

14.051

**Botschaft
zum Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung
von juristischen Personen mit ideellen Zwecken**

vom 6. Juni 2014

Sehr geehrter Herr Nationalratspräsident
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen mit der vorliegenden Botschaft den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken mit dem Antrag auf Zustimmung.

Gleichzeitig beantragen wir, folgenden parlamentarischen Vorstoss abzuschreiben:

2010 M 09.3343 Steuerbefreiung von Vereinen
(S 27.05.09, Kuprecht; N 15.03.10)

Wir versichern Sie, sehr geehrter Herr Nationalratspräsident, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

6. Juni 2014

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Didier Burkhalter
Die Bundeskanzlerin: Corina Casanova

Übersicht

Juristische Personen, die ideelle Zwecke verfolgen und deren Gewinne 20 000 Franken nicht überschreiten, sollen für die direkte Bundessteuer nicht besteuert werden, sofern diese Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich diesen ideellen Zwecken gewidmet sind. Die Kantone sollen die Höhe der Freigrenze selbst festlegen können.

Ausgangslage

Die Vorlage knüpft an die von Ständerat Alex Kuprecht am 20. März 2009 eingereichte und von beiden Räten angenommene Motion an. Diese verlangt vom Bundesrat, dass Vereine ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerfrei bleiben sollen, wenn sie ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke, namentlich für Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden.

Inhalt der Vorlage

Nach geltendem Recht können juristische Personen von der direkten Bundessteuer sowie den Kantons- und Gemeindesteuern ganz oder teilweise steuerbefreit werden, wenn sie einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen und ihr Gewinn (bzw. kantonal auch das Kapital) ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Eine bloss nützliche oder ideelle Tätigkeit genügt für eine Steuerbefreiung nicht. Insofern wird mit dieser Vorlage eine Ausweitung gegenüber den heute bestehenden Steuerbefreiungstatbeständen vorgenommen.

Der Bundesrat hat sich für eine Umsetzungsvariante entschieden, die beim Steuerobjekt ansetzt und eine Freigrenze verankert. Bei der direkten Bundessteuer sollen Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert werden, sofern sie höchstens 20 000 Franken betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sollen nicht nur Vereine, sondern alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken von dieser Gewinnsteuerbefreiung profitieren können. Die Frage, ob eine juristische Person ideelle oder wirtschaftliche Zwecke verfolgt, muss nur bei juristischen Personen beantwortet werden, die einen Gewinn unter 20 000 Franken ausweisen. Damit wird der administrative Aufwand für die Kantone in Grenzen gehalten. Die Motion spricht von einer vollständigen oder zumindest teilweisen Steuerbefreiung von Vereinen mit ideellen Zwecken; insbesondere von solchen, die Jugend- und Nachwuchsförderung betreiben. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Motion nicht primär kapitalstarke Vereine entlasten wollte. Angesichts dieser Vorgaben erscheint eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf einen Gewinn von höchstens 20 000 Franken als sachgerecht. Die Kantone können für die Kantons- und Gemeindesteuern die Höhe der Freigrenze selbst bestimmen.

Gemäss Schätzungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung führt diese Lösung bei der direkten Bundessteuer zu jährlichen Mindereinnahmen, die im tiefen einstelligen Millionenbereich liegen.

Botschaft

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Inhalt der überwiesenen Motion 09.3343

Am 20. März 2009 reichte Ständerat Alex Kuprecht eine Motion ein, mit der er vom Bundesrat eine Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer (DBG) und allenfalls auch des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) verlangt. Mit der geforderten Änderung sollen Vereine ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerbefreit werden. Voraussetzung für eine Steuerbefreiung soll sein, dass diese Vereine ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke, namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden.

In seiner Stellungnahme vom 13. Mai 2009 beantragte der Bundesrat die Ablehnung der Motion. Er hielt dabei fest, dass die Jugend- und Nachwuchsförderung als gemeinnütziger Zweck bereits heute nach geltendem Recht steuerbefreit sei, sofern im Einzelfall die Tätigkeit des Vereins im erzieherischen Bereich und damit im Allgemeininteresse liegt. Das Engagement von Vereinen mit ideeller Zwecksetzung sei zwar in jeder Hinsicht zu begrüßen, oft würden Vereine jedoch primär Selbsthilfeszwecke verfolgen und nicht konkret das Gemeinwohl fördern. Eine klare Abgrenzung sei oft sehr schwierig und müsse von den Kantonen in jedem Einzelfall vorgenommen werden. Der Bundesrat erinnerte schliesslich daran, dass gemäss DBG und StHG die Mitgliederbeiträge nicht zum steuerbaren Gewinn der Vereine gehören und dass für die direkte Bundessteuer beim steuerbaren Gewinn bereits eine Freigrenze von 5000 Franken besteht (Art. 71 Abs. 2 DBG).

