

Merkblatt

betreffend die Voraussetzungen für die Befreiung von gemeinnützigen juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen ohne Rechtspersönlichkeit von den direkten Steuern

1. Allgemeine Voraussetzungen für die Befreiung von der Steuerpflicht

Die rechtlichen Grundlagen für die Befreiung von juristischen Personen und besonderen Vermögenswidmungen ohne Persönlichkeit (Trusts) (im Folgenden "Institution" genannt) von den direkten Steuern (Ertragssteuer, Grundstücksgewinnsteuer sowie Gründungsabgabe) bilden Art. 4 Abs. 2 und 3 des Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteG) sowie Art. 2 und 3 der Verordnung vom 21. Dezember 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (SteV).

Von der persönlichen Steuerpflicht werden Institutionen befreit, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Die Institution muss gemeinnützige, im Allgemeininteresse (Gemeinwohl) liegende Zwecke im Sinne von Art. 107 Abs. 4a PGR verfolgen; es wird Uneigennützigkeit verlangt.
- b) Die Tätigkeit der Institution muss ausschliesslich auf das Gemeinwohl ausgerichtet sein.
- c) Die Mittel müssen unwiderruflich für die gemeinnützige Zwecksetzung gebunden sein.
- d) Die steuerbefreite Tätigkeit muss tatsächlich ausgeübt werden.
- e) Die Institution darf keine Erwerbszwecke verfolgen.
- f) In den Statuten ist die ausschliessliche und unwiderrufliche gemeinnützige Zweckverfolgung festzuhalten. Jede Änderung des Zweckes - was nur im Rahmen der Gemeinnützigkeit zulässig ist - ist der Steuerverwaltung mitzuteilen.
- g) Die Institution muss im Handelsregister eingetragen sein.
- h) Die Kosten der Verwaltung und Organe bzw. Beauftragten müssen angemessen sein.

2. Ausführungen zu einzelnen Voraussetzungen

2.1 Gemeinnützigkeit

Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst neben dem objektiven Element des Allgemeininteresses das subjektive Element der Uneigennützigkeit.

Die Verfolgung des Allgemeininteresse ist wesentlich für eine Steuerbefreiung. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt gemäss Art. 107 Abs. 4a PGR insbesondere vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf karitativem, religiösem, humanitärem, wissenschaftlichem, kulturellem, sittlichem, sozialem, sportlichem oder ökologischem Gebiet nützt.

Die Tätigkeit muss uneigennützig, d.h. aus selbstlosen, altruistischen Motiven erbracht werden. Uneigennützigkeit setzt Opferwilligkeit zugunsten Dritter voraus (z.B. Hingabe von finanziellen Mitteln oder Arbeitsleistung). Das subjektive Element der Uneigennützigkeit verlangt, dass die Institution nicht gleichzeitig den eigenen (wirtschaftlichen oder persönlichen) Interessen oder derjenigen der Mitglieder/Errichter dient.

2.2 Ausschliesslichkeit und Unwiderruflichkeit

Die Tätigkeit muss ausschliesslich auf das Gemeinwohl ausgerichtet sein. Die Zielsetzung der Institution darf nicht mit den eigenen Interessen der Institution oder ihrer Mitglieder/Errichter verknüpft sein.

Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich, d.h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall von verbleibendem Vermögen an Personen, welche Zuwendungen an die Institution gemacht haben bzw. Zuführung an nicht gemeinnützige Dritte, ist nicht zulässig. Bei Auflösung der Institution muss das verbleibende Vermögen ausschliesslich den in der Zweckbestimmung angegebenen gemeinnützigen Tätigkeiten zugeführt werden.

2.3 Tatsächliches Tätigwerden

Die steuerliche Privilegierung erfordert die tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung. Die blosse Widmung zugunsten eines steuerlich privilegierten Zwecks genügt nicht; die Mittel müssen für die Erreichung des Zwecks tatsächlich eingesetzt werden.

2.4 Keine Erwerbstätigkeit

Die Institution darf keine Erwerbszwecke verfolgen. Erwerbszwecke verfolgt, wer im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung, also planmässig und nachhaltig unter Einsatz von Kapital und Arbeitskraft nach kaufmännischer Art tätig ist.

Nicht jede Erwerbstätigkeit schliesst jedoch eine Steuerbefreiung aus:

- wenn die Institution im Jahr Einnahmen aus von ihr unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in Höhe von insgesamt CHF 300'000 erzielt und die Einnahmen gemeinnützig verwendet. Bei einer Überschreitung dieser Betragsgrenze sind die gesamten Einnahmen abzüglich der entsprechenden Aufwendungen, also der Reingewinn aus dieser wirtschaftlichen Tätigkeit, steuerpflichtig.
- wenn das Führen eines Betriebs ein unerlässliches Mittel zur Verfolgung des im Gemeinwohl liegenden Zwecks darstellt. In diesem Fall sind die wirtschaftlichen Interessen in einer Weise dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet, sodass keine echte Konkurrenzsituation vorliegt. Zweck eines solchen Betriebs ist nicht die Erarbeitung eines möglichen Überschusses, sondern die optimale Erreichung des gemeinnützigen Ziels (z.B. Werkstätten und Verkaufsstellen einer Institution für Behinderte).

