

**PARADIGMENWECHSEL BEI DER
STEUERBEFREIUNG
– DIE ÄNDERUNG DER ZÜRCHER
STEUERPRAXIS UND DIE
AUSWIRKUNGEN AUF
SCHWEIZERISCHE STIFTUNGEN**

7. Zürcher Stiftungsrechtstag | 30.1.2025
Universität Zürich

Prof. Dr. iur. Andrea Opel | Universität Luzern

ZIEL?

INTERVIEW

Die Zürcher Volkswirtschaftsdirektorin Carmen Walker Späh geht in die Offensive: «Ich will, dass wir zum Stiftungsstandort Nummer 1 in Europa werden»

Im Kanton Zürich dürfen Stiftungsräte künftig mehr verdienen. Öffnet das Schlupflöcher für Steuerhinterziehung? Die FDP-Regierungsrätin Carmen Walker Späh verneint.

Daniel Fritzsche

10.02.2024, 05.15 Uhr ⌚ 3 min



Hören



Merken



Drucken



Teilen



WAS HAT SICH GEÄNDERT?



Vergütung von Stiftungsräten



Internationale Stiftungstätigkeit



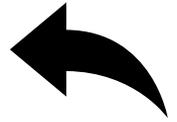
Unternehmerische Fördermodelle

VERGÜTUNG VON STIFTUNGSRÄTEN



FRÜHERE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH

- Merkblatt von 2018: Ehrenamtlichkeit wird grundsätzlich eingefordert
- «100-Stunden-Regel»





NEUE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH

- **Angemessene Entschädigung** steht Steuerbefreiung nicht entgegen
- Angemessenheitskontrolle grundsätzlich durch **Aufsichtsbehörden**
- Kontrolle durch Steuerbehörden **nur bei Zweifeln**

Quelle: ZStB Nr. 61.1 (1. Februar 2024)



BEGRÜNDUNG

Lehre: Ehrenamtlichkeitserfordernis wird quasi unisono abgelehnt

- mangels gesetzlicher Grundlage, weder im Zivil- noch im Steuerrecht
- da mitunter verlangtes «Opfer» bereits von Stifter erbracht
- da Ehrenamtlichkeit nur gerade der Stiftungsräte nicht begründbar
- da Professionalisierung im Sektor abträglich etc.

Rechtsprechung des BGer:

«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.»

(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, beide betr. strafrechtliche Verantwortlichkeit)

KS Nr. 12 der ESTV: kein Ehrenamtlichkeitserfordernis

ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG DURCH STIFTUNGSAUFSICHT

- Neuer [Art. 84b ZGB](#) verlangt seit 1.1.2023 jährliches Gesamt-Reporting
- Merkblatt der ESA vom 1.3.2024:
 - Proaktive Offenlegung der Vergütung via Formular
 - Wenn Gesamtvergütung des Stiftungsrats < [CHF 50'000](#), genügt Angabe des Gesamtbetrags (= Regelfall)
 - Wenn Gesamtvergütung des Stiftungsrats > [CHF 50'000](#), ist Aufschlüsselung pro Mitglied (ohne Name/Funktion) erforderlich (= Ausnahme)
- Merkblatt des BVS und der ESA betr. Praxisänderung des Steueramts Zürich, Juni 2024:
 - Notwendigkeit eines [qualifizierten Vergütungsreglements](#) (Vergütung ist zu begründen!), wenn Vergütungen pro Jahr > CHF 3'000 pro Stiftungsrat oder insgesamt > CHF 10'000
 - [Stiftungsratsbeschluss](#) genügt im Sinne einer Übergangsregelung, selbst bei Ehrenamtlichkeitsklausel in der Stiftungsurkunde
 - Notwendigkeit einer [Statutenänderung](#), falls Statuten Vergütung des Stiftungsrats explizit ausschliessen



IMPACT AUF ANDERE KANTONE?

Umfrage Mitte 2024 bei sämtlichen Kantonen zur Steuerbefreiungspraxis:*

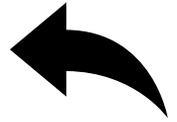
- Praxis noch immer **heterogen**
- Gewisse **Tendenz** auch in anderen Kantonen, vom «Ehrenamtlichkeitsdogma» abzurücken
- Mehrheit der Kantone lässt höchstens **moderate** Entschädigung zu (vgl. auch Praxishinweise der SSK, 35 ff.)
- Neben ZH lassen auch andere Kantone (z.B. LU) **marktkonforme** Honorierungen zu
- Neben ZH sehen auch andere Kantone (z.B. TG) die **Aufsichtsbehörde** im Lead

* Mit Unterstützung der Bank Reichmuth & Co; mehr dazu im Schweizer Stiftungsreport 2025.