Trotz dieser Einwände nahm der Ständerat die Motion am 27. Mai 2009 mit 19 zu 14 Stimmen an. Der Nationalrat teilte diesen Standpunkt und stimmte in seiner Sitzung vom 15. März 2010 der Motion mit 103 zu 50 Stimmen zu.

1.1.2 Geltendes Recht

Juristische Personen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zweckbindung oder mit gesamtschweizerischen Kultuszwecken

Die Ausnahmen von der Steuerpflicht sind für juristische Personen in Artikel 56 DBG und Artikel 23 Absatz 1 StHG abschliessend geregelt. Die Steuerbefreiung von juristischen Personen ist insbesondere dann gegeben, wenn die juristische Person öffentliche, gemeinnützige oder kulturelle Zwecke verfolgt und ihr Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Für juristische Personen, die Kultuszwecke verfolgen, wird zudem bei der direkten Bundessteuer

¹ SR 642.11

² SR 642.14

im Gegensatz zur Bestimmung im StHG eine gesamtschweizerische Bedeutung verlangt.

Die Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und dass dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen. Das Allgemeininteresse verlangt auch, dass der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung oder Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Schliesslich fehlt es an der Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden.

Für Institutionen, die sich in einem Marktumfeld mit Konkurrenten bewegen, ist bei der Gewährung der Steuerbefreiung aus wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer zu beachten (Art. 27 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]³). Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten im Übrigen als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und in diesen Unternehmen keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

Die Verfolgung von öffentlichen Zwecken ist z.B. dann gegeben, wenn die Gewinnverwendung zugunsten der öffentlichen Hand erfolgt oder die Tätigkeit der juristischen Person überwiegend in der Erfüllung von öffentlichen Aufgaben liegt.

Steuerprivilegierte Kultuszwecke verfolgt eine juristische Person nach dem Kreisschreiben ESTV Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (Steuerbefreiung juristischer Personen) dann, wenn sie gesamtschweizerisch ein gemeinsames Glaubensbekenntnis, gleichgültig welcher Konfession oder Religion, in Lehre und Gottesdienst pflegt und fördert.⁴ Davon zu unterscheiden sind juristische Personen, die bestimmte wirtschaftliche, philosophische oder ideelle Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen. Solche reine Weltanschauungen fallen nicht unter die steuerprivilegierten Kultuszwecke.

Besteuerung von Vereinen und Stiftungen und übrigen juristischen Personen⁵ (Art. 66 Abs. 1 und 2 DBG und Art. 26 Abs. 1 und 2 StHG)

Gemäss geltendem Recht sind die Mitgliederbeiträge von Vereinen und die Einlagen in das Stiftungsvermögen von der Steuerbemessungsgrundlage ausgenommen. Für die Vereine können zudem die zur Erzielung der steuerbaren Erträge erforderlichen Aufwendungen in vollem Umfang abgezogen werden, andere Aufwendungen nur, soweit sie die Mitgliederbeiträge übersteigen.

Zudem stellt der Steuersatz von 4,25 % des Reingewinns bei der direkten Bundessteuer (Art. 71 Abs. 1 DBG) eine steuerliche Privilegierung von Vereinen, Stiftungen und den übrigen Personen dar. Der Gewinnsteuersatz beträgt somit nur die Hälfte des bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften anwendbaren Gewinnsteuersatzes von 8,5 % (Art. 68 DBG). Reduzierte Steuersätze im Vergleich zu den

³ SR 101

⁴ www.estv.admin.ch > Dokumentation > Publikationen > Kreisschreiben

⁵ Unter den Begriff der «übrigen juristischen Personen» fallen die öffentlich-rechtlichen und die kirchlichen Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts (Art. 59 ZGB). Quelle: P. Locher, Kommentar zum DBG, N 12 zu Artikel 49 DBG.

