeptiert. Dahinter dürfte die Überlegung stehen, dass Stiftungsräte eine gewisse Anzahl an Stunden ehrenamtlich zu leisten hätten. Dem Vernehmen nach lehnt sich diese Praxis an die frühere 100 Stunden-Regel der Stiftung Zewo an.<sup>112</sup> Die kantonalen Gerichte haben das Ehrenamtlichkeitserfordernis bislang grundsätzlich ebenfalls gestützt.<sup>113</sup>

## E. Rechtsprechung des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hat sich bislang noch nicht vertieft mit der Voraussetzung ehrenamtlich tätiger Leitungsorgane befasst.<sup>114</sup> In einem französischsprachigen Urteil von 2015 wurde – ungeachtet der Kritik in der Lehre – das Erfordernis der Ehrenamtlichkeit grundsätzlich gestützt, wenn auch nur im Rahmen eines obiter dictum.<sup>115</sup>

In der Zwischenzeit ist das Bundesgericht jedoch zu einer anderen Einschätzung gelangt. In seiner neueren (deutschsprachigen) Rechtsprechung aus dem Jahr 2017 hielt es anlässlich

---

<sup>112</sup> Im neuen am 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Zewo-Standard ist diese Vorgabe jedoch bewusst nicht mehr enthalten.

<sup>113</sup> Vgl. zuletzt StRG ZH, 10.5.2021, 1 SB.2020.1+2, b/bb. Siehe auch VGer ZH, 23.2.2022, SB.2021.00114, E. 6 sowie dazu OPEL, *successio* 2023, 246 ff.

<sup>114</sup> Vgl. zur Rechtsprechung unter altem Recht Fn. 104.

<sup>115</sup> BGer, 10.12.2015, 2C\_484/2015, E. 5.5.1: «Les membres dirigeants de la personne morale *sont en principe tenus d'exercer leurs fonctions de manière bénévole*, sous réserve d'un remboursement de leurs frais effectifs» (Hervorhebung hinzugefügt). Zitiert wird zum geltenden Recht einzig die Kommentierung von URECH im *Commentaire Romand*, siehe dazu Fn. 119.

der Beurteilung der strafrechtlichen Verantwortlichkeit von Mitgliedern des Stiftungsrats, aber dennoch mit Blick auf die Frage Steuerbefreiung,<sup>116</sup> wiederholt Folgendes fest:

*«Schliesslich ist in diesem Kontext anzumerken, dass sich die Gemeinnützigkeit auf die Stiftung und nicht auf ihre Organe bezieht und dass Ehrenamtlichkeit nicht auf Kosten der Professionalität gehen darf. Es wird in der Literatur daher mit guten Gründen darauf hingewiesen, dass nicht einzusehen sei, inwiefern eine zeit- und leistungsgerechte Entlohnung der Stiftungsorgane der Zweckverfolgung von gemeinnützigen Stiftungen schaden soll»<sup>117</sup>.*

Das Bundesgericht trägt damit der in der Literatur geäusserten Kritik Rechnung und scheint tendenziell eine marktkonforme (zeit- und leistungsgerechte) Entschädigung als sachgerecht anzusehen.

## F. Lehre

Im Schrifttum wird nahezu unisono gefordert, dass vom strikten Erfordernis der Ehrenamtlichkeit abzurücken sei.<sup>118</sup> Die Gegenposition scheint einzig der Welschschweizer Kommentator URECH zu vertreten, freilich ohne jegliche Begründung.<sup>119</sup> Das breite Spektrum der im Schrift-

---

<sup>116</sup> In Frage stand, ob eine Offenlegung der ausgerichteten Honorare die Steuerbefreiung gefährdet und damit die Stiftung geschädigt hätte.

<sup>117</sup> BGer, 16.10.2017, 6B\_85/2017, E. 3.4 in fine; BGer, 16.10.2017, 6B\_96/2017, 6B\_105/2017, E. 4.4 in fine (wortgleich). Das Bundesgericht belegt seine Aussage mit zwei Literaturstellen (GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 27 und BAUMANN LORANT, Jusletter 9. August 2010, Rz. 6 und 12 ff.), die sich ebenfalls zum steuerrechtlichen Kontext äussern.

<sup>118</sup> Vgl. etwa BAUMANN LORANT, Jusletter 9. August 2010, Rz. 12 ff.; DERS., 190 ff.; RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 830 ff.; DEGEN, Gestaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 139 ff., 149 ff.; DERS., Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 112; GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 31; GRETER/GRETER, Komm. StHG, Art. 23 N 27d; GRÜNINGER, successio 2017, 125 ff., 141 Fn. 39; DERS., SZW 2000, 25 ff., 35; DERS., BaK ZGB, Art. 83 N 28; JAKOB/BRUGGER/HUMBEL, 137 ff.; PETER/MERKT, EF 2019, 209 ff., 212; MERKT, 174 ff.; OPEL, StR 2019, 84 ff.; OPEL/SPRECHER, StR 2021, 752 ff., 761 ff.; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022. Siehe weiter LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 106; BLUM/CAMINADA, Komm. StG AG, § 14 N 42a. Zweifelnd auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § 61 N 74: Das Erfordernis sei mit Augenmass einzufordern, da sich dieses weder auf eine gesetzliche Vorschrift abstützen lasse, noch in jedem Fall sachlich gerechtfertigt sei. Ebenso nun RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar DBG, Art. 56 N 74 (in der Voraufgabe fehlte eine Stellungnahme). Vorsichtig ferner KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 78 f., der jedenfalls bei grösseren Stiftungen eine Entschädigung für vertretbar hält.

<sup>119</sup> URECH, Comm. rom., Art. 56 N 67, der auf die Praxishinweise der SSK sowie die Dissertation von METTRAU zum früheren Recht referenziert. Der Kommentator blendet somit den gesamten, auch in der Welschschweiz geführten Diskurs aus. METTRAU, 143 f., betont unter Bezugnahme auf die alte Rechtsprechung des Bundesgerichts das Erfordernis der Opfererbringung und scheint daraus auf

tum vorgetragene Argumente wiederzugeben, die für die Aufgabe des Ehrenamtlichkeitserfordernisses angeführt werden, würde den Rahmen der vorliegenden Abhandlung sprengen<sup>120</sup> - daher nur «in a nutshell»:

Im Wesentlichen wird in grundsätzlicher Hinsicht vorgebracht, dass die Berücksichtigung der hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen einen Durchgriff bedeute, der fehl am Platz sei. Die geforderte Opfererbringung erfolge durch den Stifter im Zuge der Stiftungserrichtung. Es sei ausserdem nicht nachzuvollziehen, weshalb gerade der Stiftungsrat ehrenamtlich tätig sein soll, nicht aber die weiteren Organe und Angestellten. Im Übrigen fehle es an einer gesetzlichen Grundlage für die eingeforderte Ehrenamtlichkeit sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht. Weiter schade die fehlende Entschädigung der notwendigen Professionalisierung im Sektor, sie vertrage sich nicht mit den Haftungsrisiken, sie führe zu Nachwuchsproblemen etc.

Umstritten ist jedoch auch in der Literatur, wie hoch die zulässige Honorierung ausfallen darf: Die Spannweite reicht von einer moderaten («bescheidenen»<sup>121</sup>) über eine angemessene<sup>122</sup> bis hin zu einer marktkonformen («zeit- und leistungsgerechten»<sup>123</sup>) Honorierung der Organe.<sup>124</sup> Zahlenmässige Anhaltspunkte finden sich auch in der Literatur keine.

## G. Weitere Stellungnahmen

Der im Stiftungssektor renommierte Swiss Foundation Code 2021 empfiehlt mit ausführlicher Begründung eine angemessene – verstanden als marktkonforme – Entschädigung der Stiftungsräte.<sup>125</sup>

Auf politischer Ebene regt sich ebenfalls Widerstand gegen die von den Steuerbehörden eingeforderte Ehrenamtlichkeit. Zuletzt wurde – wie erwähnt – im Rahmen der am 17. Dezember 2021 angenommenen parlamentarischen Initiative Luginbühl verlangt, gesetzlich festzuschreiben, dass die Steuerbefreiung nicht mehr von der ehrenamtlichen Tätigkeit der strate-

---

die Notwendigkeit der Ehrenamtlichkeit der leitenden Organe zu schliessen. Wie gezeigt, gibt das die Rechtsprechung aber nicht her: vgl. Fn. 104.

<sup>120</sup> Vgl. für einen Überblick SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz 39.

<sup>121</sup> KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 78.

<sup>122</sup> Wobei unter «Angemessenheit» wiederum Verschiedenes verstanden wird. Vgl. etwa BAUMANN LORANT, 197 f.; DERS., Jusletter 9. August 2010, Rz. 19; SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLF, Nr. 126.

<sup>123</sup> GRÜNINGER, BaK ZGB, Art. 83 N 27.

<sup>124</sup> Siehe auch SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 79 ff.

<sup>125</sup> Vgl. SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, Swiss Foundation Code 2021, 75 ff.

gischen Leitungsorgane abhängen soll. Die Räte beschlossen jedoch, auf eine solche Regelung zu verzichten resp. es weiterhin den Kantonen zu überlassen, wie sie die Frage der Entschädigung mit Blick auf die Steuerbefreiung handhaben wollen.

## H. Eigene Stellungnahme

### 1. Fehlende Sachgerechtigkeit des Ehrenamtlichkeitserfordernisses

Wie aufgezeigt, steht aus zivilrechtlicher Sicht einer Entschädigung des Stiftungsrats nichts entgegen, seit dem 1. Januar 2023 geht deren Zulässigkeit sogar explizit aus dem Gesetz hervor (vgl. Art. 84b ZGB). Die Regelung der Honorierungsfrage ist Teil der Stifterfreiheit. Die Steuerbehörden unterlaufen, wenn sie Ehrenamtlichkeit bei gemeinnützigen Stiftungen strikt einfordern, die zivilrechtlichen Wertungen. Folge davon ist ein «Rückkoppelungseffekt»<sup>126</sup>, d.h. das Steuerrecht wirkt auf die privatrechtliche Ausgestaltung zurück und beschneidet die von Zivilrechts wegen vorgesehenen Möglichkeiten, was an sich unzulässig ist.<sup>127</sup>

Freilich obliegt es dem Steuerrecht, die Anforderungen an die Steuerbefreiung zu definieren. Genauer gesagt ist es Sache des Bundesgesetzgebers. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind den Kantonen im direktsteuerlichen Bereich nämlich bundesrechtlich vorgegeben. DBG und StHG lassen sich jedoch mit keiner Silbe entnehmen, dass die Leitungsorgane steuerbefreiter Organisationen ehrenamtlich tätig sein sollen. Auch aus den Materialien geht nichts dergleichen hervor. Das Gesetz verlangt vielmehr, dass die Organisation einen gemeinnützigen Zweck hat. Dieses Erfordernis richtet sich damit klarerweise an die Organisation selbst und nicht an ihre Organe. Das hat im Übrigen auch das Bundesgericht erkannt und richtiggestellt (siehe Kap. V.E).

Hier eine Art «Durchgriff» zu praktizieren – und zwar einzig zulasten der Stiftungsräte und nicht auch zulasten anderer Organe (z.B. Revisoren) oder Angestellter –, ohne dass es dafür eine gesetzliche Grundlage oder wenigstens sachliche Gründe gibt, scheint rechtsstaatlich äusserst problematisch. Dies überzeugt umso weniger angesichts der Tatsache, dass der Stiftungsrat haftungsmässig am stärksten exponiert ist. Das Erfordernis der ehrenamtlichen Tätigkeit der leitenden Organe findet einzig in den Praxishinweisen der SSK eine Stütze. Diese vermögen sich aber klarerweise nicht über die gesetzlichen Grundlagen hinwegzusetzen.

Bei Lichte betrachtet ist das «Opfer», von dem im Kreisschreiben Nr. 12 und den Praxishinweisen der SSK in Anlehnung an die ältere Rechtsprechung des Bundesgerichts die Rede ist,

---

<sup>126</sup> RIEMER/RIEMER-KAFKA/BLOCH-RIEMER, FS Koller, 795 ff., 799.

<sup>127</sup> GI.M. BAUMANN LORANT, 195; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 6.

weder von den Organen noch von der Stiftung selbst<sup>128</sup> zu erbringen – das Opfer wurde vielmehr erbracht vom Stifter und allfälligen Zustiftern, die unentgeltlich Vermögen auf die Stiftung übertragen haben.<sup>129</sup>

Dass das Bestehen auf einer ehrenamtlichen Stiftungsratsstätigkeit nicht zukunftsweisend ist, liegt auf der Hand. Es kann nicht genug betont werden, dass die fehlende Entschädigung der geforderten Professionalisierung im Sektor entgegensteht, was auch das Bundesgericht konstatiert (siehe Kap. V.E). Die Herausforderungen im Gemeinnützigkeitssektor nehmen kontinuierlich zu; die Tätigkeit der Verwaltungsorgane ist in den letzten Jahren und Jahrzehnten erheblich komplexer und anspruchsvoller geworden. Neben den Kernaufgaben sind zunehmend Compliance-Tätigkeiten wahrzunehmen, denn die Regulierungstendenzen machen auch vor dem NPO-Sektor nicht Halt. Die Letztverantwortung aber bleibt stets beim Stiftungsrat, selbst wenn externe Experten hinzugezogen werden. Vor diesem Hintergrund gilt: «ein 'teurer' professionell arbeitender Stiftungsrat kann für die Stiftung 'billig' sein, und ein 'billiger' Stiftungsrat, der unprofessionell arbeitet, kann die Stiftung 'teuer' zu stehen kommen»<sup>130</sup>. Hinzu kommt, dass korrelierend dazu die Haftungsrisiken für Stiftungsräte zugenommen haben. Vor diesem Hintergrund erscheint die von den Steuerbehörden gleichsam aufgezwungene Ehrenamtlichkeit jedenfalls nicht mehr zeitgemäss.

