

00.461

Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechtes

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates

vom 23. Oktober 2003

Sehr geehrter Herr Präsident,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir unterbreiten Ihnen gemäss Artikel 21^{quater} Absatz 3 des Geschäftsverkehrsgesetzes (GVG) den vorliegenden Bericht. Gleichzeitig erhält der Bundesrat Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die Kommission beantragt, dem beiliegenden Gesetzentwurf zuzustimmen.

23. Oktober 2003

Im Namen der Kommission
Der Präsident: Fritz Schiesser

Übersicht

Das Ziel dieses Gesetzentwurfs ist die Liberalisierung des schweizerischen Stiftungsrechts mit der Absicht, die Stiftungsfreudigkeit zu erhöhen. Stiftungen können den Staat in vielen seiner Aufgaben massgeblich unterstützen und entlasten. Insbesondere sollen die Bereiche Kultur, Ausbildung, Forschung, Wissenschaft und Sozialhilfe durch Stiftungen von zusätzlichen Geldern profitieren. Die Schweiz kennt ohne Zweifel bereits viele Stiftungen; dennoch kann mit den im Entwurf vorgeschlagenen Massnahmen die Weggabe von Vermögen erleichtert werden, weil insbesondere die Interessen des Stiftenden besser berücksichtigt werden.

Die Revision des Stiftungsrecht beinhaltet namentlich drei Revisionsbereiche:

- Einführung eines Zweckänderungsvorbehalts,*
- Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle,*
- Erhöhung der steuerlichen Abzugsfähigkeit.*

Mit der Einfügung eines Zweckänderungsvorbehalts bei der Errichtung der Stiftung kann eine Zweckänderung einfacher als heute erreicht werden. Die Interessen eines Stifters können sich im Lauf der Jahre verschieben oder neue Bedürfnisse werden für die Gesellschaft viel dringender. Der Stifter möchte diesen Veränderungen Rechnung tragen. Der Zweckänderungsvorbehalt eröffnet ihm diese Möglichkeit. Da jede Zweckänderung nur nach Ablauf einer beträchtlichen Zeitspanne (10 Jahre) möglich ist, bleiben die Interessen der Destinatäre gleichwohl geschützt.

Die Kontrolle der Stiftungen und damit eine erhöhte Transparenz kann durch das Einsetzen einer obligatorischen Rechnungsrevisionsstelle erreicht werden. Diese Transparenz schafft Vertrauen gerade auch für Zuwendungen Dritter an die Stiftung.

Durch die Erhöhung der Abzugsmöglichkeit gespendeter Beträge an juristische Personen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck bei der direkten Bundessteuer von 10 % auf 40 % des Reineinkommens (bei juristischen Personen des Reingewinns) kann die Stiftungsfreudigkeit am meisten gesteigert werden. Diese Erhöhung rechtfertigt sich dadurch, dass einerseits gemeinnützige Aufgaben unterstützt werden und dass andererseits auch direkte Zuwendungen an eine der staatlichen Ebenen (Bund, Kanton und Gemeinden) oder an deren Anstalten erfolgen können. Sind bestimmte einschränkende Voraussetzungen erfüllt, so können die Abzüge sogar bis zu 100 % des Reineinkommens bzw. des Reingewinns betragen. Die entsprechenden steuerlichen Abzüge der Kantone und Gemeinden bleiben deren Tarifhoheit überlassen.

Die steuerlichen Mindereinnahmen, welche durch die Gesetzesrevision entstehen, können nicht beziffert werden, werden aber auf Grund der heute in Abzug gebrachten Spendengelder als nicht erheblich eingeschätzt.

Bericht

1 Entstehungsgeschichte

Am 14. Dezember 2000 reichte Ständerat Schiesser eine Parlamentarische Initiative in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfs ein, mit dem Ziel, das geltende Stiftungsrecht, namentlich die Artikel 80 ff. des Zivilgesetzbuchs (ZGB) und die einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts, zu revidieren. Durch Verbesserungen der gesetzlichen Bestimmungen soll zum Wohl der Allgemeinheit eine Erhöhung der Stiftungsfreudigkeit erreicht werden.