INTERNATIONALE STIFTUNGSTÄTIGKEIT



FRÜHERE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH



Merkblatt von 2023:

- Inlandbezug wird regelmässig verlangt, i.d.R. muss die Tätigkeit
 - a) in einem Entwicklungs- oder Schwellenland erfolgen und
 - b) im schweizerischen Interesse liegen
- Gewisse Tätigkeiten dürfen ausschliesslich im Ausland stattfinden (Entwicklungshilfe etc.)



NEUE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH

- Tätigkeiten im Inland und solche im Ausland werden grundsätzlich am **gleichen Massstab** gemessen
- Auslandstätigkeiten müssen aus **schweizerischer gesamtgesellschaftlicher Sicht als förderungswert** erscheinen
- Erfordernis hinreichender **Transparenz**: notwendig ist lückenlose Dokumentation der Geldflüsse bis hin zu effektivem Empfänger
- Enge Zusammenarbeit der Steuerbehörden mit der Stiftungsaufsicht

Quelle: ZStB Nr. 61.1 (1. Februar 2024)



BEGRÜNDUNG

Gesetzesmaterialien:

- Fehlende Verankerung des Inlandbezugs im DBG/StHG
- Erfordernis des Inlandbezugs wurde im Gesetzgebungsverfahren vielmehr **bewusst** gestrichen

Lehre:

- Inlandbezug wird überwiegend als nicht mehr zeitgemäss und unsolidarisch kritisiert
- Aufgrund der Gesetzgebungsmaterialien z.T. sogar als **unzulässig** angesehen

Rechtsprechung des BGer: bislang keine Stellungnahme

KS Nr. 12 der ESTV: Weltweite Aktivität kann steuerbefreit werden



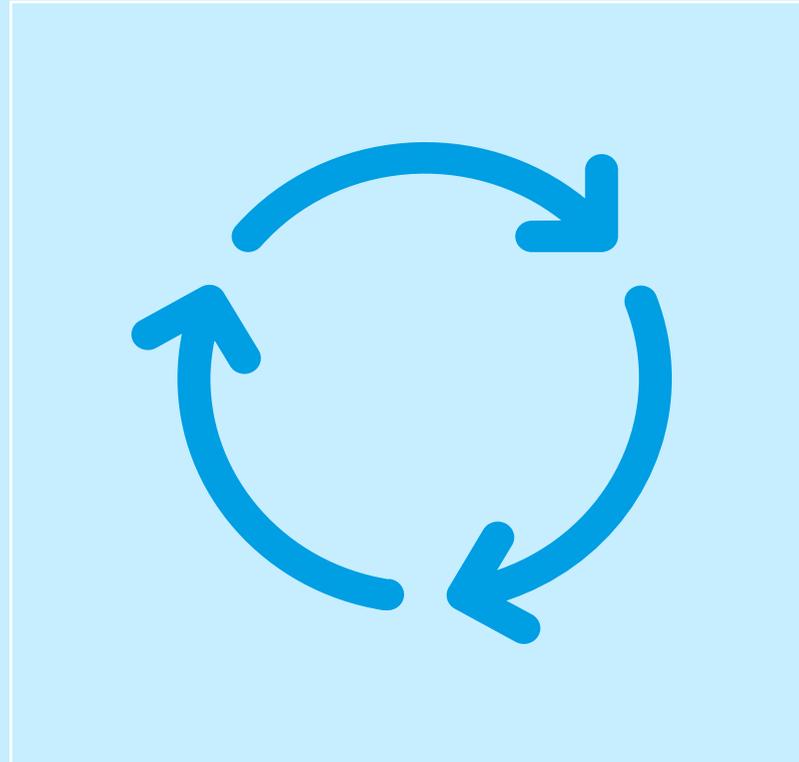
IMPACT AUF ANDERE KANTONE?