Kapitalgesellschaften finden sich zudem in den Kantonen Zürich, Bern, Nidwalden, Glarus, Zug, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Schaffhausen, Appenzell Ausserrhoden, Tessin und Waadt. Diese mildere Besteuerung gegenüber Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist dadurch begründet, dass Organisationen mit gemeinnützigem Charakter für ihre Tätigkeit überwiegend die Rechtsform eines Vereins oder einer Stiftung wählen.⁶ Daneben gibt es aber auch eine Reihe von Vereinen oder Stiftungen, die sich kaum von in der Regel gewinnstrebigen Kapitalgesellschaften unterscheiden. Dies erklärt, weshalb mehrere Kantone für Vereine und Stiftungen gleich hohe oder nur wenig tiefere Steuersätze wie für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verwenden. In einigen Kantonen (Freiburg, Neuenburg und Tessin) finden oder fanden sich deswegen auch Spezialbestimmungen zur Besteuerung von Vereinen mit ideellen Zwecken.

Schliesslich besteht beim Bund eine Steuerfreigrenze für Gewinne unter 5000 Franken (Art. 71 Abs. 2 DBG). In den Kantonen sind bezüglich Steuerfreigrenze aus verfahrensökonomischen Gründen vergleichbare Steuerprivilegierungen anzutreffen, obgleich die Steuerharmonisierung solche nicht vorschreibt:

Übersicht über die Freigrenzen und Freibeträge für Gewinn und Kapital bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen in den Kantonen⁷

Kanton	Freigrenze Gewinn (resp. Freibetrag Gewinn)	Freigrenze Kapital (resp. Freibetrag Kapital)
AG	20 000 Franken (Freibetrag)	50 000 Franken (Freibetrag)
AI	30 000 Franken	50 000 Franken
AR	5 000 Franken	50 000 Franken
BE	5 200 Franken	77 000 Franken
BL	15 000 Franken	75 000 Franken
BS	10 000 Franken (Freibetrag)	50 000 Franken
FR	5 000 Franken	100 000 Franken
GE	In Prozenten nach Gewinn	In Promillen nach Kapitalhöhe
GL	5 000 Franken	50 000 Franken
GR	28 900 Franken	43 300 Franken (Freibetrag)
JU	20 000 Franken (Freibetrag)	50 000 Franken (Freibetrag)
LU	10 000 Franken	100 000 Franken
NE	10 000 Franken (Freibetrag)	100 000 Franken (Freibetrag)
NW	10 000 Franken	100 000 Franken
OW	50 000 Franken	50 000 Franken
SG	10 000 Franken	50 000 Franken
SH	20 000 Franken (Freibetrag)	100 000 Franken (Freibetrag)
SO	5 000 Franken	200 000 Franken
SZ	20 000 Franken	300 000 Franken (Freibetrag)
TG	5 000 Franken	100 000 Franken

⁶ Studie zum John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP); Hg. Helmig, Lichtsteiner, Gmür, Verlag Haupt 2010 (nachfolgend: CNP-Studie).
⁷ Stand der publizierten Gesetzessammlungen: 30. November 2013

Kanton	Freigrenze Gewinn (resp. Freibetrag Gewinn)	Freigrenze Kapital (resp. Freibetrag Kapital)
TI	5 000 Franken	50 000 Franken
UR	20 000 Franken (Freibetrag)	100 000 Franken (Freibetrag)
VD	12 500 Franken	50 000 Franken
VS	20 000 Franken	10 000 Franken
ZG	10 000 Franken	80 000 Franken (Freibetrag)
ZH	10 000 Franken	100 000 Franken

Legende:

Freigrenze: Nur wer einen Gewinn bis zur Steuerfreigrenze hat, kann von Steuervergünstigungen profitieren.

Steuerfreibetrag: Vom Gewinn kann der Steuerfreibetrag immer abgezogen werden.

1.1.3 Vernehmlassungsvorlage

Der Bundesrat schickte am 10. April 2013 eine Gesetzesvorlage in Erfüllung der überwiesenen Motion in die Vernehmlassung. Der erläuternde Bericht zur Vernehmlassung enthielt insgesamt vier Varianten zur Umsetzung der Motion.