Nicht wirklich nachvollziehbar ist schliesslich, weshalb eine Honorierung die Gefahr von Missbrauch erhöhen soll. Eine klare und transparente Entschädigungsregelung beugt dieser vielmehr vor. Die aufoktroierte Ehrenamtlichkeit kann in der Praxis dazu führen, dass Auswege gesucht werden, etwa über einen pauschalen Spesenersatz oder über die Umschreibung von Sonderaufgaben und deren Entschädigung. Auch kommt es vor, dass Stifterunternehmen die Organfunktion durch Mitarbeiter während ihrer Arbeitszeit ausüben lassen. Damit werden die Vorgaben der Steuerbehörden letztlich unterlaufen. Fallen die Honorare im Einzelfall aber tatsächlich übermässig aus, so greifen mehrere Kontrollmechanismen, indem die Aufsichtsbehörden, die Revisoren und auch die Steuerbehörden intervenieren können resp. müssen. Empirische Untersuchungen belegen zudem, dass Auswüchse im Gemeinnützigkeitssektor eher rar sind.<sup>131</sup>

---

<sup>128</sup> Die Stiftung ist hierzu gar nicht befähigt, da sie keinen eigenen Willen zu bilden vermag. Siehe Kap. II.A.

<sup>129</sup> Nichts anderes lässt sich im Übrigen der alten bundesgerichtlichen Rechtsprechung entnehmen, auf die im KS Nr. 12 verwiesen wird: siehe Kap. V.C, Fn. 104.

<sup>130</sup> RIEMER, Handkommentar, Art. 83 N 16.

<sup>131</sup> Vgl. MÜLLER/ZÖBELI, 8. Die Autoren weisen ausserdem darauf hin, dass man in der Praxis davon ausgehen könne, dass die schwerwiegenden Fälle von Entschädigungsmissbrauch in der Regel ausserhalb der Geschäftsbücher stattfinden und daher erst im Rahmen von Strafuntersuchungen aufgedeckt werden.

Im Lichte des Gleichbehandlungsgebots heikel erweist sich schliesslich die Zürcher Praxis, wonach Entschädigungen trotz Ehrenamtlichkeitserfordernis bei grossen Stiftungen zugelassen werden, nicht aber bei kleinen. Die Annahme, dass ein Stiftungsrat bei grossen Organisationen das 100-Stunden-Minimum gleichsam «automatisch» überschreitet, erscheint verkürzt. Hier existiert vielfach ein Verwaltungsapparat, auf den Aufgaben delegiert werden können. Bei kleinen Stiftungen hingegen obliegt dem Stiftungsrat regelmässig auch die Geschäftsführung und womöglich zudem die Vermögensverwaltung – nur gerade 14,6% aller Stiftungen verfügen über einen eigenen Geschäftsführer.<sup>132</sup> Damit kann der Aufwand gerade in kleinen Verhältnissen gross sein.<sup>133</sup> Wie gesagt, gibt es nach hier vertretener Ansicht jedoch weder bei kleinen noch grossen Stiftungen sachliche Gründe, von den Stiftungsräten ein ehrenamtliches (Mindest-)Engagement einzuverlangen.

## 2. Angemessenheit der Entschädigung

Wird eine Entschädigung im Grundsatz zugelassen, stellt sich die Anschlussfrage nach der zulässigen Höhe. Dabei muss konstatiert werden, dass es sich bei sämtlichen der vorgeschlagenen Massstäbe um ausgesprochen dehnbare Begriffe handelt. Was als moderat, angemessen oder marktkonform<sup>134</sup> erscheint, liegt stets im Auge des Betrachters. Ob sich die unterschiedlichen Messlatten in der absoluten Höhe des Honorars am Ende überhaupt niederschlagen, bleibt offen.

Zweierlei bleibt klarzustellen: Auf einer marktunüblich tiefen Entlöhnung zu bestehen, lässt sich erstens ebenso wenig rechtfertigen wie das Beharren auf einer ehrenamtlichen Tätigkeit. Handkehrum versteht sich zweitens ebenso, dass eine marktkonforme Entschädigung die Obergrenze des Zulässigen darstellt, da ansonsten von einer zweckwidrigen Verwendung der Stiftungsmittel auszugehen ist. Es gibt wiederum keine sachlichen Gründe, weshalb die Obergrenze nicht ausgereizt werden dürfte. Dass eine marktkonforme («zeit- und leistungsgerichte») Entlöhnung als sachgerecht anzusehen ist, lässt auch das Bundesgericht durchklingen (siehe Kap. V.E).

Um eine Betrachtung des Einzelfalls kommt man am Ende jedenfalls nicht herum – das dürfte auch der Grund sein, weshalb weder von den Kantonen, welche eine Honorierung zulassen, noch in der Lehre zahlenmässige Anhaltspunkte genannt werden.

---

<sup>132</sup> Vgl. VON ORELLI/JAKOB/JAKOB/VON SCHNURBEIN, Der Schweizer Stiftungsreport 2022, 5 ff., 5.

<sup>133</sup> Man denke überdies an den Stiftungsrat, der sich in mehreren kleinen Stiftungen engagiert, sodass sein Aufwand insgesamt die 100-Stunden-Schwelle ebenfalls übersteigt.

<sup>134</sup> So gibt es auch nicht etwa einen einheitlichen «Stiftungsratsmarkt»: SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 81.

## I. Lösungsansatz

### 1. Verzicht auf Ehrenamtlichkeitserfordernis

Auf die Voraussetzung der ehrenamtlichen Tätigkeit von Stiftungsräten ist fortan *zu verzichten*. Solches zu verlangen, widerspricht der zivilrechtlichen Ordnung, entbehrt einer Grundlage im Steuerrecht und erscheint selbst in den Augen des Bundesgerichts nicht gerechtfertigt, das sich klar dahingehend geäußert hat (siehe Kap. V.E).

### 2. Angemessenheitsprüfung durch die Aufsichtsbehörden

Der Verzicht auf die Ehrenamtlichkeit bedeutet nicht, dass die Steuerbehörden Lohnexzesse hinzunehmen hätten. Aus dem Erfordernis der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung geht ebenfalls hervor, dass das Stiftungsvermögen nicht über Gebühr in den Verwaltungsapparat fließen darf (siehe Kap. III.D.2). Somit steht nicht nur den Aufsichtsbehörden, sondern auch den Steuerbehörden die Befugnis zu, die Entschädigungsregelung zu kontrollieren.<sup>135</sup> Schon aus Gründen der Kohärenz, damit es nicht zu widersprüchlichen Beurteilungen kommt, drängt sich aber eine gewisse Abstimmung zwischen den beiden involvierten Behörden auf.

Vorwegzunehmen ist, dass es sich bei der Aufsichtsbehörde um die eigens für Stiftungen geschaffene Kontrollinstanz handelt (siehe Kap. II.D). Die Aufsichtsbehörde ist daher mit dem Stiftungswesen am besten vertraut, sie ist sachlich kompetent und verfügt ausserdem über das grösstmögliche Vergleichsmaterial. Das gilt ebenso in Bezug auf die Überprüfung der Angemessenheit der ausgerichteten Entschädigungen (siehe dazu Kap. V.A.2). Das sieht auch der Gesetzgeber so, wenn er die Stiftungen der Aufsichtsbehörde – und nicht der Steuerbehörde – gegenüber zur jährlichen Offenlegung ihrer Vergütungen verpflichtet (Art. 84b ZGB).

Es liegt daher nahe, die Prüfung der Entschädigungsregelung *primär den Aufsichtsbehörden* zu überlassen. Damit ist infolge der jährlichen Berichterstattungspflicht auch eine fortwährende Kontrolle sichergestellt.

### 3. Missbrauchskontrolle durch die Steuerbehörden

Da die Überprüfung der Angemessenheit der Entschädigungsregelung grundsätzlich Sache der Aufsichtsbehörde ist, sollten sich die Steuerbehörden Zurückhaltung auferlegen. Ein Einschreiten drängt sich nur dann auf, wenn es sich um einen offensichtlichen und gravierenden Fall handelt. Dies trifft dann zu, wenn die Unangemessenheit der Entschädigungsregelung

---

<sup>135</sup> Ebenso der Revisionsstelle im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses.

geradezu in die Augen springt. Die Steuerbehörden nehmen damit keine Angemessenheitsprüfung vor, sondern beschränken sich auf eine *Missbrauchskontrolle*. Weiter sollte die Prüfungsbefugnis der mit dem Stiftungswesen nicht gleichermassen eng befassten Steuerbehörden nach hier vertretener Ansicht nicht gehen.

#### 4. Formelle und materielle Anforderungen an die Entschädigungsregelung

Eine Überprüfung der Entschädigungsregelung setzt voraus, dass diese in der Stiftungsurkunde oder in einem Reglement schriftlich niedergelegt wird (*formelle Anforderung*). Dabei genügt eine statutarische Grundlage, wonach die Stiftungsräte «angemessen» entschädigt werden, nachvollziehbarerweise nicht. Die Entschädigungsregelung ist nur überprüfbar, wenn sie detailliert ausfällt und sinnvolle Kategorien und/oder Honorarbänder enthält. So kann etwa eine Vergütung für eine bestimmte Anzahl von Sitzungen (inkl. Vorbereitung) fixiert werden, allenfalls noch abgestuft nach Funktion (Präsident, Vizepräsident, normales Mitglied). Bei der Vergabetätigkeit wäre eine Pauschale für die Behandlung einer bestimmten Anzahl von Ersuchen denkbar. Sinnvollerweise sollte auch eine Regelung der Honorierung von über das ordentliche Mandat hinausgehende Sondertätigkeiten verlangt werden.

Sodann ist die «Angemessenheit» der Entschädigung zu überprüfen (*materielle Anforderung*), was nach hier vertretener Ansicht primär der Aufsichtsbehörde obliegt. In der (vorab steuerrechtlichen) Literatur werden verschiedene Kriterien erwähnt, um die Angemessenheit der Vergütungsregelung zu überprüfen:<sup>136</sup>

---

<sup>136</sup> Vgl. insb. BAUMANN LORANT, Jusletter 9. August 2010, Rz. 16; SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 83; SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, Swiss Foundation Code, 78.

### **Stiftungsbezogene Faktoren**

- Grösse und Struktur des Stiftungsvermögens
- Höhe der Förderleistung (operative Tätigkeit)
- Eigenart und Komplexität des Stiftungszwecks
- Verhältnis der Stiftungsratsentschädigungen zu den gesamten Verwaltungskosten

### **Mandatsbezogene Faktoren**

- Zeitaufwand<sup>137</sup>, insb. Anzahl/Länge Sitzungen pro Jahr inkl. Vorbereitungsaufwand
- Stellung und Aufgaben innerhalb des Stiftungsrats (insb. Präsidialfunktion)
- Mass der zu tragenden Verantwortung
- Schwierigkeit und Komplexität der Tätigkeit

### **Personenbezogene Faktoren**

- Fachwissen und praktische Erfahrung
- Sonstige Anstellung/Tätigkeiten, in deren Rahmen oder zu deren Lasten das Mandat erfolgt
- persönlicher Einsatz
- Reputationswert des Stiftungsratsmitglieds für die Stiftung und der Stiftung für das Mitglied

Sinnvollerweise sollten die Aufsichtsbehörden in ihrer Praxis versuchen, Fallgruppen herauszubilden resp. die vorhandene Praxis zu schärfen. Idealerweise bezieht sie den Stiftungssektor und die Öffentlichkeit in diesen Prozess mit ein.<sup>138</sup> Das kann etwa durch die Veröffentlichung von (anonymen) Statistiken geschehen. Eine Aufarbeitung der Honorierungspraxis stünde im Übrigen auch dem Stiftungssektor im Sinne der Transparenz gut an. Von einer Einzelfallbetrachtung wird man trotzdem nie ganz abkommen, da es kaum vergleichbare Stiftungen oder Stiftungsräte geben dürfte.<sup>139</sup>

Anzumerken ist, dass bei Vereinen (und bei steuerbefreiten Kapitalgesellschaften), die keiner staatlichen Aufsicht unterstehen, die Angemessenheitskontrolle weiterhin nur durch die Steuerbehörden und ggf. die Revisoren erfolgen kann. Für die unterschiedliche Behandlung von

---

<sup>137</sup> Laut SPRECHER, Jusletter 30. Mai 2022, Rz. 83, handelt es sich dabei meist um das wichtigste Kriterium.

<sup>138</sup> So SPRECHER, Jusletter 13. März 2023, Rz. 100.

<sup>139</sup> SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, Swiss Foundation Code, 78; SPRECHER, Jusletter 13. März 2023, Rz. 100.

Stiftungen und Vereinen gibt es demnach sachliche Gründe. In der Praxis dürften die Steuerbehörden bei Vereinen kaum um die Festlegung von Safe Haven-Ansätzen<sup>140</sup> herumkommen, da eine differenzierte Einzelfallprüfung enorme Personalressourcen erfordern würde. Die Herausbildung von Fallgruppen im Stiftungsbereich könnte hierfür ebenfalls dienlich sein. Vereine sind jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Studie.

---

<sup>140</sup> Z.B. zulässige Sitzungsgelder für ganz- oder halbtägige Sitzungen (inkl. Vorbereitung) oder akzeptable Stundenansätze für besondere Aufgaben.