Der Ständerat folgte dem Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) und gab am 8. Juni 2001¹ der Initiative Schiesser einstimmig Folge. Die WAK-S setzte eine Subkommission unter der Leitung von Ständerat Wicki und mit den Ständeräten David, Hofmann Hans, Plattner und Schiesser ein, welche in Zusammenarbeit mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung, dem Bundesamt für Justiz und der Abteilung Recht und Stiftungsaufsicht des Generalsekretariats des Departements des Innern eine Gesetzesvorlage ausarbeitete.

Die Subkommission informierte sich vertieft an verschiedenen Hearings (Verwalter von Stiftungsvermögen, Dachverband der gemeinnützigen Stiftungen, Finanzdirektorenkonferenz) über die Vorschläge von Ständerat Schiesser und berücksichtigte bei der Ausarbeitung der Gesetzesvorlage die geäußerten Vorbehalte und Anregungen.

Am 15. Mai 2003 nahm die Kommission Kenntnis vom Vorentwurf, der ihr von der Subkommission vorgelegt worden war. Gleichzeitig beschloss sie, eine Vernehmlassung bei den Kantonen durchzuführen. Diese dauerte vom 4. Juni bis 31. Juli 2003.

Nachdem sie von den Ergebnissen des Vernehmlassungsverfahrens Kenntnis genommen hatte, bereinigte die Kommission den Vorentwurf und stimmte an ihrer Sitzung vom 23. Oktober 2003 dem vorliegenden Entwurf mit 9 gegen 1 Stimme zu.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Handlungsbedarf

In der Schweiz liegt grosses Potential für die Errichtung von Stiftungen mit einem gemeinnützigen Zweck brach. Mit dem wirtschaftlichen Aufschwung in der Nachkriegszeit konnten teilweise grosse private Vermögen erarbeitet werden. Die von Privaten gehaltenen Vermögenswerte sind in den letzten Jahren enorm gestiegen. Besitzer solcher Vermögen können sich oft vorstellen, der Allgemeinheit einen Teil des Erworbenen zu überlassen. Die Rahmenbedingungen zur Errichtung von Stiftungen müssen nun derart verbessert werden, dass der Einsatz privater Gelder für den Stiftenden attraktiver wird. Ein freiheitliches und freiheitlich gelebtes Stiftungsrecht, welches mit Transparenz ausgestattet ist und mit fiskalen Anreizen gepaart wird, fördert die Stiftungsfreudigkeit am besten. Es ist unbestritten, dass heute schon

¹ AB 2001 S 261

in der Schweiz zahlreiche Stiftungen bestehen und stets neue hinzukommen². Vergleiche mit Ländern wie den USA, Österreich oder Frankreich zeigen, dass die flexible oder eben wie im Falle Frankreichs die nicht flexible Ausgestaltung des Stiftungsrechts einen grossen Einfluss auf die Zahl der Stiftungen hat.

Gemeinnützige Einrichtungen sollen staatliches Handeln nicht ersetzen, können dennoch in vielen Bereichen einen wesentlichen, ergänzenden Beitrag leisten. Die Unterstützung öffentlicher Aufgaben soll und darf einem Stifter durchaus Vorteile bringen. Durch die Revision des Stiftungsrechts und der davon betroffenen Artikel der Steuergesetzgebung erhofft man sich eine gesteigerte Attraktivität zur Errichtung von Stiftungen und dadurch eine Freisetzung von Geldmitteln zur Unterstützung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke durch Private. Die Attraktivität von Vermögensübertragungen an Stiftungen soll durch neue Elemente in den Bestimmungen des Stiftungs- und des Steuerrechtes gesteigert werden.