Eine erste Lösungsmöglichkeit (Variante 1) bestand darin, die heute geltende Freigrenze von 5000 Franken für die Gewinnbesteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen zu erhöhen. Im StHG hätte gemäss dieser Variante nichts vorgesehen werden müssen, da die Kantone über die Höhe selber befinden können.

Eine zweite Lösung (Variante 2) sah für juristische Personen mit ideellen Zwecken die Erweiterung des Ausnahmekatalogs betreffend die subjektive Steuerpflicht (Art. 56 DBG und Art. 23 StHG) vor.

Beim dritten Lösungsansatz (Variante 3) wurde beim Steuerobjekt angesetzt. Für juristische Personen mit ideellen Zwecken hätte ein Freibetrag von 20 000 Franken im DBG verankert werden sollen. Das heisst, dass alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken einen Abzug von 20 000 Franken vom Gewinn hätten vornehmen können. Im StHG hätte sich die Höhe des Betrags nach kantonalem Recht gerichtet.

Die vierte Lösungsvariante (Variante 4) setzte ebenfalls beim Steuerobjekt an. Nach dieser Variante hätte für juristische Personen mit ideellen Zwecken nicht ein Freibetrag, sondern eine Freigrenze von 20 000 Franken festgesetzt werden sollen. Nur diejenigen juristischen Personen mit ideellen Zwecken, die einen Gewinn unter dieser Freigrenze haben, wären von der Steuer befreit worden. Im StHG hätte sich die Höhe der Freigrenze nach kantonalem Recht gerichtet.

Bei allen vier Varianten wären Spenden nicht abziehbar gewesen. Hätte man dies ändern wollen, so hätten Artikel 33a DBG und Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe i StHG angepasst werden müssen.

1.1.4 Ergebnis der Vernehmlassung

Der Variante 4 (Vorschlag des Bundesrates) stimmten 6 Kantone, 3 Parteien und 3 Verbände oder Organisationen zu. Die Zustimmung liegt darin begründet, dass diese Variante das Motionsanliegen aufnimmt und im Wesentlichen nicht darüber hinausgeht. Ein Kanton war der Meinung, dass der betroffene Kreis nicht über Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen hinaus ausgedehnt werden sollte.

15 Kantone, die Finanzdirektorenkonferenz, und 2 Parteien bevorzugten die Variante 1 (Erhöhung der Freigrenze). Die Befürworter der Variante brachten u.a. vor, dass die Motion Kuprecht zwingend eine einfache und praktikable Lösung erfordere. Die Variante 1 würde im Gegensatz zur Variante 4 keine weitere Verkomplizierung des Steuerrechts bewirken. Variante 4 hingegen würde ihrer Ansicht nach eine neue Kategorie von Steuerpflichtigen schaffen, für welche klare Abgrenzungskriterien fehlen.

Die Kantone erachten eine Erhöhung der bestehenden Freigrenze von 5000 Franken auf 10 000 bis 20 000 Franken als vertretbar. Einige Kantone schlugen vor, im DBG anstelle der heutigen Freigrenze von 5000 Franken einen Freibetrag festzulegen, damit Schwelleneffekte vermieden werden können.

Die Variante 2, welche eine vollständige Steuerbefreiung beinhaltet, wurde von 3 Kantonen bevorzugt. Sie argumentierten, dass sich die Handhabung des bereits bestehenden Ausnahmekatalogs bezüglich der subjektiven Steuerpflicht in der Praxis bewährt habe. Eine Erweiterung dieses Ausnahmekatalogs für Vereine und Stiftungen mit ideellen Zwecken wäre für sie eine naheliegende Anknüpfung an die bisherigen Steuerbefreiungen für juristische Personen, die öffentliche, gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen.

Die Variante 3 hingegen wurde von 2 Kantonen und 2 Verbänden oder Organisationen bevorzugt. Ein für diese Variante vorgebrachtes Argument war, dass damit das eigentliche Motionsanliegen am treffendsten umgesetzt würde. Mit Variante 3 würde zudem sämtlichen Vereinen und Stiftungen mit ideellen Zwecken unabhängig von ihrer Grösse eine Wertschätzung entgegengebracht.