## VI. Internationale Stiftungstätigkeit

### A. Gesetzliche Regelung

Das geltende Recht beschränkt die Tätigkeit von gemeinnützigen Organisationen nicht auf das Inland. Die im Gesetzesentwurf noch vorgesehene Einschränkung im DBG<sup>141</sup>, wonach «gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse» verfolgt werden müssen, wurde in der parlamentarischen Beratung gestrichen.<sup>142</sup> Einen solchen Vorbehalt kennt das geltende Recht damit nicht. Aus den Materialien resp. den parlamentarischen Beratungen lässt sich vielmehr entnehmen, dass das Allgemeininteresse nach Ansicht des Gesetzgebers unter dem DBG nicht mehr nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse begrenzt sein soll, sondern die weltweite Aktivität einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz steuerbefreit werden kann.<sup>143</sup> Aus den Diskussionen im Parlament geht hervor, dass der Vorbehalt fallen gelassen wurde, namentlich aus der Befürchtung heraus, dass sich dieser negativ auf Organisationen mit kulturellem oder wissenschaftlichem Zweck auswirken könnte.<sup>144</sup>

Das Parlament hat sich damit *bewusst* von der früheren Praxis vor Inkrafttreten der Harmonisierungsgesetzgebung distanziert. Damals wurde die Steuerbefreiung offenbar nur solchen Institutionen zugestanden, die auch eine gewisse Tätigkeit in der Schweiz selbst ausübten.<sup>145</sup> Laut Bundesrat lag dieser Praxis 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. Demgegenüber seien «wissenschaftliche und kulturelle Körperschaften (ausgenommen Spitzenorganisationen mit weltweiter Tätigkeit), die lediglich ihren Sitz in der Schweiz, ihre Tätigkeit aber ausschliesslich im Ausland haben, mangels schweizerischem Allgemeininteresse nie befreit worden». Unterschieden wurde also zwischen einer Gemeinnützigkeit humanitärer Art und einer solchen in kulturellen und wissenschaftlichen Bereichen: Bei ersteren bestanden keinerlei geographische Schranken, während bei im kulturellen oder wissenschaftlichen Sektor tätigen Organisationen – Spitzenorganisationen ausgenommen – auch

---

<sup>141</sup> Im StHG fehlte ein entsprechender Vorbehalt, vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1 ff., 299.

<sup>142</sup> Siehe noch Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1 ff., 338. Vgl. die Kritik am Entwurf bei REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506 f.

<sup>143</sup> Vgl. zu den parlamentarischen Beratungen die Ausführungen bei KUSTER, 75 f. Siehe auch KS Nr. 12, 3.

<sup>144</sup> Vgl. Amtl. Bull. N 1990, 446 ff., dort v.a. Votum SALVIONI (446) und Votum STUCKY (448).

<sup>145</sup> Vgl. Antwort des Bundesrates vom 30.8.1989 auf die Einfache Anfrage SPOERRY, in: Amtl. Bull. N 1989, 1813 (auch zum Folgenden). Siehe dazu auch REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 470 f., 492.

eine gewisse Inlandtätigkeit verlangt wurde. Der Harmonisierungsgesetzgeber hat sich – wie gezeigt – jedoch *bewusst von dieser Praxis verabschiedet*.

## **B. Kreisschreiben der ESTV und Praxishinweise der SSK**

Unter Verweisung auf den gesetzgeberischen Willen wird im Kreisschreiben Nr. 12 relativ knapp festgehalten, dass sich die Tätigkeit im Gemeinwohl nicht auf die Schweiz begrenzen müsse, es könne die *weltweite Aktivität* einer schweizerischen juristischen Person von der Steuerpflicht befreit werden. Die Zweckverfolgung sei diesfalls jedoch mit geeigneten Unterlagen (Tätigkeitsberichte, Jahresrechnung) nachzuweisen.<sup>146</sup>

Restriktiver äussern sich demgegenüber die Praxishinweise der SSK: Abgesehen von den Anforderungen an die Transparenz<sup>147</sup> sei zu verlangen, dass die steuerbefreite Tätigkeit «auch Ausdruck der schweizerischen Solidarität gegenüber dem Ausland ist» und aus «(schweizerischer) gesamtgesellschaftlicher Sicht» förderungswert erscheint.<sup>148</sup> Auslandaktivitäten werden unter diesem Blickwinkel offenbar vor allem im Bereich der Entwicklungshilfe-/zusammenarbeit als mit der Steuerbefreiung vereinbar eingestuft. Zudem wird es ausdrücklich befürwortet, von im Ausland tätigen Organisationen eine gewisse Inlandaktivität zu erwarten.<sup>149</sup> Schliesslich bedürfe es einer expliziten statutarischen Grundlage, wenn inländische juristische Personen ausländische Organisationen unterstützen (Sammelaktivitäten).<sup>150</sup> Es sei angebracht (sofern möglich), eine Steuerbefreiungsverfügung des ausländischen Sitzstaates zu verlangen, wobei diese ein «wichtiges Indiz» darstelle. Fliessen die Gelder an ausländische Organisationen mit Sitz in «offshore»-Destinationen, müsse dies «an sich» zu einem negativen Entscheid führen.<sup>151</sup>

## **C. Praxis in den Kantonen**

Die Praxis in den Kantonen fällt ausgesprochen heterogen aus. Es gibt Kantone, die keinen besonderen Inlandbezug verlangen und Aktivitäten im Ausland unter denselben Voraussetzungen wie inländische Aktivitäten als mit der Steuerbefreiung vereinbar ansehen. Andere

---

<sup>146</sup> Vgl. KS Nr. 12, 3.

<sup>147</sup> Vgl. Praxishinweise der SSK, 18 f.

<sup>148</sup> Praxishinweise der SSK, 17. Die Stossrichtung dürfte sich von der Regelung in § 51 Abs. 2 der deutschen Abgabenordnung unterscheiden, worin verlangt wird, dass die Auslandaktivität zum «Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann» (sog. Ansehensbeitrag). Die Regelung ist im deutschen Schrifttum im Übrigen sehr umstritten.

<sup>149</sup> Vgl. das Beispiel auf Seite 14 der Praxishinweise der SSK.

<sup>150</sup> Vgl. Praxishinweise der SSK, 15 ff.

<sup>151</sup> Praxishinweise der SSK, 15.

Kantone sind demgegenüber restriktiver und verlangen gewisse Tätigkeiten auf dem eigenen Territorium oder zumindest innerhalb der Schweiz. Dabei kann es sich erfahrungsgemäss um ein oder mehrere Projekte handeln oder aber um einen prozentualen Anteil am Vergabevolumen. Als entscheidend wird regelmässig eingestuft, wo sich die Stiftungstätigkeit örtlich auswirkt (sog. Auswirkungsprinzip).<sup>152</sup> Bei der Verfolgung humanitärer Aktivitäten in Entwicklungs- und Schwellenländern verzichten die meisten Kantone auf einen Inlandbezug. Laut St. Galler Steuerbuch soll eine Steuerbefreiung bei Institutionen mit Auslandbezug sogar «nur» gerade dann in Frage kommen, wenn Entwicklungshilfe, humanitäre Hilfe, ökologische Hilfe oder u.U. Kulturförderung betrieben wird.<sup>153</sup>

Eine vergleichsweise detaillierte Praxisfestlegung kennt der Kanton Zürich. Im Merkblatt vom Januar 2023 verlangt das Kantonale Steueramt Zürich in Anlehnung an die Praxishinweise der SSK, dass die Tätigkeit im (schweizerischen) Allgemeininteresse liegt.<sup>154</sup> Dies sei zu bejahen, wenn die Auslandstätigkeit eine «gewisse Ausstrahlung oder Auswirkung auf die Schweiz» habe, die in der Schweiz mithin «qualifiziert positiv wahrgenommen wird».<sup>155</sup> Im Grundsatz ist gemäss Merkblatt kumulativ erforderlich, dass die Auslandstätigkeit a) in einem Entwicklungs- oder Schwellenland erfolgt, sowie b) im schweizerischen Interesse liegt. Gewisse Tätigkeiten dürfen ausschliesslich im Ausland stattfinden (Entwicklungshilfe, Flüchtlingshilfe), bei anderen werden zumindest positive Impulse/Aspekte für die Schweiz verlangt (Kulturförderung, Wissens-/Forschungstransfer). Vorbehalten bleiben Tätigkeiten, die weltweite Aufgaben darstellen (Klimaschutz/Umweltschutz, Artenschutz, humanitäre Hilfe, Friedensförderung). Hier wird unabhängig vom Ort der Tätigkeit im Einzelfall geprüft, ob ein schweizerisches Allgemeininteresse vorliegt. Offenbar nicht vorausgesetzt wird demgegenüber ein spezieller Bezug zum Kanton Zürich.

---

<sup>152</sup> Vgl. zur entsprechenden Praxis GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142. Siehe auch BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 3.2.3, allerdings in Bezug auf das Erfordernis des offenen Destinatärkreises.

<sup>153</sup> St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 6 Kap. 3 (Stand: 1.1.2007).

<sup>154</sup> Auf eine Herleitung dieser Praxis wird im neuen Merkblatt verzichtet. Eine solche lässt sich jedoch dem früheren Merkblatt (Steuerbefreiung und gemeinnützige Auslandstätigkeiten – insbes. die Voraussetzung des Allgemeininteresses, Februar 2009) entnehmen. Das Steueramt stützte sich im Wesentlichen auf die Stellungnahme des Bundesrats zur Anfrage SPOERRY, welche allerdings noch den vor-harmonisierungsrechtlichen Zustand betrifft, auf die Ausführungen der SSK sowie auf die frühere Regelung im kantonalen Steuergesetz (§ 16 lit. d aStG). Sodann wird vorgebracht, dass mit der Harmonisierungsgesetzgebung insoweit keine Änderung erfolgt sei, was allerdings – wie dargelegt – nicht zutrifft: siehe Kap. VI.A. Weiter werden Kommentaranstellen zitiert, in denen sich inzwischen aber ebenfalls liberalere Ansichten durchgesetzt haben: siehe dazu Kap. VI.E.

<sup>155</sup> Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt, Steuerbefreiung und gemeinnützige Auslandstätigkeiten, Januar 2023, Kap. 2.

## D. Rechtsprechung des Bundesgerichts

Eine Stellungnahme des Bundesgerichts steht bislang aus. In einem Urteil aus dem Jahr 2017 wurde die Frage zuletzt offengelassen.<sup>156</sup> Zu beurteilen war ein Verein mit Sitz im Kanton Thurgau, der allgemein zum Zweck hatte, Menschen in Not beizustehen, seine Mittel aber effektiv an ein paar wenige Institutionen im Ausland derselben religiösen Zugehörigkeit ausschüttete. Laut Bundesgericht fehlte es einerseits bereits am erforderlichen Allgemeininteresse aufgrund des allzu beschränkten Destinatärkreises. Andererseits konnte der Verein nicht ausreichend belegen, dass die bedachten Institutionen die Mittel tatsächlich für Not leidende Einzelpersonen einsetzten.

Die Vorinstanz, das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, hatte demgegenüber noch festgehalten, dass sich die Steuerbefreiung nur bei genügendem schweizerischem Allgemeininteresse rechtfertige und dieses spezifische Interesse in casu (Zuwendungen an ausländische Institutionen in ausnahmslos wirtschaftlich hoch entwickelte Industriestaaten) nicht erfüllt sei.<sup>157</sup>

## E. Lehre

Im Schrifttum ist der Einforderung eines Inlandbezugs überwiegend Kritik erwachsen.<sup>158</sup> Laut KOLLER ist es sogar «unbestritten», dass sich die gemeinnützige Tätigkeit nicht auf die Schweiz beschränken muss, sondern Tätigkeiten im Allgemeininteresse weltweit möglich sind.<sup>159</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER halten in ihrem Kommentar zum Zürcher Steuergesetz ausdrücklich fest, dass es «ohne Belang» ist, ob die steuerbefreite Tätigkeit im Kanton, in der Schweiz oder im Ausland ausgeübt wird.<sup>160</sup>

Einen Inlandbezug zu verlangen, wird als nicht mehr zeitgemäss eingestuft.<sup>161</sup> Eine Abkapselung der Schweiz im saturierten Wohlstand – wie es REICH ausdrückt – liege mittel- und langfristig kaum im gesamtschweizerischen Interesse.<sup>162</sup> Vor diesem Hintergrund wird resp. wurde

---

<sup>156</sup> Vgl. BGer, 21.3.2017, 2C\_835/2016, E. 3.3.

<sup>157</sup> VGer TG, 13.7.2016, VG\_2016.40/E, E. 3.2 und 3.3.

<sup>158</sup> Vgl. etwa DEGEN, Gestaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 139 ff., 155 ff.; DERS., Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.; GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 23, 29a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 26, 27b; GRÜNINGER, successio 2017, 125 ff., 142; HUBER LIDEIKYTE/PETER, EF 2021, 108 ff., 111; JAKOB/BRUGGER/HUMBEL, 150 f.; MERKT, 163 f.; OPEL, npoR 2017, 240 ff., 243. Ausführlich REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 492 ff.

<sup>159</sup> KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 70.

<sup>160</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Komm. StG ZH, § 61 N 55.

<sup>161</sup> So insb. DEGEN, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.; GRÜNINGER, successio 2017, 125 ff., 142; REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506 f.