2.5 Kosten der Verwaltung und Organe bzw. Beauftragte

Die Kosten der Vermögensverwaltung sowie die für die Organe bzw. andere Beauftragte der Institution bezahlten Honorare und andere Vergütungen müssen sich im angemessenen Rahmen unter Berücksichtigung von Aufgaben, Funktion, zeitlichem Aufwand etc. bewegen.

3. Zweckbezogene Investitionstätigkeit

3.1 Impact Investing

Beim Impact Investing soll die Investition einen positiven Effekt im Sinne des Zwecks der gemeinnützigen Institution erzielen und gleichzeitig eine angemessene Rendite abwerfen. Mit einer solchen Investition nimmt die gemeinnützige Institution bewusst eine gegenüber einer „klassischen“ Kapitalanlage tiefere Rendite bzw. höheres Risiko in Kauf. Solche Investitionen stehen einer Steuerbefreiung nicht entgegen.

3.2 Unternehmerische Fördermodelle (Venture Philanthropy)

Unternehmerische Fördermodelle (Venture Philanthropy) stellen Finanzierungen von (Sozial-) Unternehmen¹ durch Eigen- oder Fremdkapital dar, etwa durch

- Darlehen (unverzinst oder verzinst)
- Wandeldarlehen (Darlehen, das in eine Beteiligung gewandelt werden kann, wenn sich beim geförderten Unternehmen ein wirtschaftlicher Erfolg einstellt)
- Beteiligungen.

Das Ziel ist, dort zu investieren, wo sich angesichts hoher Risiken und fehlender Rentabilitätsaussichten keine privaten Investoren gewinnen lassen respektive wo (noch) kein formeller Markt besteht. Hier steht nicht die Rendite, sondern die Förderung im Vordergrund. Im Investitionszeitpunkt wird gerade nicht mit Erträgen resp. Mittelrückflüssen gerechnet, sondern mit einem hohen Ausfallrisiko, die Investition kommt daher faktisch einer à fonds perdu-Leistung gleich.

Solche Investitionen stehen einer Steuerbefreiung nicht entgegen. Hier muss nachgewiesen werden, dass die Fördermittel in Bereichen eingesetzt werden, wo (noch) kein formeller Markt besteht und somit Investitionen getätigt werden, welche gewinnorientierte Dritte nicht machen würden. Die Investitionen sind nur im Rahmen der eigentlichen Fördertätigkeit zugelassen. Zudem müssen zurückgeflossene Mittel wiederum für den gemeinnützigen Zweck verwendet werden.

4. Antrag

4.1 Einreichung

Die Befreiung von der persönlichen Steuerpflicht wegen Gemeinnützigkeit wird von der Steuerverwaltung auf schriftlichen Antrag gewährt. Der rechtsgültig unterzeichnete Antrag auf Steuerbefreiung ist bei der Steuerverwaltung einzureichen. Die Einreichung des Antrages kann auch auf elektronischem Wege (z.B. als pdf-Datei) erfolgen.

Mit dem Antrag sind folgende Unterlagen einzureichen:

- Statuten und falls vorhanden Beistatuten (falls keine Beistatuten bestehen, ist dies im Antrag festzuhalten; falls diese später erstellt werden, sind sie umgehend nachzureichen);
- Reglemente betreffend Organisation, Spesen etc. (falls nicht vorhanden, ist dies im Antrag

¹ Sozialunternehmen sind Unternehmen, für die das soziale oder gesellschaftliche gemeinnützige Ziel Sinn und Zweck ihrer Geschäftstätigkeit darstellt, was sich oft in einem hohen Masse an sozialer Innovation äussert. Deren Gewinne werden grösstenteils wieder investiert werden, um dieses soziale Ziel zu erreichen.

festzuhalten; falls diese später erstellt werden, sind sie umgehend nachzureichen);

- kurze Darlegung, inwiefern die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt sind;
- Umschreibung der Tätigkeit mit Aufstellung der Personen bzw. Projekte, die unterstützt werden sollen sowie Beschreibung der Finanzierung und Mittelverwendung;
- Jahresrechnungen der letzten drei Jahre (sofern Institution während dieser Periode bestanden hat);
- bei Institutionen, die vorerst privatnützig waren und aufgrund Zweckänderung gemeinnützig werden: Bestätigung über die Abgeltung aller privatrechtlichen Ansprüche.

4.2 Prüfung durch die Steuerverwaltung

Die Steuerverwaltung prüft, ob die Institution die Voraussetzungen gemäss Ziff. 1 bis 3 dieses Merkblatts erfüllt.

Bei neu gegründeten Institutionen, die ab Gründung die Voraussetzungen erfüllen, erfolgt die Steuerbefreiung ab Gründungszeitpunkt.