Daneben gab es auch 2 Parteien und 2 Verbände oder Organisationen, die die gesamte Vorlage, mit allen Varianten ablehnten. Ihre Auffassung war, dass es keinen Handlungsbedarf für eine über die heutige Situation hinausgehende Steuerbefreiung von Vereinen gemäss Motionsanliegen gebe. Dazu kamen Bedenken hinsichtlich der Definition des ideellen Zwecks. Dieser liesse sich weder exakt begrifflich umschreiben noch scharf abgrenzen. Im Weiteren wurde angemerkt, dass Vereine mit ideeller Zwecksetzung zwar oft einen Beitrag zum gesellschaftlichen und kulturellen Leben leisten würden, ihre Tätigkeiten jedoch meist den Mitgliedern zugute kämen, während die von ihnen beanspruchten öffentlichen Infrastrukturen und staatlichen Institutionen von allen Steuerpflichtigen finanziert würden.⁸

⁸ Ergebnisbericht: www.admin.ch > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2013 > EFD

1.2 Die beantragte Neuregelung

Mit der Motion 09.3343 wird gefordert, dass Vereine ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerbefreit werden, sofern sie ihre Erträge und Vermögensmittel ausschliesslich für ideelle Zwecke, namentlich für die Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden. Diese Forderung soll umgesetzt werden, indem nicht nur Vereine, sondern alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken von der Steuer befreit werden, sofern die Gewinne höchstens 20 000 Franken betragen. Auf eine Definition der «ideellen Zwecke» im Gesetz soll verzichtet werden.

1.3 Begründung und Bewertung der beantragten Neuregelung

1.3.1 Begründung

Die beantragte Neuregelung kommt der Erfüllung des Motionsauftrages näher als die Erhöhung der Freigrenze von 5000 Franken für alle Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen gemäss Variante 1. Bei der Erhöhung der Freigrenze wird keine ideelle Zwecksetzung vorausgesetzt. Einziges Kriterium wäre die Rechtsform.

Die Variante 2 der Vernehmlassungsvorlage, die eine Erweiterung des Ausnahmekatalogs von der subjektiven Steuerpflicht vorsah, geht nach Auffassung des Bundesrates zu weit. Bei juristischen Personen mit ideellen Zwecken geht es in der Regel auch um die Erfüllung der Eigeninteressen der Mitglieder, Aktionärinnen und Aktionäre oder Genossenschafterinnen und Genossenschafter.

Variante 3 sah einen Steuerfreibetrag statt einer Steuerfreigrenze vor. Das heisst, dass alle juristischen Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, Anspruch auf einen Abzug von 20 000 Franken hätten. Die Steuerverwaltungen hätten somit bei allen juristischen Personen prüfen müssen, ob sie ideelle Zwecke verfolgen. Der Aufwand wäre unverhältnismässig gross und hätte entsprechend mehr Mindereinnahmen zur Folge als die beantragte Neuregelung. Bei der Variante 3 wären hingegen im Vergleich zur beantragten Neuregelung keine Schwelleneffekte vorhanden.

Die beantragte Neuregelung kommt der Umsetzung der Motion am nächsten und führt bei den Steuerverwaltungen zu einem vergleichsweise tieferen zusätzlichen Aufwand als die Variante 3. Bei der beantragten Neuregelung muss nämlich nur dann geprüft werden, ob ideelle Zwecke vorhanden sind, wenn der Gewinn nicht mehr als 20 000 Franken beträgt. Zudem sind die Mindereinnahmen tiefer zu veranschlagen als bei der Freibetragslösung, weil dort alle juristischen Personen mit ideellen Zwecken in den Genuss einer vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung kämen. Bei einer Freigrenze von 20 000 Franken im DBG müssen kapitalstarke Vereine weiterhin Gewinnsteuern entrichten. Dies macht Sinn, sollen doch Vereine, die hohe Gewinne erzielen, nicht wegen ideellen Zwecken von einer tieferen Gewinnbesteuerung profitieren können.

1.3.2

Bewertung

Ideeller Zweck

Eine exakte und abschliessende Definition eines «ideellen Zwecks» ist nicht möglich. Dies liegt insbesondere daran, dass der Begriff «ideell» im allgemeinen Sprachgebrauch sehr facettenreich ist. Als Synonyme werden zum Beispiel die Adjektive hingebungsvoll, schwärmerisch, träumerisch, uneigennützig, edelmütig, altruistisch, aufopferungsvoll, engagiert, wohlätig, selbstlos etc. verwendet.