Im geltenden Stiftungsrecht legt ein Stiftungsgründer ein für allemal fest, wen oder was er mit dem gestifteten Vermögen unterstützen will. Verändern sich im Lauf der Jahre seine Interessen, kann er «seiner» Stiftung regelrecht entfremdet werden. Er hat auch keine Möglichkeit, neue, eventuell dringendere gesellschaftliche Bedürfnisse mit dem einst gestifteten Geld zu unterstützen.

Eine Lücke herrscht auch bei der Gewährung der Transparenz und der Kontrolle von Stiftungen. Wer eine Stiftung errichtet oder Stiftungen unterstützt, möchte wissen, wie das gespendete Geld verwendet wird. Eine obligatorische Revisionsstelle, welche diese Transparenz gewährleistet, ist jedoch bis heute nicht Pflicht. Die Einführung obligatorischer Revisionsstellen wurde bereits in der Vernehmlassung zu einem Vorentwurf³ des Eidgenössischen Polizei- und Justizdepartements von 1993 von allen Seiten begrüsst.

Das heutige Stiftungsrecht ist auch in steuerlicher Hinsicht wenig grosszügig, denn das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer lässt Abzüge von Zuwendungen an juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, nur bis zu 10 % des Reineinkommens bzw. des Reingewinns zu (die meisten Kantone haben diesen Ansatz übernommen). Für die Weggabe beträchtlicher Vermögenswerte ist somit der steuerliche Anreiz zu gering.

² In der Schweiz sind etwas über 8000 klassische, dem Allgemeinwohl verpflichtete Stiftungen errichtet. Seit Jahrzehnten führt die Eidgenössische Stiftungsaufsicht ein Eidgenössisches Stiftungsverzeichnis. Der Eintrag ist jedoch fakultativ. Das Verzeichnis widerspiegelt gleichwohl die Vielfalt privater Initiative und finanzieller Förderung im kulturellen, sozialen und wissenschaftlichen Bereich. Einige tausend gemeinnützige Stiftungen, die von den Kantonen oder Gemeinden beaufsichtigt werden, sowie die Personalvorsorgestiftungen sind hingegen nicht im Verzeichnis aufgeführt.

³ 1993 wurde, gestützt auf eine Motion Iten, bereits einmal eine Revision des Stiftungsrechts durch das EJPD in Auftrag gegeben. Dieser Vorentwurf, welcher eine Arbeitsgruppe unter der Leitung von Professor Riemer ausarbeitete, wurde nach dem Vernehmlassungsverfahren sistiert, da die Vorschläge zu kontrovers aufgenommen wurden. Einige unbestrittene Punkte, wie die Einsetzung einer obligatorischen Revisionsstelle, wurden in der jetzigen Vorlage aufgegriffen.

2.2

Heutiges Stiftungswesen

Das Bundesrecht enthält keine Legaldefinition der Stiftung, sondern sagt in Artikel 80 ZGB nur, dass es zur Errichtung einer Stiftung der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck bedarf. Das Stiftungsgeschäft erfordert drei unabdingbare Willensäusserungen (*essentialia negotii*), damit eine Stiftung entstehen kann:

- die Absichtsausserung, eine selbstständige Stiftung zu errichten;
- die Bezeichnung des zu widmenden (Anfangs-)Vermögens der Stiftung;
- die Umschreibung des Zwecks der Stiftung (Verwaltungsentscheide der Bundesbehörden, VPB 27 Nr. 42).

