

Neuausrichtung der Steuerbefreiungspraxis im Kanton Zürich



Thomas Sprecher

Rechtsanwalt, Dr. iur. et phil., LL.M.,
Konsulent bei Niederer Kraft Frey AG, Zürich

1 Ausgangslage

Stifter und Stiftungen sind mobil. Stifter können frei entscheiden, wo sie ihre Stiftung errichten, und auch bestehende Stiftungen können ihren Sitz ändern und umziehen. Dies führt zu einer Konkurrenz der Stiftungsstandorte. Manche Kantone wie Genf, Aargau, Bern und Basel-Stadt haben dies erkannt und ihre Rahmenbedingungen verbessert. Sie verzeichnen bemerkenswerte Zuwachszahlen. Zürich hingegen ist kontinuierlich zurückgefallen. In den vergangenen Jahren gab es hier mehr Liquidationen von Stiftungen als Neugründungen. Berater empfahlen angehenden Stiftern aus dem In- und Ausland, ihre Stiftung anderswo zu errichten.

INHALT

- 1 Ausgangslage**
- 2 Entschädigung der Stiftungsratsmitglieder**
 - 2.1 Zulassung von Stiftungsratsentschädigungen
 - 2.2 Festlegung der Entschädigung
 - 2.3 Zuständigkeit zur Überprüfung der Angemessenheit
 - 2.4 Formelle Voraussetzungen
 - 2.5 Materielle Voraussetzungen
- 3 Fördertätigkeit im Ausland**
 - 3.1 Grundsatz
 - 3.2 Dokumentation
- 4 Unternehmerische Förderformen**
 - 4.1 Arten
 - 4.2 Merkmale
 - 4.3 Steuerliche Behandlung
 - 4.4 Voraussetzungen
- 5 Anpassungsbedarf**
 - 5.1 Stiftungen: Überprüfung der statistischen Grundlagen und Festsetzung der Entschädigung
 - 5.2 Stiftungsaufsichten: Entwicklung einer Praxis zur Angemessenheit von Stiftungsratsentschädigungen
 - 5.3 Steuerämter anderer Kantone
 - 5.4 Wünschbare weitere Änderungen
- 6 Würdigung**

Dies wurde auch von den Behörden erkannt. An sich offeriert Zürich alles, was Stiftungen benötigen: einen attraktiven Arbeitsmarkt, eine funktionierende Infrastruktur, eine kompetitive

Vermögensbewirtschaftung und Rechtsberatung, nicht zuletzt eine kundenorientierte Stiftungsaufsicht. Das Problem lag in der restriktiven Praxis der Zürcher Steuerbehörden bei der Erteilung der Steuerbefreiung. Auch dies wurde erkannt. Die Volkswirtschaftsdirektion des Kantons Zürich beauftragte deshalb ANDREA OPEL mit der Erstellung eines Gutachtens zu den steuerlichen Rahmenbedingungen.

Die Empfehlungen dieses Gutachtens¹ wurden im Februar 2024 vom Steueramt des Kantons Zürich mehrheitlich übernommen. Im Einzelnen beschloss es Anpassungen in Bezug auf die Entschädigung der Stiftungsratsmitglieder, die Fördertätigkeit im Ausland und unternehmerische Fördertätigkeiten. Sie werden nachstehend erläutert. Es handelt sich in allen Fällen um Praxis- und nicht um Gesetzesänderungen.

Die Praxisänderungen des Steueramts des Kantons Zürich erfolgen ab sofort. Das Merkblatt «Statutenbestimmungen für steuerbefreite juristische Personen» vom November 2023 wird in Ziff. 2 (Ehrenamtlichkeit des Vorstandes bzw. des Stiftungsrates) angepasst. Die Formulare für die Erklärung des Vorstands betreffend die Statutenbestimmungen wird angepasst. Das Merkblatt «Steuerbefreiung und gemeinnützige Ausländertätigkeiten» vom 27. Januar 2023 wird aufgehoben.

2 Entschädigung der Stiftungsratsmitglieder

2.1 Zulassung von Stiftungsratsentschädigungen

Die Erteilung der Steuerbefreiung wurde in Zürich von der «Ehrenamtlichkeit» der Stiftungsratsmitglieder abhängig gemacht, und zwar ohne Rechtsgrundlage – weder das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) noch das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) sehen das Erfordernis einer «Ehrenamtlichkeit» vor. Die Lehre hat diese Praxis denn auch seit langem praktisch einhellig kritisiert.²

Das Zivilrecht enthält keine Bestimmung, wonach Stiftungsratsmitglieder nicht entschädigt werden dürften. Der neue Art. 84b ZGB verlangt von Stiftungen die jährliche Offenlegung der an den Stiftungsrat und die Geschäftsführung ausgerichteten Gesamtvergütung gegenüber den Aufsichtsbehörden. Der (Zivil-)Gesetzgeber erachtet demnach die Entschädigung von Stiftungsräten als zulässig.