<sup>162</sup> REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506.

schon vor dreissig Jahren eine «liberale, weltoffene Steuerbefreiungspraxis» gefordert, die namentlich dem «Gedanken der Solidarität» verpflichtet sein solle.<sup>163</sup>

In Anbetracht dessen, dass der Gesetzgeber eine Begrenzung auf Inlandtätigkeiten oder auf Tätigkeiten im schweizerischen Interesse bewusst nicht vorsah, wird das Bestehen auf einem Inlandbezug sogar für *unzulässig* gehalten.<sup>164</sup> Bei Auslandtätigkeiten sei vielmehr der gleiche Massstab anzulegen, nämlich dass die verfolgten Anliegen aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderungswert erscheinen.<sup>165</sup> Solches treffe auf Tätigkeiten im Rahmen der humanitären Tradition bzw. Entwicklungshilfe ohne Weiteres zu; bei überwiegenden Tätigkeiten in anderen Industrieländern könne dies aber u.U. fraglich sein.<sup>166</sup>

Andere Autoren geben zu bedenken, dass sich wegen der fehlenden Kontrollmöglichkeiten im internationalen Verhältnis rein aus praktischen Überlegungen eine gewisse Zurückhaltung aufdränge.<sup>167</sup>

Schliesslich gibt es in der Lehre vereinzelt Stimmen, die eine Tätigkeit in der Schweiz oder im schweizerischen Interesse voraussetzen – so wie dies dem einstigen DBG-Entwurf entspricht.<sup>168</sup>

## F. Stellungnahme der OECD

Die OECD hat im Jahr 2020 einen Bericht zum Thema «Taxation and Philanthropy» veröffentlicht. Darin wird generell eine zu enge, auf den eigenen Nutzen beschränkte Sichtweise der nationalen Steuerbehörden bei der Gewährung von Steuerbefreiungen beanstandet.<sup>169</sup> Der globale Charakter vieler Herausforderungen unterstreiche, wie wichtig es sei, dass die Länder keine isolierte Perspektive einnehmen. Das gelte insbesondere für die Bewältigung von Problemen wie Armut, Krieg und sonstigen Konflikten, Umweltfragen, medizinischer Forschung und öffentlicher Gesundheit wie Pandemien. Die OECD empfiehlt daher die steuerliche

---

<sup>163</sup> REICH, ASA 58 (1989/1990), 465 ff., 506. Siehe auch DEGEN, Gestaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, 139 ff., 157 f.; DERS., Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht, 107 ff., 111 f.

<sup>164</sup> GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 23, 29a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 26, 27b.

<sup>165</sup> In diesem Sinne GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 29a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 27b.

<sup>166</sup> GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 29a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 27b. In diesem Sinne auch GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142.

<sup>167</sup> LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 101; FREI, Die Steuerbefreiung in der Zürcher Steuerpraxis, ZStP 1993, 1 ff., 9. Auf diese Problematik verweist auch KOLLER, Stiftungen und Steuern, 39 ff., 70 f., der aus diesem Grund aber einzig an den Nachweis erhöhte Anforderungen stellen will.

<sup>168</sup> URECH, Comm. rom., Art. 56 N 63 (ohne Begründung); tendenziell auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar DBG, Art. 56 N 52, vgl. aber auch die im Zuge der 4. Neuaufgabe eingefügte Fn. 82. Die Ausführungen stehen im Widerspruch zu jenen im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, wo sich das Autorenquartett vom Inlandbezug – wie gezeigt – klar distanziert.

<sup>169</sup> OECD-Report, Taxation and Philanthropy, 2020, 138.

Gleichbehandlung von inländischer und grenzüberschreitender Philanthropie zumindest für bestimmte Zwecke. Um Missbräuche auszuschliessen, könnten gleichwertige Anforderungen wie im Inlandverhältnis stipuliert und deren Einhaltung mittels geeigneter Kontrollmechanismen abgesichert werden.

### G. Eigene Stellungnahme

Eine helvetisch introvertierte Beurteilung des Allgemeininteresses erscheint in einer globalisierten Welt schon im Grundsatz fragwürdig. Dies gilt umso mehr, als sich der Schweizer Gesetzgeber ausdrücklich für eine weltoffene Sichtweise ausgesprochen hat. Durch die Streichung der Passage, wonach «gemeinnützige Zwecke in der Schweiz oder im gesamtschweizerischen Interesse» verfolgt werden müssen, hat der Gesetzgeber kundgetan, bei Tätigkeiten im Ausland keine erhöhten inhaltlichen Anforderungen aufstellen zu wollen (siehe Kap. VI.A). Das wurde im Übrigen auch von der ESTV im Kreisschreiben Nr. 12 schon 1994 ausdrücklich anerkannt. Vor diesem Hintergrund erscheint es *nicht angängig*, wenn die rechtsanwendenden Behörden die gestrichene Passage in ihrer Praxis gedanklich doch wieder einfügen. Denn damit wird der Wille des Gesetzgebers unterlaufen. Wie beim Ehrenamtlichkeitsanfordernis war auch hier treibende Kraft die SSK, deren Praxishinweise aber klarerweise hinter dem Gesetz zurückstehen müssen.

Der Gesetzgeber will vielmehr, dass bei in- und ausländischen Aktivitäten derselbe Massstab angelegt wird. Dreh- und Angelpunkt ist das Allgemeininteresse, das gemäss Rechtsprechung vorliegt bei der Verfolgung von Anliegen, die aus der geltenden gesellschaftlichen Gesamtsicht förderungswert erscheinen. Dabei kann es sich auch um ein Zeichen altruistischer Solidarität handeln (z.B. Unterstützung der Bergbauern in Nepal). Ein anderer Ansatz würde den Blick zu stark einengen. Im Übrigen dürfte es kaum Themen geben, die an den Landesgrenzen Halt machen oder sich nur innerhalb derselben umsetzen lassen, es sei denn, der Zweck der Organisationen gebe dies klar so vor (z.B. Unterstützung von Bergbauern *in der Schweiz*). Während im letzten Jahrhundert eine national introvertierte Sichtweise noch eine gewisse Daseinsberechtigung gehabt haben mag, hat diese in der Zwischenzeit ausgedient. Der Entlastungsansatz ist dem Solidaritätsansatz gewichen (siehe Kap. III.A).

Vor diesem Hintergrund scheint eine Abstufung der Anforderungen unter inhaltlichen Gesichtspunkten – wie dies das Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich vom Januar 2023 vorsieht – nicht unproblematisch. Zwar entspricht dies der Stossrichtung der SSK und hat offensichtlich den Zweck, die Rechtssicherheit zu erhöhen. Es ist jedoch zweifelhaft, ob Letzteres am Ende tatsächlich gelingt. Privilegiert wird gemäss Merkblatt die Entwicklungs- und Flüchtlingshilfe, welche ausschliesslich im Ausland stattfinden darf. Andere weltweite Anliegen, wozu auch die humanitäre Hilfe gezählt wird, dürfen wohl ebenfalls (ausschliesslich?) im Ausland erfolgen, vorbehalten bleibt aber die Prüfung im Einzelfall, ob diese tatsächlich im

schweizerischen Allgemeininteresse liegen. Offen bleibt, wie zwischen Entwicklungs-/Flüchtlingshilfe und anderer Hilfe humanitärer Art (z.B. Katastrophenhilfe) unterschieden werden soll und wie sich die Unterscheidung rechtfertigen lässt.

Aus den Materialien geht ausserdem klar hervor, dass unter der Harmonisierungsgesetzgebung humanitäre Anliegen einerseits und wissenschaftliche sowie kulturelle Interessen andererseits gleichermassen zur Steuerbefreiung berechtigen sollen. Namentlich aus diesem Grund wurde der ursprünglich vorgesehene Vorbehalt nicht ins Gesetz überführt (siehe Kap. VI.A). Nichtsdestotrotz verweigern einige Kantone Organisationen, die internationale Forschungsvorhaben oder solche im Ausland unterstützen, die Steuerbefreiung. Diese Haltung ist sogar noch restriktiver, als es die alte Praxis vor der Harmonisierungsgesetzgebung war, wo jedenfalls Spitzenforschung ausgeklammert blieb (siehe Kap. VI.A). Nach dem Merkblatt des Kantonalen Steueramts Zürich scheint eine Steuerbefreiung bei ausländischen Forschungsaktivitäten nur dann möglich zu sein, wenn diese in Schwellen- oder Entwicklungsländern umgesetzt werden und zusätzlich positive Impulse für die Schweiz bewirken. Das jedoch entspricht – wie dargelegt – nicht dem, was der Gesetzgeber wollte.

## H. Lösungsansatz

Im Grundsatz sind Tätigkeiten im Inland und solche im Ausland *am gleichen Massstab* zu messen. Es besteht für die rechtsanwendenden Behörden kein Raum dafür, Ausländertätigkeiten ein Sonderkorsett anzulegen. Entscheidend ist somit, ob die verfolgten Anliegen aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert erscheinen. Das wiederum lässt sich freilich nur aus schweizerischer Warte beurteilen.

Vor diesem Hintergrund erscheint es zielführend und im Sinne des Gesetzes, wie im Inlandverhältnis bei den Anforderungen an das Allgemeininteresse anzusetzen und diese ggf. zu schärfen. Zu verlangen ist im Grundsatz, dass die verfolgten Interessen in der hiesigen Rechtsordnung verankert sind resp. zum Ausdruck gelangen (normativer Ansatz). Denn so besteht Gewähr, dass sich diese als gesamtgesellschaftliches Anliegen und nicht als Partikularinteressen verstehen. Als primäre Erkenntnisquelle dient sicherlich die Verfassung. Bereits der Präambel lassen sich Kernanliegen entnehmen, wozu im Übrigen auch die Stärkung von «Solidarität und Offenheit gegenüber der Welt» gehört. Der Solidaritätsansatz<sup>170</sup> ist in der Bundesverfassung mithin ausdrücklich verankert. Bei der Konkretisierung wiederum kann die nationale Gesetzgebung wertvolle Dienste leisten; im internationalen Verhältnis können auch die Staatsverträge hilfreich sein. Wie erwähnt, schliesst das propagierte normative Verständnis die Förderung von Innovation mit ein (siehe Kap. IV.A.3).

---

<sup>170</sup> Siehe Kap. III.A.

Das gilt etwa auch in Bezug auf im Ausland verfolgte Forschungsprojekte. Vorwegzunehmen ist, dass sich Forschungsaktivitäten im Sinne des Auswirkungsprinzips<sup>171</sup> mitunter gar nicht so einfach verorten lassen; auch ausschliesslich im Ausland umgesetzte Forschungsprojekte können positive Impulse für die Schweiz haben. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist massgebend, ob die Forschungsvorhaben aus gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert einzustufen sind. Im Grundsatz geht schon aus der Verfassung hervor, dass die Förderung von wissenschaftlicher Forschung einem Allgemeininteresse entspricht (vgl. Art. 64 BV). In der Literatur wird ein weites Verständnis propagiert.<sup>172</sup> Was der Gesetzgeber als förderungswerte Forschung ansieht (vgl. Art. 2 lit. a FIG), kann ein weiterer Anhaltspunkt sein. Aus dem Gesetz geht auch hervor, dass die internationale Zusammenarbeit einen wichtigen Pfeiler in der Forschungsförderung darstellt, denn neues Wissen entsteht heute zunehmend in internationalen Netzwerken.<sup>173</sup> Laut FIG geschieht dies «sowohl im Interesse der Entwicklung des Forschungs- und Innovationsstandortes Schweiz und der schweizerischen Hochschulen wie auch im Interesse von Wirtschaft, Gesellschaft und Umwelt»<sup>174</sup>. Forschungsförderung aber muss, wenn sie ernstgemeint ist, dort stattfinden, wo die Erfolgsaussichten am grössten sind. Wird die Unterstützung von Forschung nur in Entwicklungsländern zugelassen, so geht es bei Lichte besehen eher um Entwicklungshilfe (was aber nicht heissen soll, dass diese im Sinne der Solidarität nicht ebenfalls als förderungswert angesehen werden kann).

Gemeinnützigen Aktivitäten im Ausland ist jedoch dann eine Grenze gesetzt, wenn sich die erforderliche Transparenz nicht herstellen lässt. Von gemeinnützigen Organisationen sind in Bezug auf ihre Auslandstätigkeiten regelmässig grössere Anstrengungen in Sachen Dokumentation und Rechenschaft abzuverlangen, als dies in Bezug auf Tätigkeiten im Inland erforderlich sein kann. Diese Pflichten können dann besonders ausgeprägt sein, wenn eine Organisation in Regionen oder Gegenden mit schwachen Kontroll- und Verwaltungsstrukturen aktiv ist. Zentral ist eine *lückenlose Dokumentation der Geldflüsse bis hin zu deren effektivem Empfänger*. Eine engmaschige Kontrolle von Auslandaktivitäten dient nicht zuletzt dazu, die Gefahr von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung zu bannen. Wie bei der Honorierungsfrage dürften auch hier die *Aufsichtsbehörden im Lead* sein, nur schon weil sie anlässlich der jährlichen Berichterstattung die zweckkonforme Verwendung der Stiftungsmittel überprüfen können und auch müssen. Sind die vorliegenden Informationen nicht ausreichend, muss die Aufsichtsbehörde intervenieren, denn dazu ist sie von Gesetzes wegen gehalten (siehe Kap.

---

<sup>171</sup> Vgl. BGer, 11.6.2008, 2A.42/2007, E. 3.2.3, allerdings im Zusammenhang mit der Offenheit des Destinatärkreises.

<sup>172</sup> Dies namentlich auch in Bezug auf die geforderte Wissenschaftlichkeit der Forschung. Vgl. SCHOTT, St. Galler Komm. BV, Art. 64 N 3 ff. m.w.H.

<sup>173</sup> Vgl. 6. Abschnitt im FIG.

<sup>174</sup> Art. 28 Abs. 1 FIG.

II.D). Daneben kann aber auch die Steuerbehörde die Steuerbefreiung von einer hinreichenden Information und Dokumentation abhängig machen. Ist eine solche nicht gewährleistet, muss die Steuerbefreiung verweigert resp. entzogen werden.

## VII. Unternehmerische Fördermodelle

Gemeinnützige Stiftungen bedienen sich zunehmend unternehmerischer Förderformen. Als freilich eher diffuses Schlagwort wird hier der Ausdruck «Venture Philanthropy» ins Spiel gebracht.<sup>175</sup> Im Wesentlichen geht es darum, dass Stiftungen ihre gesamte Tätigkeit auf eine nachhaltige Zweckverwirklichung ausrichten, insbesondere auch die Fördertätigkeit.