Diese drei Punkte hat die Stifterin bzw. der Stifter selbst zu formulieren. Es ist somit nicht zulässig, dass ein Stifterwille in einem der erwähnten Punkte nachträglich durch eine Drittperson ausgedrückt wird, besonders was die Bestimmung des Zwecks anbelangt. Dies entspricht den Nachlassregelungen, wonach der wesentliche Inhalt eines Vermächtnisses vom Erblasser selbst zu bestimmen ist (BGE 81 II 22 ff.; VPB 10 Nr. 64). Diese *essentialia negotii* müssen in der Stiftungsurkunde dargelegt sein. Nach dem Sinn des Gesetzes dient die Stiftungsurkunde der einfachen und prägnanten Skizzierung des Stiftungszwecks und der Grundzüge für die Organisation. Die Stiftungsurkunde ist gleichsam die Verfassung, die einige wenige Grundsätze festhält und das Weitere den Ausführungsreglementen und der Praxis überlässt. Die Aufsicht hat dafür zu sorgen, dass die Stiftung ihren Zweck verfolgt, wie er in der Stiftungsurkunde vorgesehen ist (Art. 80 ff. ZGB).

In den Artikel 80–89^{bis} ZGB wurde für die klassischen Stiftungen und ihre Errichtung eine sehr liberale Ordnung eingeführt, die vom Staat weder Konzession noch Genehmigung oder Anerkennung verlangt. Unser Land wurde deshalb auch schon als Stiftungsparadies bezeichnet.⁴ Gründe für die Beliebtheit der Stiftung als Rechtsform sind:

- das Bedürfnis der Stifterin bzw. des Stifters, sich ein Denkmal zu setzen;
- der Grundsatz der Stiftungsfreiheit, welcher die Privatsphäre und Privatautonomie der Stiftung weitgehend garantiert;
- die Steuerbefreiung als Regel;
- das liberale Stiftungsrecht des ZGB, das auf die Respektierung und Wahrung des Willens des Stifters gerichtet ist.

Diese Ordnung zeichnet sich durch die Freiheit aus, Stiftungen zu gründen sowie Zweck und Organisation der Stiftung zu bestimmen. Stiftungen bedürfen der Aufsicht, da sie nicht korporativ organisiert sind, d.h. weder Mitglieder (wie ein Verein) noch Aktionäre bzw. Genossenschafter als oberstes Kontrollorgan aufweisen. Mit der Aufsicht soll vor allem nach dem Tod der Stifterin bzw. des Stifters gewährleistet werden, dass der Stifterwille eingehalten wird. Zuständig ist je nach Wirkungsbereich der Stiftung die Gemeinde, der Kanton oder der Bund. Für die Errichtung einer Stiftung bedarf es eines Eintrags im Handelsregister (Grundsatz der Eintragungsbefürhtigkeit mit Ausnahme der kirchlichen Stiftungen und der Familienstiftungen).

⁴ Bernhard Hahnloser, «Die Stiftungsaufsicht», Heft 1, 1989, Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen, AGES-Verlag, c/o Scobag AG, 4010 Basel, mit statistischen Angaben.

2.3

Vorschläge der Kommission

Das Ziel dieser Revision ist, das Stiftungsrecht soweit wie möglich zu liberalisieren und ein Klima von grösserer Stiftungsfreudigkeit zu realisieren. Gemeinnützige Stiftungen sollen nicht durch starre Regelungen behindert, sondern durch attraktive Voraussetzungen gefördert werden. Gleichzeitig muss aber bedacht werden, dass mit dem revidierten Stiftungsrecht kein Missbrauch betrieben werden kann. Für eine Attraktivitätssteigerung von Stiftungen sieht die Kommission in den nachfolgend erläuterten Punkten Regelungsbedarf.

Der Kommissionsentwurf enthält drei besonders wichtige Neuerungen: Er sieht eine Pflicht der Stiftungen vor, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, er führt einen Zweckänderungsvorbehalt des Stifters ein und verbessert die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen.

Andere Bestimmungen betreffen die Massnahmen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Stiftung, die Errichtung der Stiftung durch Erbvertrag, die unwesentlichen Änderungen der Stiftungsurkunde und die Organisation der Stiftung; sie wurden zum Teil aus dem Vernehmlassungsentwurf von 1993 übernommen (für die Details vgl. hinten, Ziff. 3).