Einen Hinweis zur Beantwortung der Frage, was als ideeller Zweck gelten könnte, gibt das Zivilrecht in Artikel 60 Absatz 1 ZGB⁹. Als ideelle Zwecke von Vereinen werden beispielhaft politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben erwähnt.

Als ideeller Zweck erscheint zudem jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Wer ideelle Zwecke verfolgt, ist nicht auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für die seiner Interessensphäre angehörigen Personen bedacht. Eine Institution mit ideellem Zweck richtet nur unter ganz bestimmten sachlichen Voraussetzungen, insbesondere bei bestimmten Bedarfssituationen auf Seiten der Leistungsempfänger, geldwerte Leistungen aus.

Lehre und Rechtsprechung sind sich zudem einig, dass der Zweck dann ein wirtschaftlicher (und kein ideeller) ist, wenn durch die Tätigkeit der juristischen Person Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) ein konkreter ökonomischer, geldwerter Vorteil verschafft werden soll. Daraus folgt, dass sobald eine juristische Person ihren Mitgliedern (oder nahestehenden Personen) einen geldwerten (wirtschaftlichen) Vorteil verschafft, eine ideelle Zwecksetzung nicht mehr vorliegen kann. Dies trifft in besonderem Masse – aber nicht immer – für die juristischen Personen zu, die im Obligationenrecht¹⁰ geregelt sind (Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung sowie Genossenschaft). Ein wirtschaftlicher Vorteil zugunsten der Mitglieder (oder nahestehenden Personen) kann in Geld oder *in natura* ausgerichtet werden. Unter Vorteilen *in natura* sind Sachvorteile zu verstehen, worunter sowohl Güter als auch Dienstleistungen fallen.

Juristische Personen, die einen ideellen Zweck verfolgen, dürfen jedoch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, wenn diese von untergeordneter Bedeutung und nicht der eigentliche Zweck der juristischen Person ist. Diese Tätigkeit darf höchstens Mittel zum Zweck sein (z.B. Führen einer Kaffeebar anlässlich des Fussballmatches).

Da der Begriff «ideeller Zweck» nicht abschliessend definiert werden kann, würde eine nicht abschliessende Aufzählung ideeller Zwecke im DBG und im StHG auf der Suche nach einer exakten Definition der ideellen Zwecksetzung nicht viel weiter helfen und die entsprechenden Gesetzesbestimmungen schwerfällig machen. Deshalb scheint es gerechtfertigt, auf eine solche Definition zu verzichten. Es wird aber einige Zeit und Erfahrung benötigen, bis sich eine gefestigte Praxis eingespielt hat. Für die veranlagende Steuerbehörde, aber auch für die Steuergerichte ist bei der Umsetzung der beantragten Neuregelung von einem zusätzlichen Aufwand auszugehen.

⁹ SR 210

¹⁰ SR 220

Rechtsgleiche Behandlung

Nicht nur Vereine, sondern auch andere juristische Personen können ideelle Zwecke verfolgen, sofern ihre Stiftungsurkunde oder ihre Gesellschaftsstatuten und die Stiftungs- oder Gesellschaftstätigkeit danach ausgerichtet werden. Mit der Ausdehnung des Geltungsbereichs auf alle juristischen Personen wird verhindert, dass Organisationen in unterschiedlichen Rechtsformen und mit gleichen Zielsetzungen rechtungleich behandelt werden.

1.4 Umsetzung

Für die Umsetzung der vorgeschlagenen Neuregelung sind insbesondere die Kantone verantwortlich. Ihnen ist eine Übergangsfrist von zwei Jahren zur Anpassung des kantonalen Rechts einzuräumen. Sollte diese Frist nicht eingehalten werden, findet das Bundesrecht direkt Anwendung (Art. 72s StHG).

1.5 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Die Motion 09.3343 von Alex Kuprecht wird zur Abschreibung empfohlen.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

2.1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 66a Juristische Personen mit ideellen Zwecken

Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer wird bei der direkten Bundessteuer in den Artikeln 57–67 DBG umschrieben. Die Mehrheit der Bestimmungen zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns – wie etwa die Zusammensetzung des Reingewinns, die Umschreibung der geschäftsmässig begründeten Aufwendungen und Abschreibungen sowie der erlaubten Rückstellungen – sind für alle juristische Personen anwendbar. Der neue Artikel 66a ist hingegen nur für juristische Personen mit ideellen Zwecken anwendbar. Die Steuerfreigrenze von 20 000 Franken für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken kann unabhängig vom Rechtskleid der juristischen Person in Anspruch genommen werden. Wird dieser Betrag überschritten, so ist der gesamte Gewinn steuerbar. Da auch Kapitalgesellschaften ideelle Zwecke verfolgen können, ist aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung die Neuregelung nicht auf Vereine einzuschränken, sondern auf alle juristischen Personen auszudehnen.