### A. Arten von unternehmerischer Fördertätigkeit

#### 1. Darlehen, Wandeldarlehen und Beteiligungen

Unternehmerische Förderformen zeichnen sich dadurch aus, dass sie – anders als à fonds perdu-Vergabungen – einen Mittelrückfluss nicht a priori ausschliessen.<sup>176</sup> Denkbar sind etwa folgende Varianten:

- **Darlehen:** (Unverzinstes oder verzinstes) Darlehen an ein gefördertes (Sozial-)Unternehmen.
- **Wandeldarlehen:** Darlehen an ein gefördertes (Sozial-)Unternehmen, häufig an ein Start-up, das in eine Beteiligung gewandelt werden kann, wenn sich beim geförderten Unternehmen ein wirtschaftlicher Erfolg einstellt.
- **Beteiligung:** Beteiligung an einem geförderten (Sozial-)Unternehmen. Oft kombiniert mit einer gewissen Einflussnahme auf das betreffende Unternehmen.

Das Ziel ist, dort zu investieren, wo sich angesichts hoher Risiken und fehlender Rentabilitätsaussichten keine privaten Investoren gewinnen lassen würden resp. wo (noch) kein Markt besteht (etwa in Form von «Seed Capital»<sup>177</sup>).<sup>178</sup> Es geht also um Investitionen, für die im Moment der Investition keine Renditeaussichten bestehen. Im Investitionszeitpunkt wird also gerade nicht mit Erträgen resp. Mittelrückflüssen gerechnet, sondern mit einem hohen Ausfallrisiko. Die Investition kommt daher *faktisch einer à fonds perdu-Leistung gleich*.<sup>179</sup> Trotz-

---

<sup>175</sup> Vgl. zum Ganzen etwa SCHÖNENBERG, 12 ff.; SPRECHER, SJZ 2015, 221 ff.; DERS., SJZ 2015, 249 ff.; GRÜNINGER, Innovative Vermögensbewirtschaftung, 37 ff.; JAKOB/PICHT, successio 2013, 82 ff.

<sup>176</sup> Vgl. auch GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 34a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 30a.

<sup>177</sup> Vgl. zum Begriff Bericht Risikokapital, 9.

<sup>178</sup> Vgl. als Beispiel etwa die (unselbständige) Stiftung «Venturekick», welche wissenschaftliche Spin-offs in einer sehr frühen Phase finanziert, in welcher weder öffentliche Gelder zur Verfügung stehen noch sich private Investoren engagieren: <<https://venturekick.ch>> (besucht am: 12.9.2023). Trägerorganisation ist die steuerbefreite Kick Foundation mit Sitz im Kanton Basel-Stadt.

<sup>179</sup> GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 34a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 30a.

dem kann sich die Stiftung mittels unternehmerischer Förderformen die Möglichkeit offenhalten, an einem allfälligen wirtschaftlichen Erfolg des geförderten Unternehmens teilzuhaben. Die Mittel bleiben so im «Kreislauf der Gemeinnützigkeit» gebunden; es kann ein Multiplikationseffekt entstehen.

Gegen den Einsatz unternehmerischer Fördermodelle lässt sich bei Lichte betrachtet nichts einwenden. Im Gegenteil: Es dient der nachhaltigen Verwirklichung des Stiftungszwecks, wenn Mittel nicht einfach einmalig vergabt werden, sondern im Idealfall mehrmals eingesetzt werden können. Dass Stiftungen haushälterisch mit ihren Mitteln umgehen und damit eine möglichst grosse Wirkung erzielen, liegt letztlich auch im Interesse der auf die Steuereinnahmen verzichtenden Gemeinwesen. Im Übrigen ist auch keine Rechtsgrundlage ersichtlich, welche Stiftungen auf die Erbringung von à fonds perdu-Leistungen verpflichten würde.

Buchhalterisch lassen sich unternehmerische Förderformen klar von der herkömmlichen Vergabetätigkeit unterscheiden: Während bei klassischen à fonds perdu-Zuwendungen die entsprechenden Fördermittel als Aufwand ausgebucht werden, ist im Fall eines Darlehens oder einer Beteiligung jeweils ein entsprechendes Aktivum einzustellen. Dieses darf aber – nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip – lediglich mit einer pro memoria-Position eingebucht werden, da ihm im Erwerbszeitpunkt kein Verkehrswert zukommt.<sup>180</sup> Mit einem Mittelrückfluss wird – wie gesagt – nicht gerechnet. Investitionen im Rahmen der Vermögensanlage (vgl. zur Abgrenzung sogleich Kap. VII.B.1) verfügen demgegenüber über einen Verkehrswert, zu dem sie auch bewertet werden können.

## 2. Social Impact Bonds (SIB) als Sonderform

Eine Sonderform der unternehmerischen Fördertätigkeit in Form von Darlehen stellen die sog. Social Impact Bonds (SIB) dar.<sup>181</sup> Es handelt sich hier nach überwiegendem Verständnis um ein Dreiparteienverhältnis zwischen wirkungsorientiertem Investor, sozialem Dienstleister (meist eine NPO) und i.d.R. dem Staat als Auftraggeber. Der soziale Dienstleister verpflichtet sich zur Erbringung von Leistungen, mit der sich eine messbare soziale Wirkung erzielen lässt, z.B. die Begleitung von Obdachlosen oder Langzeitarbeitslosen mit dem Ziel der gesellschaftlichen/beruflichen Reintegration. Finanziert wird dies jedoch nicht vom Staat, bei dem das Geld hierfür regelmässig nicht oder nur schwer erhältlich wäre,<sup>182</sup> sondern von einem wirkungsorientierten Investor – das kann eine gemeinnützige Stiftung sein. Im Zentrum steht also ein Darlehen (Bond), das aber nicht fortlaufend verzinst wird. Wird die vereinbarte soziale

---

<sup>180</sup> Gl.M. SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013, 19 ff., 23.

<sup>181</sup> Vgl. hierzu ausführlich VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, Social Impact Bonds, 1 ff. Siehe auch OECD, Understanding Social Impact Bonds, 2016.

<sup>182</sup> Vgl. zum Anwendungsbereich VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, Social Impact Bonds, 10.

Wirkung erreicht – was von einem unabhängigen Gutachter zu evaluieren ist –, erhält der Investor am Ende der Laufzeit das eingesetzte Kapital zuzüglich einer Rendite zurückbezahlt. Diese Leistung richtet das auftraggebende Gemeinwesen aus, welches sich dadurch letztlich Auslagen erspart.

Es liegt auf der Hand, dass es sich bei SIB um hochriskante Investitionen («high risk investments»)<sup>183</sup> handelt, welche gemeinnützige Organisationen lediglich im Rahmen ihrer Fördertätigkeit, nicht aber zu Anlagezwecken tätigen dürfen.

Die inzwischen sogar vom SECO propagierten<sup>184</sup> sog. Development Impact Bonds (DIB) verstehen sich als Sonderform des SIB, zugeschnitten auf Projekte in Entwicklungsländern. Diese unterscheiden sich von SIB dadurch, dass die Mittel zur Entschädigung der Investoren nicht (oder nicht ausschliesslich) vom Staat, sondern von privaten Geldgebern resp. Geldgeberorganisationen (i.d.R. NGOs) stammen.<sup>185</sup>

## **B. Abgrenzungen**

### **1. Fördertätigkeit versus Vermögensanlage**

Traditionelles und primäres Ziel bei der Vermögensanlage ist es, eine marktübliche Rendite zu erwirtschaften. Der für die Anlage zuständige Stiftungsrat muss dabei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Grundsätze der Sicherheit, der Rentabilität, der Liquidität, der Risikoverteilung sowie der Substanzerhaltung befolgen.<sup>186</sup> Beim zweckbezogenen Investieren wird zusätzlich darauf geschaut, dass die Vermögensanlage dem Zweck der Stiftung zuträgt, diesem jedenfalls nicht zuwiderläuft. Davon erhofft sich die Organisation einen Impact auch im Rahmen der Vermögensanlage. Die Rede ist daher auch von «Impact Investing». Die Mitberücksichtigung des Stiftungszwecks ändert aber nichts daran, dass die Vermögensanlage weiterhin primär der Erwirtschaftung von Ertrag dient.

Grundsätzlich ist die Art und Weise der Vermögensanlage für die Steuerbefreiung ohne Belang – entscheidend ist vielmehr die (gemeinnützige) Zwecksetzung und -verfolgung. Es ist seit jeher unbestritten und mit Blick auf die Steuerbefreiung unproblematisch, wenn Stiftungen ihr Vermögen etwa in Aktien anlegen. Einzig beim Halten wesentlicher Beteiligungen sind laut

---

<sup>183</sup> So OECD, Understanding Social Impact Bonds, 2016, 16 f., 21.

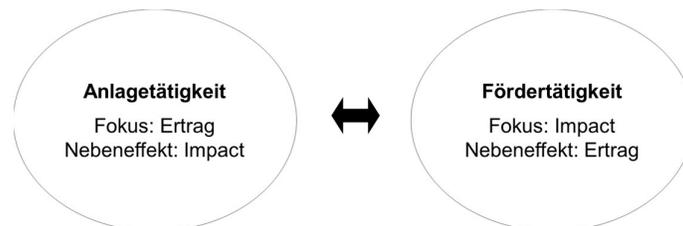
<sup>184</sup> <<https://www.seco-cooperation.admin.ch/secocoop/en/home/about-us/events/archiv-events/social-impact-bond-conference-in-zurich1.html>> (besucht am: 12.9.2023).

<sup>185</sup> VON SCHNURBEIN/FRITZ/MANI, Social Impact Bonds, 5.

<sup>186</sup> Abweichende statutarische Vorgaben vorbehalten. Vgl. BGE 124 III 97 E. 2a sowie BGE 99 Ib 255 E. 3-5; BGE 108 II 254 E. 5bb und insb. BGE 108 II 352 E. 5a.

Gesetz zusätzliche Voraussetzungen zu berücksichtigen: Das Interesse an der Unternehmenserhaltung muss dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet sein und es dürfen keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.<sup>187</sup> Damit soll die Stiftung vor einem zu starken unternehmerischen Engagement abgehalten werden.<sup>188</sup> Das ändert aber nichts daran, dass die Stiftung im Rahmen der Vermögensanlage frei ist, Anteilsrechte zu erwerben. Dabei darf es sich auch um wesentliche Beteiligungen handeln, vorausgesetzt, die zusätzlichen Anforderungen werden beachtet.

Mit den unternehmerischen Förderformen ist hingegen die eigentliche Fördertätigkeit und nicht die Anlagetätigkeit gemeint. Bei der Förderung ist die Perspektive eine komplett andere: Ziel ist – wie aufgezeigt – nicht die Erwirtschaftung von Erträgen, sondern die Verwirklichung des Stiftungszwecks.



## 2. Fördertätigkeit versus Erwerbstätigkeit

Von der Fördertätigkeit ist im Weiteren die Erwerbstätigkeit abzugrenzen. Dass steuerbefreite Organisationen keinen Erwerbzweck verfolgen dürfen, wurde wiederholt festgehalten. Es ist ihnen jedoch nicht per se untersagt, eine Erwerbstätigkeit auszuüben; eine solche kann sogar notwendig sein. Mittel und Zweck sind mithin klar auseinanderzuhalten. Eine *untergeordnete* Erwerbstätigkeit ist mit der Steuerbefreiung anerkanntermassen vereinbar.<sup>189</sup>

Bedienen sich Stiftungen unternehmerischer Förderformen, so stellt dies jedoch keine Erwerbstätigkeit dar, da diese nicht auf die Erzielung von Gewinn ausgerichtet sind. An Gewinnstrebigkeit fehlt es gerade, wenn Investitionen im Investitionszeitpunkt faktisch den Charakter von *à fonds perdu*-Leistungen haben. Es handelt sich hierbei eben um die eigentliche Fördertätigkeit.

---

<sup>187</sup> Vgl. Art. 56 lit. g Satz 3 DBG/Art. 23 Abs. 1 lit. f Satz 3 StHG. Siehe auch BGE 147 II 287 = Pra 111 (2022) Nr. 2.

<sup>188</sup> Kritisch zu diesen Anforderungen OPEL, FStR 2021, 301 ff., 341 ff., 346 ff.

<sup>189</sup> Vgl. KS Nr. 12, 3 f.

### C. Praxis der Steuerbehörden

Die kantonalen Steuerbehörden begegnen unternehmerischen Förderformen regelmässig mit einer gewissen Skepsis, ohne dass sich bereits von einer gefestigten Praxis sprechen liesse. Tendenziell wird das unternehmerische Fördern als Erwerbstätigkeit eingestuft. Daraus wiederum leiten die Steuerbehörden ab, dass die Tätigkeit von untergeordnetem Gewicht sein muss.<sup>190</sup> Weiter wird mitunter eine strikte Trennung zwischen Stiftung und geförderter Organisation verlangt. Kritisch betrachtet werden daher Möglichkeiten der Einflussnahme auf die geförderten Akteure. Nach Auffassung der ESTV scheint eine solche aber offenbar insoweit zulässig zu sein, als sie der Sicherstellung des förderungswürdigen Zweckes dient.<sup>191</sup>

Das Steueramt des Kantons Zürich hat sich in einem Schreiben vom 27. Januar 2022 zuhanden von SwissFoundations zur steuerlichen Behandlung unternehmerischer Fördermodelle geäussert. Darin wird u.a. Folgendes festgehalten:

- Fördertätigkeiten seien generell nicht zugunsten steuerpflichtiger juristischer Personen möglich, womit etwa Start-Ups, Spin-Offs und dergleichen ausscheiden.
- Darlehen, die nicht verzinst werden oder nur mit einem tiefen, marktüblichen Zins, seien zulässig. Auch der nachträgliche Verzicht auf ein Darlehen scheint als unproblematisch eingestuft zu werden, da einer à fonds perdu-Leistung gleichkommend.
- Das Halten von Beteiligungen sei grundsätzlich ein «unternehmerischer Zweck», welcher einer Steuerbefreiung entgegenstehe.
- Reine Kapitalanlagen seien nur dann unschädlich, wenn damit keine Einflussnahme auf die Unternehmensführung erfolgt. Zudem müssten regelmässige Ausschüttungen an die Stiftung erfolgen.
- Beteiligungen seien grundsätzlich dem steuerbaren Bereich zuzuordnen und würden sich nicht alleine mit gemeinnützigen Bestrebungen rechtfertigen lassen.
- Im Sinne einer Gesamtbetrachtung würden bei einer klaren Unterordnung auch Aktienbeteiligungen zugelassen. Die Grenze liege bei «10% der Einnahmen der gemeinnützigen Förderinstitution aus Veräusserungsgewinnen von Minderheitsbeteiligungen an geförderten Unternehmen über einen Zeitraum von drei Berichtsjahren».