2.3.1

Änderung des Stiftungszwecks

Im geltenden Recht ist die Änderung des Stiftungszwecks nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen möglich. Ist die Bedeutung oder die Wirkung einer Stiftung durch den Zeitlauf nicht mehr gegeben und somit dem Willen des Stifters eigentlich entfremdet worden, kann nach geltendem Recht eine Zweckanpassung erfolgen. In der Praxis sind Instrumente zur Aufweichung dieses engen Prinzips entwickelt worden, indem die Zweckbestimmungen recht weitmaschig formuliert werden. Zudem wird die Möglichkeit der so genannten unwesentlichen Urkundenänderung angewandt, welche eine Einschränkung oder Erweiterung des gegebenen Zwecks ermöglicht.

Das Bedürfnis einer gewissen Flexibilisierung ist jedoch vorhanden. Mit der Revision soll dem Stifter die Möglichkeit eröffnet werden, durch einen Zweckänderungsvorbehalt auf Antrag oder durch eine Verfügung von Todes wegen den Zweck seiner Stiftung zu ändern. Der Stifter bleibt damit seiner Stiftung eng verbunden und kann neue Interessen seinerseits oder neue Bedürfnisse der Gesellschaft berücksichtigen. Damit die Stetigkeit einer Stiftung und die Transparenz dennoch gewährleistet bleiben und sich die Destinatäre auf eine gewisse Kontinuität verlassen können, soll eine Zweckänderung frühestens nach einer Frist von 10 Jahren seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letztmaligen Änderung möglich sein. Wegen der steuerrechtlichen Vorteile, die Stiftungen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck geniessen, muss bei diesen Stiftungen ferner auch der neue Zweck öffentlich oder gemeinnützig sein. Das Recht auf eine Zweckänderung der Stiftung bleibt als höchstpersönliches Recht dem eigentlichen Stifter vorbehalten und kann nicht übertragen oder vererbt werden.

2.3.2 Revisionsstelle

Eine obligatorische Revision erhöht nach Ansicht der Kommission die Glaubwürdigkeit der Aufsicht. In der Praxis ist die freiwillige Revisionsstelle bereits weit verbreitet. Das Stiftungswesen ist auf Transparenz und Vertrauen angewiesen. Viele Stiftungen werden von Spenden Dritter in ihrer gemeinnützigen Tätigkeit unterstützt.

Die Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle sichert die Kontrolle und schafft das notwendige Vertrauen zum Erhalt und zur Erhöhung der Stiftungsfreudigkeit. Diese Revisionsstelle muss selbstverständlich den Umständen der jeweiligen Stiftung angepasst sein, damit sie ihre Aufgabe, die Stiftungsprüfung, angemessen erfüllen kann. Da die Kapitalsumme einer Stiftung keinerlei Aussagen über deren Komplexität zulässt, wird darauf verzichtet, die obligatorische Revisionsstelle nur für Stiftungen mit einer hohen Stiftungssumme vorzusehen. Die Abschlussprüfung wird für alle Stiftungen als sinnvoll erkannt und dient auch der internen Kontrolle. Die berufliche Qualifikation der Revisoren wird hingegen nicht vorgeschrieben. Der Revisor muss einzig befähigt sein, seine Aufgabe mit einem verhältnismässigen Aufwand korrekt zu erfüllen. Kleinere Stiftungen und Stiftungen mit sehr einfachen Strukturen haben somit weiterhin die Möglichkeit, auf Revisoren zurückzugreifen, welche in der Buchhaltung versierte natürliche Personen sind. Die ehrenamtliche Revision ist ebenfalls nicht ausgeschlossen.