Die neue Bestimmung verlangt, dass die juristischen Personen die Gewinne ausschliesslich und unwiderruflich ideellen Zwecken widmen. Auf eine gesetzliche Definition des ideellen Zwecks wird in der Gesetzesbestimmung verzichtet (siehe Ziff. 1.3.2).

2.2

Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Art. 26a Juristische Personen mit ideellen Zwecken

Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer wird im Steuerharmonisierungsgesetz in den Artikeln 24–26 definiert. Artikel 26a ist eine Ergänzung zu den allgemeinen Bestimmungen zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns, die nur für juristische Personen mit ideellen Zwecken gilt. Darin ist eine Steuerfreigrenze für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vorgesehen, deren Höhe in den kantonalen Steuergesetzen festzulegen ist. Artikel 129 BV gibt dem Bund die Kompetenz zur Festlegung von Grundsätzen für die Harmonisierung der direkten Steuern. Dazu gehören nach Artikel 129 Absatz 2 BV die Steuerpflicht, der Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben hingegen die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Die Steuerfreigrenze ist als bedingter Steuerfreibetrag anzusehen: Der Gewinn ist steuerfrei, solange er nicht die vom kantonalen Recht festgelegte Grenze überschreitet. In Übereinstimmung mit der neuen Bestimmung von Artikel 66a DBG wurde auch hier auf eine gesetzliche Definition des ideellen Zwecks in der Gesetzesbestimmung verzichtet.

Art. 72s Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung

Damit die juristischen Personen mit ideellen Zwecken – wie in der Motion angestrebt – zumindest für einen bestimmten Betrag auch in den Kantonen steuerbefreit werden, muss dafür gesorgt werden, dass die notwendigen Voraussetzungen in den kantonalen Gesetzgebungen geschaffen werden. Für die hier vorgeschlagenen Änderungen haben die Kantone nach dem Inkrafttreten zwei Jahre Zeit, die Anpassungen im kantonalen Recht vorzunehmen. Diese Zeit ist auch notwendig, damit die Steuerformulare und Steuerregister der neuen Gesetzeslage angepasst und nachgeführt werden können.

Sollte es säumige Kantone haben, so wird hier die Voraussetzung geschaffen, dass die neu geschaffene Bestimmung direkt Anwendung findet. In diesem Fall würde der Betrag gelten, welcher in der entsprechenden DBG-Bestimmung vorgesehen ist.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden

3.1.1 Finanzielle Auswirkungen der beantragten Neuregelung

Die gesetzgeberische Lösung wird für die direkte Bundessteuer zu jährlichen Mindereinnahmen führen, die im tiefen einstelligen Millionenbereich liegen und verkraftbar sind.

Gemäss Statistik der direkten Bundessteuer und bezogen auf die Zahlen der Steuerperiode 2010 würde eine Freigrenze von 20 000 Franken in einem neuen Artikel 66a DBG bedeuten, dass rund 70 000 steuerpflichtige juristische Personen unter

diese Freigrenze fallen würden (nämlich die juristischen Personen mit einem jährlichen Gewinn von höchstens 20 000 Franken). Diese entrichten heute jährlich rund 40 Millionen Franken an Gewinnsteuern. In der Zahl von 70 000 sind die juristischen Personen nicht eingeschlossen, die keinen steuerbaren Gewinn ausweisen.

Zu dieser Zahl von 70 000 Steuersubjekten gilt es jedoch anzumerken, dass in ihr alle Arten von juristischen Personen eingeschlossen sind, also insbesondere auch Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, die alle keine ideellen Zwecke verfolgen. Da aber nur juristische Personen mit ideellen Zwecken von der Neuregelung profitieren sollen, kann davon ausgegangen werden, dass die Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer nicht im Umfang von rund 40 Millionen Franken anfallen würden, sondern einen deutlich geringeren Umfang hätten. Diese Schlussfolgerung lässt sich im Übrigen dadurch stützen, dass unter den rund 70 000 Steuersubjekten insgesamt nur rund 4500 Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen zu finden sind, die zusammen bei der direkten Bundessteuer einen jährlichen Steuerbetrag von rund 600 000 Franken entrichten. In der Kategorie der Vereine und Stiftungen dürften nämlich die juristischen Personen mit einem ideellen Zweck am häufigsten anzutreffen sein.