Der Einsatz von DIB resp. SIB wird im Schreiben des Kantonalen Steueramts Zürich hingegen ausdrücklich als mit der Steuerbefreiung vereinbar erklärt. Mittelrückflüsse bei Erreichen der vereinbarten Wirkungen seien «*unproblematisch*».

---

<sup>190</sup> So gemäss RECHSTEINER/PEYER/ BECK-ULMER, EF 2016, 246 ff., 248.

<sup>191</sup> So jedenfalls nach RECHSTEINER/PEYER/ BECK-ULMER, EF 2016, 246 ff., 248.

#### **D. Rechtsprechung des Bundesgerichts**

Bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Frage der Vereinbarkeit unternehmerischer Förderformen mit der Steuerbefreiung liegt – soweit ersichtlich – bislang noch keine vor.

#### **E. Lehre**

In der Literatur, die sich zunehmend mit unternehmerischen Fördermodellen befasst, wird der zögerliche Ansatz der Steuerbehörden nahezu einhellig kritisiert:<sup>192</sup> Der Einsatz von modernen Förderformen stelle keine Erwerbstätigkeit dar, sondern gehöre zur eigentlichen Förderfähigkeit. Folglich sei schon im Grundsatz nicht nachvollziehbar, weshalb dies der Steuerbefreiung abträglich sein soll. Auch sei eine aktive Einflussnahme der Stiftung auf die geförderten Unternehmen resp. Projekte zu befürworten; dies stehe im Zeichen einer Good Foundation Governance und diene letztlich der Sicherstellung, dass die eingesetzten Mittel zweckkonform verwendet werden. Gewarnt wird ferner auch vor Standortnachteilen im internationalen Verhältnis, zumal sich unternehmerische Förderformen im Ausland schon etabliert hätten.

Auch GRETER/GRETER kritisieren im Grundsatz die fehlende Aufgeschlossenheit der Steuerbehörden gegenüber unternehmerischen Förderformen. Sie halten aber dafür, dass der Einsatz solcher Förderformen bloss untergeordneter Natur sein soll und – anders als die überwiegende Lehrmeinung – keine Einflussnahme auf die Gesellschaften erfolgen dürfe, da ansonsten u.U. auf eine unternehmerische Tätigkeit geschlossen werden könne.<sup>193</sup>

#### **F. Eigene Stellungnahme**

Dem Schreiben des Kantonalen Steueramts Zürich lässt sich entnehmen, dass – mit Ausnahme der SIB/DIB – die Einordnung unternehmerischer Fördermodelle Mühe bereitet, womit sich die vorsichtige Haltung der Steuerbehörden erklären lässt. Die Schwierigkeiten und teilweise auch Missverständnisse, die im Raum stehen, dürften vor allem daher rühren, dass

---

<sup>192</sup> Vgl. GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 34a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 30a; GRÜNINGER, *successio* 2017, 125 ff., 142; SPRECHER, *Der Schweizer Stiftungsreport* 2013, 19 ff., 21; SPRECHER, *SJZ* 2015, 249 ff., 254; OPEL, *FStR* 2021, 301 ff., 354 f.; RECHSTEINER/PEYER/BECK-ULMER, *EF* 2016, 246 ff., 249 f. Diffus dagegen LOCHER/GIGER/PEDROLI, Komm. DBG, Art. 56 N 4a. Die Autoren scheinen die unternehmerischen Förderformen nicht wirklich der Fördertätigkeit zuzuordnen.

<sup>193</sup> GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 34a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 30a.

zwischen Fördertätigkeit einerseits und Anlage- sowie Erwerbstätigkeit andererseits nicht klar unterschieden wird.

Vorab ist klarzustellen, dass der Einsatz unternehmerischer Förderformen nichts am Stiftungszweck ändert. Die Stiftung verfolgt weiterhin ihren gemeinnützigen Zweck, so wie er in den Statuten vorgegeben ist. Das müsste sie selbst dann, wenn sie eine Erwerbstätigkeit ausüben würde. Mittel und Zweck sind mithin klar auseinanderzuhalten. Auch sind *sämtliche Mittel der Stiftung ihrem Zweck unwiderruflich verhaftet* – und zwar unbesehen darum, ob es sich um bei der Errichtung eingelegtes Kapital, spätere Zuwendungen, Einnahmen im Rahmen einer Erwerbstätigkeit oder eben um Mittelrückflüsse im Rahmen der unternehmerischen Fördertätigkeit handelt. Etwas anderes wäre mit der Rechtsnatur der Stiftung als Zweckvermögen nicht vereinbar (siehe Kap. II.A).

Weiter ist klarzustellen, dass Zuwendungen von gemeinnützigen Organisationen *nicht an steuerbefreite Akteure* gehen müssen, ansonsten wären etwa auch Vergabungen an natürliche Personen generell ausgeschlossen. Eine solche Vorgabe lässt sich weder dem Gesetz noch dem Kreisschreiben oder den Praxishinweisen entnehmen. Auch ist der Gutachterin nicht bekannt, dass andere Kantone eine solche Voraussetzung stipulieren würden.

Der Einsatz unternehmerischer Fördermodelle lässt sich wegen des hohen Verlustrisikos aber eben auch nicht als Erwerbstätigkeit oder Anlagetätigkeit einstufen. Erwerbstätigkeiten sind auf die Erzielung von Gewinn und Anlagetätigkeiten auf die Erwirtschaftung einer marktkonformen Rendite ausgerichtet. Investitionen in Unternehmen, die im Investitionszeitpunkt mit einem à fonds perdu-Leistungen vergleichbaren Ausfallrisiko behaftet sind, *können nur im Rahmen der eigentlichen Fördertätigkeit* erfolgen. Die Stiftung tritt nicht als gewinnorientierte Investorin auf, sondern als Geldgeberin mit dem Ziel, ihren gemeinnützigen Zweck so nachhaltig wie möglich zu verwirklichen. Daran vermag der Umstand, dass ein Mittelrückfluss nicht à priori ausgeschlossen wird, nichts zu ändern.

## **G. Lösungsansatz**

### **1. Uneingeschränkte Zulässigkeit bei Nachweis der fehlenden Konkurrenzsituation**

Der Einsatz von SIB wird von den Zürcher Steuerbehörden mit Blick auf die Steuerbefreiung zu Recht als unproblematisch eingestuft. Es handelt sich, wie gesagt, um hochriskante Investitionen, die gemeinnützige Organisationen nur im Rahmen ihrer Fördertätigkeit vornehmen können. Der Anwendungsbereich beschränkt sich regelmässig auf Bereiche, wo staatliche Mittel fehlen, aber auch private Dritte nicht investieren würden. Es gibt folglich keine Gründe, den Einsatz von SIB oder DIB für steuerbefreite Stiftungen zu limitieren.

Das Gesagte trifft aber auch auf die anderen unternehmerischen Förderformen zu. Diese sind ebenfalls mit einem hohen Verlustrisiko behaftet und erfolgen dort, wo kein Markt vorhanden ist. Das hat, wie dargelegt, zur Folge, dass solche Investitionen nur im Rahmen der eigentlichen Fördertätigkeit statthaft sind. Da es weder um eine Erwerbs- noch Anlagetätigkeit geht, sollte der Einsatz solcher Fördermodelle keinen Einfluss auf die Steuerbefreiung haben. Deren Einsatz dient ähnlichen Zwecken wie der Einsatz von SIB, nämlich dort Förderung zu betreiben, wo dies profitorientierte Dritte nicht tun würden. Auch wertungsmässig drängt sich daher eine Gleichbehandlung der verschiedenen Förderformen auf.

Wenn eine Stiftung Darlehen vergibt oder Beteiligungen erwirbt, ist jedoch nicht ohne Weiteres erstellt, dass sie dies im Rahmen ihrer Fördertätigkeit tut. Anders als beim Einsatz von SIB muss die Stiftung einen entsprechenden *Nachweis* erst noch erbringen. Darzutun ist, dass die Investitionen dort erfolgen, wo ein Markt fehlt und renditeorientierte Dritte somit nicht investieren würden. Es ist mithin nachzuweisen, dass sich mit der fraglichen Investition eine marktübliche Rendite nicht erzielen lässt. Dieser Nachweis kann ggf. unter Beizug von Dritten (anerkannte Asset Manager, Investment Consultants, Revisionsstellen etc.) erbracht werden. Ist belegt, dass sich keine Marktrendite erzielen lässt, liegt auch keine Wettbewerbssituation vor. Da sich Stiftungen – wie auch das Bundesgericht erkennt – regelmässig nicht dort betätigen, wo bereits ein Markt besteht, sollten an den Nachweis m.E. keine überzogenen Anforderungen gestellt werden (vgl. dazu Kap. III.D.4).<sup>194</sup>

## **2. Beschränkte Zulässigkeit mangels Nachweises der fehlenden Konkurrenzsituation**

Gelingt der Stiftung der Nachweis nicht, dass sie Investitionen im Rahmen ihrer Fördertätigkeit vornimmt, so muss eine Steuerbefreiung unter den «normalen» Voraussetzungen aber gleichwohl möglich sein. Wird von der Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen, so ist das im Wesentlichen das Kriterium der «Untergeordnetheit».<sup>195</sup>

Das Steueramt des Kantons Zürich scheint einen ähnlichen Ansatz zu verfolgen. Im Schreiben vom 27. Januar 2022 wird festgehalten, dass die Grenze in der Praxis bei «10% der Einnahmen der gemeinnützigen Förderinstitution aus Veräusserungsgewinnen von Minderheitsbeteiligungen an geförderten Unternehmen über einen Zeitraum von drei Berichtsjahren festgelegt» wird. Diese Aussage wirft jedoch noch Fragen auf, was die Parameter angeht:

---

<sup>194</sup> Denkbar erschiene sogar, bei gemeinnützigen Stiftungen von der (natürlichen) Vermutung auszugehen, dass es an einer Wettbewerbssituation fehlt. In diesem Sinne OPEL, npoR 2017, 240 ff., 242; SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013, 19 ff., 23.

<sup>195</sup> Vgl. KS Nr. 12, 3 f.

- **Mittelrückfluss:** Gemäss Vorschlag des Steueramts ist auf die Einnahmen aus unternehmerischen Förderformen abzustellen, wobei aber offenbar nur Veräusserungsgewinne aus (Minderheits-)Beteiligungen einzubeziehen sind. Um dem Erfordernis der «Untergeordnetheit» Genüge zu tun, müsste aber wohl auf den gesamten Mittelrückfluss (einschliesslich Dividenden) abgestellt werden. Das aber ist vor dem Hintergrund heikel, dass es die Stiftung regelmässig nicht in der Hand hat, wie viel Dividenden ihr ausgeschüttet werden. Anstatt auf den (zufälligen) Mittelrückfluss abzustellen, sollte Richtgrösse daher sinnvollerweise das *Vergabevolumen* sein.
- **Sachlicher Anwendungsbereich:** Sofern Richtgrösse das Vergabevolumen ist, wären *sämtliche Mittel*, die in unternehmerische Förderformen fliessen, einzubeziehen (vgl. dazu Kap. VII.A). Denn ob das geförderte Unternehmen über Eigenkapital oder Fremdkapital finanziert wird, kann grundsätzlich keine Rolle spielen.<sup>196</sup> Was Beteiligungen angeht, ist nicht ersichtlich, weshalb es sich dabei um Minderheitsbeteiligungen handeln müsste. Eine solche Voraussetzung leuchtet schon vor dem Hintergrund nicht ein, dass auch bei der Vermögensanlage massgebliche Beteiligungen zugelassen sind (siehe Kap. VII.F). Wenn überhaupt, wäre – wie bei der Anlagetätigkeit – beim unternehmerischen Einfluss anzusetzen (dazu sogleich Kap. VII.G.3).
- **Schwellenwert von 10%:** Nach dem Vorschlag des Steueramts dürften 10% der Fördermittel über einen Zeitraum von drei Berichtsjahren in unternehmerische Förderformen fliessen, ohne die Steuerbefreiung zu gefährden. Die Schwelle von 10% sollte als *safe haven-Grundsatz* verstanden werden. Eine Erhöhung dieses Schwellenwerts wäre füglich im Einzelfall mit den Steuerbehörden zu besprechen.