2.3.3 Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen

Direkte Steuern

Nach Ansicht der Kommission kann die Errichtung von Stiftungen mit einem öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck durch grosszügigere steuerliche Abzüge wirksam gefördert werden. Die Kommission beschloss diesbezüglich folgende Neuerungen:

- Erhöhung der Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen an juristische Personen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck bei der direkten Bundessteuer, und zwar von 10 % auf 40 % des Reineinkommens bzw. des Reingewinns;
- Erhöhung dieser Abzugsmöglichkeit auf 100% des Reineinkommens bzw. des Reingewinns, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind;
- Berücksichtigung von Sachleistungen nebst der Bargeldzahlung;
- Einbezug von Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten.

Was die Höhe der steuerlich anerkannten Abzüge anbetrifft, sollen bei der direkten Bundessteuer neu bis zu 40 % vom Reineinkommen oder vom Reingewinn abgezogen werden können. Heute liegt diese Limite bei 10 %. Unter gewissen Voraussetzungen (besonders wichtiges öffentliches Interesse, Nachhaltigkeit der Finanzierung, mindestens gleich hohe Beteiligung von Kanton und Gemeinde) soll der Abzug bei der direkten Bundessteuer sogar bis zu 100 % betragen können.

Heute können nur Zuwendungen, die in Form von Geldleistungen erfolgen, steuerlich zum Abzug gebracht werden. Nach dem Entwurf werden ebenfalls «übrige

Vermögenswerte» zum Abzug zugelassen. Damit wird es insbesondere möglich, dass Sachwerte wie z.B. Liegenschaften zum Abzug gebracht werden, was deren Zuwendung an Stiftungen fördern sollte.

Schliesslich sollen neu auch freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten zum Abzug berechtigen. Diese Ergänzung wird eingebracht, damit beispielsweise auch Universitäten vermehrt von freiwilligen Zuwendungen profitieren können. Spenden für Forschung und Bildung sind für den Staat von grossem Interesse und können ihn erheblich entlasten.

Die Höhe der entsprechenden kantonalen und kommunalen Steuerabzüge liegt auf Grund der verfassungsmässig verankerten Tarifautonomie der Kantone (Art. 129 BV) ausschliesslich in deren Kompetenz. Im Steuerharmonisierungsgesetz sind gemäss dem Entwurf daher nur die Berücksichtigung der Sachleistungen und der Einbezug von Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten einzufügen.

Mehrwertsteuer

Der Entwurf der Kommission sieht ausserdem eine Anpassung des Mehrwertsteuergesetzes vor. Durch die Änderung sollen vor allem Leistungen, die eine gemeinnützige Stiftung zu Gunsten des Beitragzählers dadurch erbringt, dass sie dessen Zuwendung öffentlich bekannt gibt, von der Steuer befreit werden.

2.3.4 Verzicht auf die Einführung eines Rückübertragungsrechts

Innerhalb der Arbeiten zum vorliegenden Entwurf befasste sich die WAK-S wie auch deren Subkommission mit der Idee der Einführung einer Rückübertragungsmöglichkeit. Damit hätte der Stifter nach einer gewissen Zeit den eingebrachten Betrag oder Teile davon wieder zurückfordern können, sofern er einen entsprechenden Vorbehalt bei der Errichtung der Stiftung angebracht hätte. Der Rückübertragungsvorbehalt hätte den Stiftern eine Art Gewissheit geben sollen, im schlimmsten Fall noch eine «Rückversicherung» zu haben, sollten sie durch unglückliche Umstände je in eine finanzielle Notlage geraten.

Die Einführung einer Rückübertragungsmöglichkeit wäre aber für alle Beteiligten (Steuerpflichtige, Steuerbehörden, Stiftungen, Stiftungsaufsicht) mit einem Mehraufwand verbunden gewesen, hätten doch erhebliche zivil- und steuerrechtliche Regelungen eingeführt werden müssen, um allfälligen Missbrauch (Steuerhinterziehung, Geldwäscherei) vorzubeugen. Dadurch wäre auch die Verständlichkeit des Gesetzes erschwert. Zudem wäre der Ruf der Schweizer Stiftungen unter Umständen geschädigt worden. Im vorliegenden Entwurf wurde daher auf ein Rückübertragungsrecht verzichtet.