Umfrage Mitte 2024 bei sämtlichen Kantonen zur Steuerbefreiungspraxis:*

- Mehrheit der Kantone verlangt, dass Auslandstätigkeiten **humanitären Zwecken, der Entwicklungshilfe, der Kulturförderung oder ökologischen Projekten** dienen (vgl. Praxishinweise der SSK, 13 ff.)
- Gewisse Kantone sind restriktiver und lassen grundsätzlich nur Tätigkeiten in **Entwicklungsländern** zu
- Wie ZH gewähren auch andere Kantone (z.B. LU) die Steuerbefreiung bei Auslandaktivitäten unter den **gleichen Bedingungen** wie bei Inlandtätigkeiten.

* Mit Unterstützung der Bank Reichmuth & Co; mehr dazu im Schweizer Stiftungsreport 2025.

UNTERNEHMERISCHE FÖRDERMODELLE



BESCHREIBUNG UND ARTEN

- Bei den unternehmerischen Förderformen geht es um **Förderung** und weder um die Vermögensanlage noch um eine Erwerbstätigkeit der Stiftung
- Anders als bei à fonds perdu-Zuwendungen sind **Mittelrückflüsse nicht a priori ausgeschlossen**
- **Arten:**
 - Darlehen (inkl. Social Impact Bonds, Development Impact Bonds)
 - Wandeldarlehen
 - Beteiligung

ABGRENZUNG FÖRDERTÄTIGKEIT

<-> Anlagetätigkeit

Zielsetzung:

Ziel der Vermögensanlage ist die Erwirtschaftung einer **marktüblichen Rendite**, während es bei Fördertätigkeit um die Verwirklichung des Stiftungszwecks geht

Konnex zur Steuerbefreiung:

Anlagetätigkeit hat grundsätzlich keinen Einfluss auf Steuerbefreiung (vorbehalten bleiben Sondererfordernisse beim Halten wesentlicher Beteiligungen)

<-> Erwerbstätigkeit

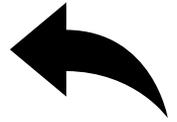
Zielsetzung:

Ziel der Erwerbstätigkeit ist die Erzielung von **Gewinn**, während es bei der Fördertätigkeit um die Verwirklichung des Stiftungszwecks geht

Konnex zur Steuerbefreiung:

Erwerbstätigkeit ist mit Steuerbefreiung nur vereinbar, wenn untergeordneter Natur

FRÜHERE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH



Schreiben von 2022 an SwissFoundations:

- Einsatz von Social Impact Bonds «unproblematisch»
- Einsatz weiterer unternehmerischer Förderformen nur bei klarer Unterordnung (max. 10%)



NEUE PRAXIS IM KANTON ZÜRICH

- **Uneingeschränkte Zulässigkeit bei Nachweis der fehlenden Konkurrenzsituation**
- Zulässigkeit nur im Rahmen der eigentlichen Fördertätigkeit
- Zurückgeflossene Mittel müssen für den gemeinnützigen Zweck verwendet werden

Quelle: ZStB Nr. 61.1 (1. Februar 2024)



BEGRÜNDUNG

Lehre: Tendenziell zurückhaltende Praxis der Steuerbehörden wird überwiegend abgelehnt

- da Einsatz unternehmerischer Fördermodelle sinnvoll erscheint, weil ein «Kreislauf der Gemeinnützigkeit» entstehen kann
- da weder Zivilrecht noch Steuerrecht Einsatz solcher Fördermodelle einschränken
- da eigentliche Fördertätigkeit und nicht Erwerbstätigkeit vorliegt

Rechtsprechung des BGer: bislang keine Stellungnahme

KS Nr. 12 der ESTV: keine Stellungnahme



IMPACT AUF ANDERE KANTONE?

Umfrage Mitte 2024 bei sämtlichen Kantonen zur Steuerbefreiungspraxis:*

- Nach der Mehrheit ist der Einsatz unternehmerischer Förderformen mit der Steuerbefreiung **vereinbar**
- Einige Kantone (z.B. LU) verlangen eine **Unterordnung** im Rahmen der Gesamtförderung
- Neben ZH ist auch für andere Kantone (z.B. BE) entscheidend, ob nachgewiesen werden kann, dass die Förderung dort geschieht, **wo Private nicht investieren würden**
- Wenige Kantone sehen eine **grundsätzliche Unvereinbarkeit** (z.B. SO)

* Mit Unterstützung der Bank Reichmuth & Co; mehr dazu im Schweizer Stiftungsreport 2025.