### 3. Zulässigkeit der Einflussnahme auf das geförderte Unternehmen

Beteiligt sich eine gemeinnützige Stiftung im Rahmen ihrer Fördertätigkeit an einem Unternehmen, so sollte ihr auch die Ausübung ihrer Rechte als Anteilsinhaberin nicht verwehrt werden. Im Gegenteil: Eine gewisse Einflussnahme durch die beteiligte Stiftung entspricht vielmehr einem modernen Verständnis der Good Foundation Governance. So befürwortet der in der Stiftungspraxis bedeutsame Swiss Foundation Code klar die aktive Ausübung der Aktionärsrechte («Shareholder Engagement»), soweit sie dazu dient, das gehaltene Unternehmen zu einer nachhaltigeren Geschäftspraxis im Sinne des Stiftungszwecks zu bewegen. Stiftungsräte sind – wie aufgezeigt – dienende Organe. Sie sind verpflichtet, den Stiftungszweck bestmöglich umzusetzen, was zudem staatlich überwacht wird. Es gibt daher keinen Grund,

---

<sup>196</sup> Vgl. SPRECHER, Der Schweizer Stiftungsreport 2013, 19 ff., 23. Siehe auch GRETER/GRETER, Komm. DBG, Art. 56 N 34a; DIES., Komm. StHG, Art. 23 N 30a. Die Autoren erwähnen die Eigen- und Fremdfinanzierung, ohne zu differenzieren.

die Stiftung vom geförderten Unternehmen gleichsam fernzuhalten. Die Stiftung sollte sich vielmehr ihrer Verantwortung als Anteilshaberin stellen und ihr Stimmrecht im Sinne des Stiftungszwecks ausüben.<sup>197</sup>

Das Bundesgericht hat sich im Leitentscheid zur Steuerbefreiung von Holdingstiftungen vom 10. Mai 2021 in der Tendenz dieser Sichtweise angeschlossen und die restriktiven Ausführungen im Kreisschreiben Nr. 12 hinterfragt; insbesondere sei nicht bereits die Möglichkeit der Einflussnahme auf das gehaltene Unternehmen als gemeinnützigkeitsschädlich einzustufen.<sup>198</sup>

---

<sup>197</sup> Vgl. SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, Swiss Foundation Code 2021, 161. Siehe zu diesem Aspekt auch GRÜNINGER, *successio* 2022, 124 ff., 135.

<sup>198</sup> Vgl. BGE 147 II 287 E. 8.2 = Pra 111 (2022) Nr. 2.

## VIII. Zeitdauer der Gesuchsbearbeitung

### A. Gesetzliche Regelung

Das Verfahren zur Erlangung einer Steuerbefreiung ist im Kanton Zürich wie folgt geregelt: Gesuche um Steuerbefreiung sind beim Kantonalen Steueramt einzureichen; diese stellt sie der Gemeinde zur Vernehmlassung zu (§ 170 Abs. 1 und Abs. 2 StG/ZH).<sup>199</sup> In der Praxis lässt das Kantonale Steueramt dem zuständigen kommunalen Steueramt einen Beurteilungsvorschlag zukommen, verbunden mit einer 30-tägigen Vernehmlassungsfrist. Die Gemeinde kann, muss aber nicht Stellung beziehen; ausserdem ist der Antrag der Gemeinde nicht bindend.<sup>200</sup> Die Konsultierung des kommunalen Steueramts führt dazu, dass die Bearbeitung eines Steuerbefreiungsgesuchs durchschnittlich drei bis vier Monate in Anspruch nimmt.<sup>201</sup>

### B. Eigene Stellungnahme

Das im Kanton Zürich vorgesehene zweistufige Verfahren beansprucht naturgemäss mehr Zeit, als es für eine Beurteilung durch das Kantonale Steueramt allein erforderlich wäre. De lege lata kann die Frage gestellt werden, ob die durch die in § 170 Abs. 2 StG/ZH vorgesehene Konsultierung der Gemeinden bedingte Verlängerung des Verfahrens mit höherrangigem Recht vereinbar ist.

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Abgeleitet wird daraus ein Verbot der Rechtsverzögerung resp. – positiv gewendet – ein Beschleunigungsgebot.<sup>202</sup> Die Verfahrensdauer muss mithin angemessen sein. Die Angemessenheit wird dann missachtet, wenn ein Entscheid nicht binnen einer Frist gefasst wird, die gesetzlich vorgeschrieben ist oder nach der Natur der Sache und den gesamten übrigen Umständen als angemessen erscheint.<sup>203</sup> Die Angemessenheit lässt sich also nicht abstrakt beurteilen, sondern bedarf einer Berücksichtigung der gesamten Umstände im Einzelfall.<sup>204</sup>

---

<sup>199</sup> Das war auch im früheren Steuergesetz schon so geregelt, vgl. dazu REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 98 N 1 ff.

<sup>200</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 98 N 4.

<sup>201</sup> <<https://www.zh.ch/de/steuern-finanzen/steuern/steuern-juristische-personen/steuerwissen-juristische-personen/steuerbefreiung-fuer-eine-juristische-person-beantragen.html>> (besucht am: 12.9.2023).

<sup>202</sup> WALDMANN, BSK-BV, Art. 29 N 26.

<sup>203</sup> STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, St. Galler Komm. BV, Art. 29 N 33 m.H. auf die Rspr.

<sup>204</sup> STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, St. Galler Komm. BV, Art. 29 N 35; WALDMANN, BSK-BV, Art. 29 N 27.

Vorliegend gibt es durchaus sachliche Gründe, welche sich für die Konsultierung der kommunalen Behörden und die damit verbundene Verfahrensverlängerung anführen lassen: So sind die lokalen Behörden «näher» bei der antragstellenden Organisation, was insbesondere bei lokal tätigen Organisationen von Vorteil sein kann. Generell trägt der Einbezug der Sitzgemeinden dem föderalistischen Gedanken zu, zumal im Zuge der Steuerbefreiung auch die Gemeinden auf Steuereinnahmen verzichten.

Dennoch lässt sich hinter dieses Verfahren auch ein Fragezeichen setzen. Der Begriff der Steuerbefreiung ist bundesrechtlich vorgegeben, womit den kantonalen Behörden nur ein beschränkter Ermessensspielraum verbleibt. Gerade der im Zentrum jeder Steuerbefreiung stehende Begriff des Allgemeininteresses lässt sich kaum aus kommunaler Warte beurteilen. Das Bundesgericht hat insoweit klargestellt, dass die verfolgten Zwecke aus der (jeweils geltenden) gesellschaftlichen Gesamtsicht förderungswert erscheinen müssen (siehe Kap. IV.A.1). Folglich vermag die Verfolgung lokaler Anliegen jedenfalls nicht zu genügen. Der Bundesgesetzgeber hat geregelt, unter welchen Voraussetzungen die Steuerbefreiung zu erteilen resp. festzustellen ist. Ein Mitspracherecht der mitbetroffenen Kantone und Gemeinden ist nicht vorgesehen.<sup>205</sup> Nichtsdestotrotz liegt die Regelung des Verfahrens der Steuerbefreiung in kantonaler Kompetenz und die mit der Konsultierung der Gemeinden verbundene Verzögerung, für die sich sachliche Gründe anführen lassen, kann m.E. kaum generell als unangemessen bewertet werden. Das schliesst eine unzulässige Rechtsverzögerung im Einzelfall selbstverständlich nicht aus.

Handkehrum hat sich die vergleichsweise lange Verfahrensdauer in der Praxis als standortschädlich erwiesen. In anderen Kantonen beansprucht die Prüfung eines Steuerbefreiungsgesuchs erfahrungsgemäss einige Tage oder Wochen, nicht aber Monate. Folge davon ist, dass Stiftungen mitunter einzig aufgrund der langen Phase der Rechtsunsicherheit einen anderen Sitzkanton wählen. Neben der tendenziell restriktiven Steuerbefreiungspraxis ist dies ein weiteres Element, welches die Standortattraktivität des Kantons Zürich für gemeinnützige Stiftungen schmälert.

---

<sup>205</sup> Zu berücksichtigen ist überdies, dass steuerbefreite Organisationen ihren Sitz innerhalb des Kantons ohne Weiteres verlegen können, ohne dass bei der neuen Sitzgemeinde erneut ein Vernehmlassungsverfahren durchgeführt würde.

## **C. Lösungsansatz**

### **1. De lege lata**

De lege lata wäre zu überlegen, ob die praxisgemäss gewährte Vernehmlassungsfrist von 30 Tagen nicht z.B. auf (nicht erstreckbare) 14 Tage verkürzt werden könnte. Bei fehlender Rückmeldung innert Frist gälte der Vorschlag des Kantonalen Steueramts als genehmigt resp. würde angenommen, dass die Gemeinde auf die Wahrnehmung ihres Mitwirkungsrechts verzichtet.

Noch zeiteffizienter wäre es freilich, den Gemeinden den Antrag auf Steuerbefreiung unmittelbar nach Eingang und ohne Vorschlag durch das Kantonale Steueramt zuzustellen. Letzteres hätte für sich, dass die Gemeinde ihre Meinung unbeeinflusst bilden könnte, womit ihre Stellungnahme immerhin den Mehrwert einer echten «second opinion» hätte.

### **2. De lege ferenda**

Die Vernehmlassung bei den Gemeinden ist gesetzlich vorgeschrieben. Wollte man in Zukunft davon absehen, müsste der Gesetzgeber eingreifen. Die kantonalen Steuerbehörden dürfen nicht von sich aus auf die Konsultierung der Gemeinden verzichten. Sinnvoll wäre, zu erheben, in welchem Ausmass die Gemeinden von ihrer Mitwirkungsmöglichkeit tatsächlich Gebrauch machen und zwar dergestalt, dass sich am Vorschlag der kantonalen Behörden etwas ändert, oder ob es sich mehrheitlich nur um einen administrativen Leerlauf handelt. Gemäss REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER kommt dem Vernehmlassungsverfahren praktisch keine grosse Bedeutung zu; das Gemeinwesen trage in den wenigsten Fällen Wesentliches zur Abklärung der Verhältnisse bei.<sup>206</sup> Lässt sich der fehlende oder geringe Nutzen erhärten, würde sich eine Gesetzesänderung im Sinne der Verfahrensstraffung in der Tat aufdrängen. Zu einer «Entmündigung» der Gemeinden käme es dadurch nicht, denn diesen stünde immer noch die Einsprachemöglichkeit offen. Dem Vernehmen nach beziehen die Städte Zürich und Winterthur, bei welchen die meisten Gesuche anfallen, aber durchaus qualifiziert Stellung, womit das Vernehmlassungsverfahren überwiegend kein blosser administrativer Leerlauf wäre.

---

<sup>206</sup> REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 98 N 4.

## IX. Zusammenfassung der Erkenntnisse und Lösungsansätze

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für ein wirkungsvolles Stiftungswesen im Kanton Zürich könnten wie folgt aussehen:

- **Definition des Gemeinnützigkeitsbegriffs (siehe Kap. IV):** Welche Zwecke als gemeinnützig einzustufen sind, wird von den Kantonen sehr unterschiedlich beurteilt. Das rührt daher, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit resp. der im Zentrum stehende Begriff des Allgemeininteresses hochgradig unbestimmt und damit wertungsbezogen ist. Um dem Begriff Konturen zu verleihen, wird ein restriktives «normatives» Verständnis vorgeschlagen. Massstab soll das geltende Recht sein. Erfasst sind damit Anliegen, die in der Rechtsordnung Niederschlag gefunden haben. Denn darin hat sich die herrschende Werteordnung manifestiert. Überdies wird so eine Demokratisierung des Entscheidungsprozesses garantiert. Dieser Ansatz schliesst auch die Förderung von Innovation mit ein. Er stünde überdies in Einklang mit der Praxis des Bundesgerichts, wonach für die Steuerbefreiung ein aus gesamtgesellschaftlicher Sicht förderungswerter Zweck verlangt wird.
- **Vergütung von Stiftungsräten (siehe Kap. V):** Viele Kantone, so auch der Kanton Zürich, verlangen für die Steuerbefreiung, dass Stiftungsräte grundsätzlich ehrenamtlich tätig sind. Vorgeschlagen wird, auf das Ehrenamtlichkeitserfordernis fortan zu verzichten, denn dies widerspricht der zivilrechtlichen Ordnung und entbehrt einer Grundlage im Steuerrecht. Hinzu kommen konkrete Nachteile für den Sektor wie fehlende Professionalisierung, Nachwuchsprobleme etc. Sogar das Bundesgericht erachtet das Erfordernis – in einem obiter dictum – als nicht gerechtfertigt, da sich die Gemeinnützigkeit auf die Stiftung und nicht auf ihre Organe beziehe. Vorgeschlagen wird, dass die Prüfung der «Angemessenheit» der Entschädigung künftig primär bei der Aufsichtsbehörde als der eigens für Stiftungen geschaffenen Kontrollinstanz liegen soll, welche zudem fortlaufend mit den notwendigen Informationen versorgt wird (vgl. Art. 84b ZGB). Bei den Steuerbehörden verbliebe die Missbrauchskontrolle.