2.3.5 Antrag der Minderheit

Eine *Minderheit* (Leuenerberger und Béguelin) möchte weitgehend am geltenden Recht festhalten und die Grenze der maximalen Abzugsberechtigung freiwilliger Leistungen an steuerbefreite juristische Personen bei 10 % des Reineinkommens

oder Reingewinns belassen. Lediglich die Erweiterung der Abzugsfähigkeit auf Zuwendungen an das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen und seine Anstalten, wie dies der Entwurf vorsieht, soll berücksichtigt werden. Die vorgesehenen Erhöhungen der Abzugsmöglichkeit von Zuwendungen sei aus verschiedenen Gründen abzulehnen.

Als Konkretisierung des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots gilt das Prinzip der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Würde die Leistungsfähigkeit durch eine Zuwendung an eine Stiftung geschmälert, so läge darin eine Beeinträchtigung des genannten Prinzips. Ein stiftender Steuerzahler mit hohem Einkommen könnte gleichviel Steuern bezahlen müssen, wie eine nicht stiftende Person mit bedeutend geringerem Einkommen. Zudem würden solche Abzüge Steuerpflichtige mit hohen Marginalsätzen ungleich stärker begünstigen als Steuerpflichtige mit tieferen Einkünften.

Indem ein stiftender Steuerzahler in die Lage versetzt wird, zu entscheiden, dass bestimmte Mittel für von ihm ausgewählte öffentliche Aufgaben eingesetzt werden, würde auch die Finanzhoheit der Bundesversammlung eingeschränkt. Ein demokratischer Entscheidungsprozess über die öffentlichen Ausgaben würde dadurch verhindert.

Schliesslich verursachten die vorgeschlagenen Abzugsmöglichkeiten Steuerausfälle, die angesichts der massiven Verschlechterung der Haushaltslage nicht opportun seien.

2.3.6 Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens

Über den Vorentwurf der WAK-S wurde ein Vernehmlassungsverfahren bei den Kantonen durchgeführt, das vom 4. Juni bis 31. Juli 2003 dauerte. 25 Kantone liessen sich vernehmen. Der Kanton Zug verzichtete wegen der knappen Frist auf eine Stellungnahme. Zum Entwurf äusserte sich auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK), die nur zur steuerrechtlichen Regelung Stellung nahm.

2.3.6.1 Die Meinung der Kantone zur vorgeschlagenen Revision des Zivilgesetzbuchs

Notwendigkeit einer Revision des Stiftungsrechts

Die Frage, ob eine Revision des Stiftungsrechts nötig ist, wurde von allen Teilnehmern mit einer Ausnahme (GL, der allerdings die vorgeschlagenen Rechtsänderungen grossmehrheitlich begrüsst) bejaht. Ausdrücklich zugestimmt wurde dem Hauptanliegen der Vorlage, der Schaffung gesetzlicher Rahmenbedingungen, die die Errichtung von Stiftungen fördern sollen.

Einführung eines Rechts des Stifters auf Zweckänderung

Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Recht des Stifters auf Zweckänderung vorzusehen ist, gingen die Meinungen der Kantone auseinander.

Sechs Kantone (AI, BE, GR, LU, NW, OW) befürworteten ausdrücklich die vorgeschlagene Regelung: Diese steigere die Attraktivität der Stiftung und erhöhe die Stiftungsfreudigkeit. Die Neue Regelung löse zudem die heutigen Probleme mindestens teilweise, ohne den Schutz der Interessen der Destinatäre zu schwächen.