ANDERE KANTONALE STANDORTINITIATIVEN

Projekte in anderen Kantonen:

- St. Gallen
- Luzern
- Genf
- Tessin

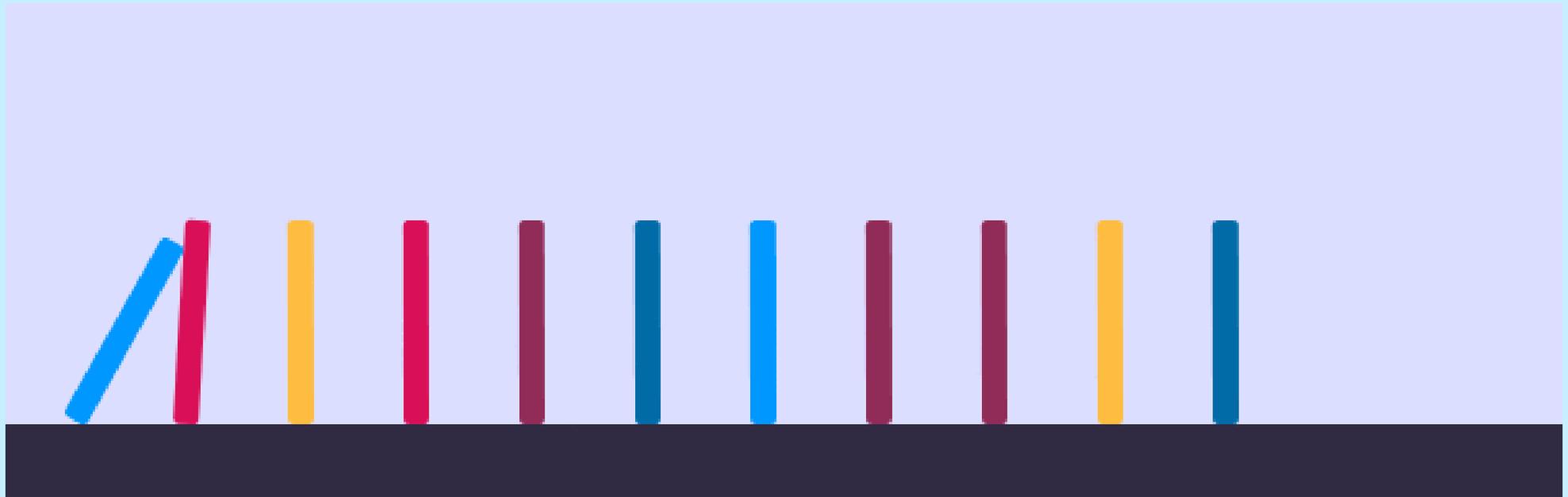
Politische Vorstösse:

- Kanton LU: Postulat von Sarah Arnold (FDP)
- Kanton Basel-Stadt: Interpellation von David Jenny (FDP)

Hinweis:

- FL hat faktisch die neue Zürcher Praxis übernommen (vgl. Merkblatt, Juli 2024)

DOMINOEFFEKT



KONTAKT



Andrea Opel

Prof. Dr. iur., Ordinaria für Steuerrecht
Universität Luzern
andrea.opel@unilu.ch

Literatur (Auswahl):

- Opel, Rechtsgutachten zu den steuerlichen Rahmenbedingungen für ein wirkungsvolles Stiftungswesen im Kanton Zürich, im Auftrag der Volkswirtschaftsdirektion des Kantons Zürich, 2023, online [abrufbar](#)
- Opel, Besteuerung von Non Profit-Organisationen – Unter Einbezug der Besteuerung von Gönnern und Begünstigten, 2024 (open access: <https://www.helbing.ch/de/detail/ISBN-9783719048549/Besteuerung-von-Non-Profit-Organisationen>)
- Opel/Oesterhelt, Besteuerung der Schweizer Familienstiftung jetzt und in Zukunft, in: Sprecher/von Orelli (Hrsg.), Familienstiftung – neue Perspektiven, Zürich 2024, S. 67 ff.
- Opel, Familienstiftung statt Trust, FuW, 17. November 2023
- Opel/Oesterhelt, Zukunft für die Schweizer Familienstiftung, Anpassungsbedarf in zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht, SJZ 2022, S. 951 ff.
- Opel, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen, FStR 2021, S. 341 ff.
- Opel, Stiftungen schenken nicht, 100 Jahre SSK – Jubiläumsausgabe, in: ASA 88 (2019/2020), S. 171 ff.
- Opel, Steuerliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen (unter Einbezug des liechtensteinischen Stiftungsrechts), Diss. Basel 2009