- **Internationale Stiftungstätigkeit (siehe Kap. VI):** Verschiedene Kantone machen die Steuerbefreiung von Sondererfordernisse abhängig, wenn eine Stiftung Aktivitäten im Ausland verfolgt – so auch der Kanton Zürich. Aufgezeigt wird, dass der Gesetzgeber bewusst auf einen Inlandbezug verzichtet hat, Auslandstätigkeiten mit Blick auf die Steuerbefreiung mithin am gleichen Massstab messen will wie Tätigkeiten im Inland. Dies anerkennt auch die ESTV im Kreisschreiben Nr. 12. Der propagierte «normative» Ansatz lässt sich bei Auslandstätigkeiten ebenfalls zum Tragen bringen. Die Steuerbefreiung setzt jedoch zwingend voraus, dass die notwendige Transparenz sichergestellt ist (insb. lückenlose Dokumentation der Geldflüsse bis hin zum effektiven Empfänger), letztlich um die Gefahr von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung zu bannen. Die Überprüfung liegt auch hier primär bei der Aufsichtsbehörde.
- **Unternehmerische Fördermodelle (siehe Kap. VII):** Die Steuerbehörden bekunden tendenziell Mühe damit, wenn Stiftungen neue Förderformen einsetzen. Von einer gefestigten Praxis kann aber nicht gesprochen werden, auch nicht im Kanton Zürich. Unternehmerische Fördermodelle (Darlehen, Beteiligungen, Wandeldarlehen) zeichnen sich dadurch aus, dass sie – anders als à fonds perdu-Vergabungen – einen Mittelrückfluss nicht a priori ausschliessen. Das erscheint sinnvoll, denn im Falle eines Rückflusses lassen sich die Fördermittel erneut für den gemeinnützigen Zweck einsetzen. Trotzdem handelt es sich bei diesen Förderformen um hochrisikante Investitionen dort, wo gewinnorientierte Dritte nicht investieren würden. Sofern der Stiftung der Nachweis gelingt, dass sie unternehmerische Fördermodelle in Bereichen einsetzt, wo (noch) kein Markt besteht, sollte dies der Steuerbefreiung nicht entgegenstehen. Denn solche Investitionen sind nur im Rahmen der eigentlichen Fördertätigkeit zulässig. Gelingt dieser Nachweis jedoch nicht, ist der Einsatz unternehmerischer Fördermodelle wenigstens insoweit zu akzeptieren, als auch eine Erwerbstätigkeit zugelassen würde. Entscheidend ist insoweit das Kriterium der «Untergeordnetheit».
- **Zeitdauer der Gesuchsbearbeitung (siehe Kap. VIII):** Die Beurteilung von Steuerbefreiungsgesuchen nimmt im Kanton Zürich vergleichsweise viel Zeit in Anspruch. Vorgeschlagen wird de lege lata, die Vernehmlassungsfrist zu verkürzen und/oder den Gemeinden das Steuerbefreiungsgesuch ohne kantonalen Vorschlag unmittelbar nach Eingang zuzustellen. De lege ferenda liesse sich die Zweckmässigkeit des Vernehmlassungsverfahrens auch gänzlich hinterfragen, zumal ein solches im interkantonalen Vergleich eher ungebräuchlich ist.

## **X. Literatur- und Materialienverzeichnis**

### **Literaturverzeichnis**

BAUMANN LORANT ROMAN, Der Stiftungsrat, Zürich 2009

BAUMANN LORANT ROMAN, Honorierung von Stiftungsräten, Jusletter vom 9. August 2010

BLUM BÉATRICE/CAMINADA PETRA, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri/Bern 2023

BRAUN FRANK, Die steuerpflichtige und gemeinnützige Stiftung aus der Betrachtung zweier Rechtsordnungen, Basel 1999

DEGEN CHRISTOPH, Gestaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, Möglichkeiten der Kantone innerhalb der bundesrechtlichen Vorgaben, in: von Schnurbein (Hrsg.), Gutes tun oder es besser lassen?, Philanthropie zwischen Kritik und Anerkennung, Basel 2023, 139 ff.

DEGEN CHRISTOPH, Das Schweizer Gemeinnützigkeitsrecht im europäischen Kontext, in: Jakob (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Basel 2010, 107 ff.

FREI WALTER, Die Steuerbefreiung in der Zürcher Steuerpraxis, ZStP 1993, 1 ff.

GRETER MARCO/DIETSCHI MARC, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2019, ASA 88 (2019/2020), 853 ff.

GRETER MARCO/GRETER ALEXANDER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022

GRETER MARCO/GRETER ALEXANDER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022

GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2023, 141 ff.

GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2022, 124 ff.

GRÜNINGER HAROLD, Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, successio 2017, 125 ff.

GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 1999), SZW 2000, 25 ff.

GRÜNINGER HAROLD, Innovative Vermögensbewirtschaftung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht – Venture Philanthropy, Social Business, Mission Base Investments zwischen Vision und Haftung, in: Jakob (Hrsg.), *Stiften und Gestalten*, Basel 2013, 37 ff.

GRÜNINGER HAROLD, *Die Unternehmensstiftung in der Schweiz: Zulässigkeit, Eignung, Besteuerung*, Basel 1984

GRÜNINGER HAROLD, in: Geiser/Fountoulakis (Hrsg.), *Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1 – 456 ZGB, 7. Aufl.*, Basel 2022

GRÜNINGER HAROLD, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, in: *Die Stiftung. 21. Tagung der DACH – Europäische Anwaltsvereinigung*, Zürich 2000, 101 ff. (zit. DACH 2000)

HUBER EUGEN, *Zehn Vorträge des Herrn Prof. E. Huber über ausgewählte Gebiete des neuen Rechts. Gehalten im Grossratssaale in Bern, im Winter 1910 – 1911*, Bern 1911

HUBER LIDEIKYTE GIEDRE/PETER HENRY, *The OECD Report on Taxation and Philanthropy*, EF 2021, 108 ff.

JAKOB DOMINIQUE, in: Bächler/Jakob (Hrsg.), *Kurzkommentar ZGB, 2. Aufl.*, Basel 2018

JAKOB DOMINIQUE/PICHT PETER, *Sustainable Investments by Foundations from a Legal Perspective, successio 2013*, 82 ff.

JAKOB DOMINIQUE/BRUGGER LUKAS/HUMBEL CLAUDE, *Recht der Non-Profit-Organisationen, In a nutshell*, Zürich/St. Gallen 2023

JUNG PETER, *Anwendbarkeit des Wettbewerbsrechts auf gemeinnützige Organisationen*, recht 2019, 127 ff.

KOLLER THOMAS, *Stiftungen und Steuern*, in: Riemer (Hrsg.), *Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis*, Zürich 2001, 39 ff.

KUSTER RETO, *Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken*, Zürich 1998

LANTER MARCO, *Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen*, Zürich 1984

LANTER MARCO, *Stiftungen und Verantwortlichkeit (Haftung)*, in: Riemer (Hrsg.), *Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis*, Zürich 2001, 187 ff. (zit. *Stiftungen und Verantwortlichkeit*)

LAUER LORENZ/WIRTH ISABELLE, *Vergütung des Stiftungsrats*, EF 2023, 34 ff.

LOCHER PETER/GIGER ERNST/PEDROLI ANDREA, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil: Art. 49 – 101 DBG, 2. Aufl.*, Basel 2022

- LICHTSTEINER HANS/LUTZ VANESSA, Honorierung von Stiftungsräten, Eine empirische Untersuchung zur Honorierung von Stiftungsräten gemeinnütziger Stiftungen in der Schweiz, Freiburg 2008
- MAISSEN SANDRA, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen, Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen, Schriftenreihe Stiftungsland Schweiz, Heft 3, Basel 1992
- MERKT BENOÎT, Droit des fondations d'utilité publique, Bern 2021
- METTRAU GEORGES, L'exonération fiscale des institutions d'utilité publique, Lausanne 1992
- MÜLLER KASPAR/ZÖBELI DANIEL, Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen, Basel 2012
- OPEL ANDREA, Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung – ein alter Zopf?, StR 2019, 84 ff.
- OPEL ANDREA, Zeit für Veränderungen im schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht, npoR 2017, 240 ff.
- OPEL ANDREA, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht im Jahr 2022 – ein Resümee, successio 2023, 241 ff.
- OPEL ANDREA, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen, FStR 2021, 301 ff.
- OPEL ANDREA/SPRECHER THOMAS, Steuerbefreiung von Erbstiftungen, StR 2021, 756 ff.
- PETER HENRI/MERKT BENOÎT, Utilité publique et activité économique, EF 2019, 209 ff.
- PLÜSS ADRIAN, Verantwortlichkeit bei Vereinen und Stiftungen, Insolvenz- und Wirtschaftsrecht 2000, 22 ff.
- RECHSTEINER CHRISTOPH/PEYER CAROLA/BECK-ULMER KERSTIN, Steuerbefreiung von Förderstiftungen, EF 2016, 246 ff.
- REICH MARKUS, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58 (1989/90), 465 ff.
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. 3, Bern 1969
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Handkommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Bern 2023
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2021
- RIEMER HANS MICHAEL, Die juristischen Personen. Die Stiftungen: Art. 80 – 89c ZGB, Berner Kommentar, 2. Aufl., Bern 2020

RIEMER HANS MICHAEL, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60-89bis ZGB), Stämpflis Handkommentar, Bern 2012

RIEMER HANS MICHAEL/RIEMER-KAFKA GARBRIELA/BLOCH-RIEMER RUTH, Die Entschädigung des Stiftungsrats im Privat-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht, in: Emmenegger/Hrubesch-Millauer/Krauskopf/Wolf (Hrsg.), Brücken bauen, Festschrift für Thomas Koller, Bern 2018, 795 ff.

SCHÖNENBERG DANIELA, Venture Philanthropie – Zulässigkeit und haftungsrechtliche Konsequenzen für Schweizer Stiftungen und deren Organe, Basel 2011

SCHOTT MARKUS, in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl., Zürich 2023

SPRECHER THOMAS, Zur steuerlichen Behandlung von neuen Förder- und Finanzierungsmodellen, in: Eckhart/Jakob/von Schnurbein (Hrsg.), Der Schweizer Stiftungsreport 2013, Zürich 2013, 19 ff.

SPRECHER THOMAS, Verantwortliche Vermögensbewirtschaftung durch Stiftungen, SJZ 2015, 221 ff.

SPRECHER THOMAS, Zweckbezogene und nachhaltige Vermögensbewirtschaftung durch Stiftungen, SJZ 2015, 249 ff.

SPRECHER THOMAS, Altes und Neues zur Entschädigung des Stiftungsrats, Jusletter vom 30. Mai 2022

SPRECHER THOMAS, Vom Recht des Stifters, «seine» Stiftung auf den Kopf zu stellen, Jusletter vom 13. März 2023

SPRECHER THOMAS, Stiftungsrecht in a nutshell, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2023 (zit. Stiftungsrecht)

SPRECHER THOMAS/EGGER PHILIPP/VON SCHNURBEIN GEORG, Swiss Foundation Code 2021, Bern 2021

SPRECHER THOMAS/VON SALIS-LÜTOLF ULYSSES, Die schweizerische Stiftung. Ein Leitfaden, Zürich 1999

STEINMANN GEROLD/SCHINDLER BENJAMIN/WYSS DAMIAN, in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl., Zürich 2023

UHLMANN FELIX, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung (BV), Basel 2015

URECH NICOLAS, in: Noël/Aubry Girardin (Hrsg.), Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2. Aufl., Basel 2017 (zit. Comm. rom.)

VALLENDER KLAUS A./HETTICH PETER, in: Ehrenzeller et al. (Hrsg.), Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl., Zürich 2023

VON ORELLI LUKAS, Zur Auslegung des Stifterwillens, Basel 2019

VON ORELLI LUKAS/JAKOB JULIA/JAKOB DOMINIQUE/VON SCHNURBEIN GEORG, Der Schweizer Stiftungsreport 2022, Zürich 2022

VON SCHNURBEIN GEORG/FRITZ TIZIAN/MANI STEVE, Social Impact Bonds, CEPS Forschung und Praxis, Bd. 13, Basel 2015

WALDMANN BERNHARD, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung (BV), Basel 2015

### **Verzeichnis der Rechtsquellen und Materialien**

Abgabenordnung vom 1.10.2002, BGBl. I 2002, 3866

AHVG, Bundesgesetz über die Alten- und Hinterlassenenversicherung (vom 20.12.1946), SR 831.10

Amtliches Bulletin Nationalrat (Amtl. Bull. N) 1989, 1813

Amtliches Bulletin Nationalrat (Amtl. Bull. N) 1990, 446 ff.

Bericht des Bundesrates in Erfüllung der Postulate Fässler (10.3076) und Noser (11.3429, 11.3430, 11.3431), Risikokapital in der Schweiz Bern 2012 (zit. Bericht Risikokapital)

Bericht über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens, Parlamentarische Initiative Werner Luginbühl, Schweizer Stiftungsstandort, Stärkung, 14.470 (vom 6.8.2020)

Botschaft Steuerharmonisierung (vom 25.5.1983), BBl 1983 III 1 ff.

Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) (vom 23.11.2016), BBl 2017, 399 ff.

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FDK, ProSenectute, Städtische Steuerkonferenz, SSV

FIFG, Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (vom 14.12.2012), SR 420.1

HRegV, Handelsregisterverordnung (vom 17.10.2007), SR 221.411

Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt Statutenbestimmungen für steuerbefreite juristische Personen, Juli 2018

Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt, Steuerbefreiung und gemeinnützige Auslandstätigkeiten – insbes. die Voraussetzung des Allgemeininteresses, Februar 2009

Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt, Steuerbefreiung und gemeinnützige Auslandstätigkeiten, Januar 2023

Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen / Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG) (vom 8.7.1994)

OECD, Understanding Social Impact Bonds, 2016

OECD-Report, Taxation and Philanthropy, 2020

OR, Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Parlamentarische Initiative Werner Luginbühl, Schweizer Stiftungsstandort, Stärkung, 14.470 (vom 9.12.2014)

Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz zuhanden der kantonalen Steuerverwaltungen betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen / Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (vom 18.1.2008)

St. Galler Steuerbuch, StB 80 Nr. 6, Stand: 1.1.2007

StG/AG, Steuergesetz Kanton Aargau (vom 15.12.1998), SAR 651.100

StG/ZH, Steuergesetz Kt. Zürich (vom 8.6.1997), 631.1

StHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

TschG, Tierschutzgesetz (vom 16.12.2005), SR 455

Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen (vom 24.8.2005), SR 211.121.3

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Luzern, 15. September 2023

A handwritten signature in blue ink, appearing to read "A. Opel". The signature is written in a cursive style with a prominent initial "A" and a stylized "Opel".

Prof. Dr. iur. Andrea Opel

Ordentliche Professorin für Steuerrecht an der Universität Luzern