Bei Institutionen, die vorerst privatnützig waren und aufgrund einer Zweckänderung gemeinnützig werden (z.B. nach Todeszeitpunkt des Errichters), erfolgt die Gewährung auf den Zeitpunkt der Zweckänderung. In diesem Fall ist auf den Zeitpunkt der Zweckänderung eine Zwischenbilanz zur Abgrenzung der Besteuerung sowie eine Steuererklärung einzureichen. Institutionen, die den Status der Privatvermögensstruktur aufweisen, sowie besondere Vermögenswidmungen (Trusts), haben nur eine Zwischenbilanz einzureichen. Die Steuererklärung / Zwischenbilanz ist mit dem Antrag auf Steuerbefreiung bei der Steuerverwaltung einzureichen. Eine Steuerbefreiung ist überdies erst möglich, sobald alle privatrechtlichen Ansprüche abgegolten wurden.

Der Antrag ist im Rahmen der Gründung bzw. Zweckänderung einzureichen. Eine rückwirkende Befreiung wird längstens ein Jahr nach Gründung bzw. Zweckänderung gewährt und nur, falls die juristische Person für diesen Zeitraum noch nicht rechtskräftig veranlagt wurde.

Für die Bearbeitung des Antrages auf Steuerbefreiung wird von der Steuerverwaltung eine Entscheidungsgebühr in Höhe von CHF 200 erhoben. Bei einer Steuerbefreiung ab dem Tag der Gründung wird die bei der Gründung entrichtete Gründungsabgabe zurückerstattet bzw. mit der Entscheidungsgebühr verrechnet.

5. Kontrolle und Widerruf

5.1 Kontrolle der steuerbefreiten gemeinnützigen Stiftungen und Anstalten mit Revisionsstelle gemäss Art. 552 § 27 PGR

Steuerbefreite gemeinnützige Stiftungen und Anstalten mit einer Revisionsstelle gemäss Art. 552 § 27 PGR haben bei der Steuerverwaltung einzureichen (Art. 3 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 und 2 SteV):

- den Bericht bzw. die Bestätigung der Revisionsstelle nach Art. 552 § 27 Abs. 4 PGR;
- die geprüfte Jahresrechnung bzw. Aufstellung nach Art. 21 Abs. 2 SteV.

Halten diese Institutionen eine Mehrheitsbeteiligung an einer Gesellschaft, haben sie gemäss Art. 3 Abs. 2 Bst. a Ziff. 3 SteV zudem die Jahresrechnung dieser Gesellschaft einzureichen.

Die Unterlagen sind spätestens 9 Monate nach Geschäftsabschluss einzureichen.

5.2 Kontrolle der übrigen steuerbefreiten gemeinnützigen juristischen Personen und Trusts

Steuerbefreite gemeinnützige juristische Personen, welche nicht die Voraussetzungen gemäss Ziff. 5.1 erfüllen, sowie steuerbefreite gemeinnützige Trusts haben bei der Steuerverwaltung einzureichen (Art. 3 Abs. 2 Bst. b Ziff. 1 und 2 SteV):

- die Jahresrechnung bzw. Aufstellung nach Art. 21 Abs. 2 SteV;
- Zusammenstellung der Mittelverwendung samt entsprechender Dokumentation.

Halten diese juristischen Personen bzw. Trusts eine Mehrheitsbeteiligung an einer Gesellschaft, haben sie gemäss Art. 3 Abs. 2 Bst. b Ziff. 3 SteV zudem die Jahresrechnung dieser Gesellschaft einzureichen.

Die Unterlagen sind spätestens 9 Monate nach Geschäftsabschluss bei der Steuerverwaltung einzureichen.

5.3 Ausschluss von der Steuerbefreiung

Wird im Rahmen der Überprüfung festgestellt, dass die Mittelverwendung nicht gemeinnützig im Sinne von Ziff. 1 bis 3 dieses Merkblatts erfolgt ist, wird die Steuerbefreiung widerrufen.

Die Steuerbefreiung wird ebenfalls widerrufen, wenn trotz Mahnungen die gemäss Ziff. 5.1 bzw. 5.2 erforderlichen Unterlagen nicht eingereicht werden. Für das betreffende Jahr erfolgt eine Ertragsbesteuerung nach Art. 44ff SteG.

6. Exkurs: Mehrwertsteuer

Die Befreiung von gemeinnützigen Institutionen von der Mehrwertsteuerpflicht richtet sich nach Art. 10 Abs. 2 Bst. c MWSTG. Gemäss dieser Bestimmung sind gemeinnützige Institutionen im Inland, welche weniger als CHF 250'000 Umsatz erzielen, von der Mehrwertsteuerpflicht befreit, sofern sie nicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten. Der Umsatz bemisst sich nach den vereinbarten Entgelten ohne die Steuer.

7. Exkurs: Quellensteuer auf Organentschädigungen

Vergütungen für Tätigkeiten als Verwaltungsrats-, Stiftungsratsmitglied oder Mitglied ähnlicher Organe von gemeinnützigen juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Inland unterliegen dem Steuerabzug von 12 % (vgl. Merkblatt betreffend Erhebung der Quellensteuer auf Vergütungen an Verwaltungsrats- sowie Stiftungsratsmitglieder sowie Mitglieder ähnlicher Organe).