Neu steht nun eine angemessene Entschädigung von Stiftungsratsmitgliedern der Steuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen im Kanton Zürich nicht mehr entgegen.

2.2 Festlegung der Entschädigung

Im Rahmen der Stiftungsfreiheit liegt es beim Stifter, die Frage der Entschädigung in der

¹ ANDREA OPEL, Rechtsgutachten zu den steuerlichen Rahmenbedingungen für ein wirkungsvolles Stiftungswesen im Kanton Zürich, Luzern 2023, abrufbar unter: <<https://www.zh.ch/de/news-uebersicht/medien-mitteilungen/2024/02/zukunftsgerechte-staerkung-des-stiftungsstandorts-zuerich.html>> (besucht am 4.3.2024).

² Vgl. THOMAS SPRECHER, Altes und Neues zur Entschädigung des Stiftungsrats, Jusletter vom 30.5.2022 (dieser Beitrag ist wegen der neuen Praxis des Steueramts des Kantons Zürich zum Teil zum Glück überholt); OPEL, (Fn. 1), 30, Fn. 118.

Stiftungsurkunde zu regeln. Ordnet er nichts an, so hat der Stiftungsrat (oder ein von ihm eingesetzter Ausschuss) die Entschädigung festzusetzen. Demnach ist in erster Linie der Stiftungsrat verantwortlich für seine Entschädigung und die Überprüfung ihrer Angemessenheit.

2.3 Zuständigkeit zur Überprüfung der Angemessenheit

2.3.1 Stiftungsaufsicht

Aufgrund von Art. 84 Abs. 2 und 84b ZGB sind Entschädigungsregelungen bei Stiftungen von den Stiftungsaufsichtsbehörden zu überprüfen. Dabei geht es vor allem um ihre Angemessenheit. Es ist anzunehmen, dass sich mit der Zeit eine Praxis dazu herausbildet. Es wird wohl eine *Gruppenbildung* geben. Dennoch wird man von einer Einzelfallbetrachtung nicht ganz wegkommen können. Dies gilt nicht nur in Bezug auf die einzelne Stiftung, sondern sogar in Bezug auf das einzelne Stiftungsratsmitglied.

Die Stiftungsaufsichten sind keine Lohnpolizei. Sie üben eine *Rechtskontrolle* aus: Sie können und müssen nur bei Rechtsverletzungen eingreifen, wenn also eine Entschädigung entweder als solche unrechtmässig oder unrechtmässig hoch wäre. Ansonsten haben sie das Ermessen des Stiftungsrats zu respektieren.

2.3.2 Steuerbehörden

Das Kantonale Steueramt Zürich stützt sich darauf und nimmt bei Stiftungen grundsätzlich an, dass Entschädigungen von der Stiftungsaufsicht überprüft und als angemessen beurteilt werden.

Es nimmt nur dann eigene Prüfhandlungen vor, wenn die Angemessenheit von geleisteten Entschädigungen seines Erachtens zweifelhaft ist. Dabei wird es in erster Linie eine Stellungnahme der zuständigen Stiftungsaufsicht einholen.

Anders verhält es sich bei *Vereinen* und anderen steuerbefreiten Personen, deren Entschädigungsregelungen nicht von einer unabhängigen Kontrollinstanz überprüft werden. In diesen Fällen überprüft weiterhin das Kantonale Steueramt Zürich die Angemessenheit der Entschädigungen.

2.4 Formelle Voraussetzungen

Formal ist zu verlangen, dass die Entschädigung von Stiftungsratsmitgliedern nach schriftlich festgelegten Regeln ausgerichtet wird.

2.4.1 Stiftungsurkunde

Die Stiftungsurkunde muss eine Entschädigung vorschreiben oder zulassen. Dies bedeutet regelmässig eine Änderung der Urkunde dahingehend, dass die Ehrenamtlichkeitsklausel wegfällt und ersetzt wird durch eine «Angemessenheitsklausel», zum Beispiel wie folgt:

Der Stiftungsrat kann für seine Mitglieder eine angemessene Entschädigung vorsehen.

2.4.2 Stiftungsreglement

Soweit die Entschädigung nicht in der Stiftungsurkunde geregelt ist, sollte sie grundsätzlich in einem Stiftungs- oder in einem spezifischen Entschädigungsreglement detailliert werden.

Weiterlesen?

Den vollständigen Artikel (und viele weitere) können Sie unter steuerportal.ch lesen oder als PDF-Datei herunterladen.

Loggen Sie sich ein oder lösen Sie kostenlos ein Probeabonnement der Steuer Revue, um direkt weiterzulesen.

steuerportal.ch/steuerrevue