Für die Kantons- und Gemeindesteuern können keine Aussagen über die finanziellen Auswirkungen gemacht werden, da zur Bestimmung der Höhe der Freigrenze die kantonale Tarifautonomie gilt.

Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass es bei der beantragten Neuregelung mit einer Freigrenze bei der Gewinnbesteuerung zu Schwelleneffekten kommen kann. Dies ist dann der Fall, wenn eine juristische Person mit ideeller Zwecksetzung von der Freigrenze nicht profitieren kann, weil sie einen leicht über der Freigrenze liegenden Gewinn erzielt, den sie vollständig zu versteuern hat. So kann ihr im Einzelfall nach Abzug der Steuern ein kleinerer Gewinn verbleiben im Vergleich zu einer juristischen Person, die gerade noch von der Freigrenze profitieren kann.

3.1.2 Personelle Auswirkungen

Die Kantone gaben im Fragenkatalog zu den personellen Auswirkungen sehr unterschiedliche Antworten. Zwölf Kantone erwarten mit dem unterbreiteten Gesetzesvorschlag einen Mehraufwand. Nur sechs Kantone sind der Ansicht, dass kein Mehraufwand entsteht. Die restlichen Kantone machten zu dieser Frage keine Angaben. Zum Mehraufwand wird u.a. angeführt, dass bei der Überprüfung, ob das Tatbestandsselement des ideellen Zweckes vorhanden ist, im Veranlagungsverfahren jeder Einzelfall angeschaut werden müsse. Es mag zutreffen, dass in einer Anfangsphase, in welcher die juristischen Personen mit ideellen Zwecken um eine Steuerbefreiung ersuchen, ein zusätzlicher administrativer Aufwand für Abklärungen entsteht. Insofern sich bei der Rechtsanwendung in den Kantonen nach einiger Zeit allgemein anerkannte Abgrenzungskriterien herauskristallisieren, ist damit zu rechnen, dass der Personalaufwand in der Veranlagungspraxis zurückgehen wird.

3.2 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Die Auswirkungen auf die Volkswirtschaft sind unbedeutend und, wenn überhaupt vorhanden, nicht quantifizierbar.

4 Verhältnis zur Legislaturplanung

Die Vorlage ist weder in der Botschaft vom 25. Januar 2012¹¹ über die Legislaturplanung 2011–2015 noch im Bundesbeschluss vom 15. Juni 2012¹² über die Legislaturplanung 2011–2015 angekündigt. Da es sich bei dieser Revision des DBG und des StHG um eine Vorlage von eher untergeordneter Bedeutung handelt, wurde auf das Einbringen in die Legislaturplanung verzichtet.

5 Rechtliche Aspekte

5.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Für den Bereich der direkten Steuern verleiht Artikel 128 BV dem Bund die Befugnis, eine direkte Bundessteuer auf dem Einkommen natürlicher Personen und auf dem Reinertrag der juristischen Personen zu erheben.

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV). Die vorgeschlagene Lösung betrifft den Gegenstand der Steuer, der in die Harmonisierungskompetenz des Bundes fällt. Im StHG bestimmt das kantonale Recht die Höhe der Freigrenze bei der Gewinnbesteuerung.

5.2 Rechtsgleichheit

Das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit in Artikel 8 BV wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Das Gebot der Rechtsgleichheit muss auch in der Rechtsetzung beachtet werden. Es ist in einem Erlass grundsätzlich verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger und sachdienlicher Grund fehlt.

Um die Motion vor diesem Hintergrund verfassungskonform umsetzen zu können, sind alle juristischen Personen gleich zu behandeln.

¹¹ BBl 2012 481

¹² BBl 2012 7155

5.3 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Die vorgeschlagenen Änderungen im DBG und im StHG haben keine Auswirkungen auf internationale Verpflichtungen der Schweiz.

5.4 Unterstellung unter die Ausgabenbremse

Es ist keine Unterstellung unter die Ausgabenbremse erforderlich.