Dreizehn Kantone (AG, BS, FR, GE, JU, NE, SH, SO, TG, TI, VD, VS, ZH) lehnten den Vorschlag ab. Sie machten geltend, die geltenden Vorschriften seien flexibel genug, und die Praxis habe Lösungen gefunden, um die Strenge des geltenden Rechts zu mildern. Der Änderungsvorschlag stelle ausserdem einen schweren Eingriff in den Grundsatz der Dauerhaftigkeit der Stiftung dar, was die Grosszügigkeit der Spender bremsen könne und die Stellung der Destinatäre verschlechtere. Die Gefahr, dass der Zweckänderungsvorbehalt als Möglichkeit zur unerwünschten Vermögensrückübertragung missbraucht werde, sei schliesslich zu markant. Andere Kantone schliesslich standen dem Vorschlag skeptisch gegenüber und fragten sich, ob die Neuregelung, die für die Stifter eher mehr Einschränkungen als Erleichterungen bringe, ihr Ziel überhaupt erreichen könne.

Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle

Auf die Frage, ob es angebracht ist, für die Stiftungen eine obligatorische Revisionsstelle vorzuschreiben, gaben alle Kantone eine positive Antwort. Durch die Schliessung dieser wichtigen Lücke werde die Transparenz und so auch die Glaubwürdigkeit der Stiftungen sowie das Vertrauen von Spendern und Destinatären erhöht. Weiter würden dadurch die Voraussetzungen für eine zunehmende Professionalisierung geschaffen. Die Neuregelung ermögliche zudem eine effiziente und gleichzeitig verwaltungswirtschaftliche Aufsicht. Dank ihrer Flexibilität erlaube schliesslich die neue Regelung Anpassungen an die unterschiedliche Komplexität der Struktur der einzelnen Stiftungen.

2.3.6.2 Die Meinung der Kantone zur vorgeschlagenen Revision des Bundessteuerrechts

Erhöhung der Abzugsfähigkeit der Zuwendungen

Die vorgeschlagene, allgemeine Vervierfachung des Abzugs gemeinnütziger Zuwendungen wird von den meisten Kantonen als unverhältnismässig erachtet und deshalb abgelehnt. Zustimmend äusserten sich die Kantone BL, SZ und TI sowie die FDK. Deren Zustimmung wird allerdings wieder erheblich durch den zusätzlichen Hinweis relativiert, dass sie einen Abzug von 20 % vorziehen würden. Für den Fall, dass eine Erhöhung der Abzugsmöglichkeit dennoch beschlossen würde, erachteten fünfzehn Kantone (AG, AR, FR, GE, GL, NE, NW, OW, SG, SH, SO, TG, UR, VS, ZH sowie die FDK) eine Erhöhung auf 20 %, eine Grenze, die auch einige kantonale Gesetze kennen, als angemessen.

Die Kantone, welche eine Erhöhung auf 40 % ablehnten, führten zur Begründung insbesondere an, dass die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zumindest teilweise in Frage gestellt würden. Weiter wurde auf die übermässigen Steuerausfälle sowie auf die erhöhten Missbrauchsmöglichkeiten und den damit verbundenen erhöhten Kontrollaufwand hingewiesen. Gewisse Kantone befürchteten weiter, es würde Druck auf die kantonalen Gesetzgeber entstehen, ebenfalls eine

entsprechende Erhöhung einzuführen, wodurch der Standortwettbewerb unter den Kantonen verschärft würde.

Erhöhung des Abzuges auf 100 % unter bestimmten Bedingungen

Aus den gleichen Überlegungen, die zu einer Ablehnung der Erhöhung des Abzugs auf 40 % führten, wurde auch die für besondere Fälle vorgeschlagene Erweiterung des Abzugs auf 100 % von nahezu allen Kantonen (mit Ausnahme von BL, BS und SZ) und der FDK abgelehnt. Einzelne Kantone (LU, NW) hätten dennoch einer Erhöhung auf maximal 30 % oder 50 % zustimmen können.

Einführung der Abzugsfähigkeit von Sachleistungen

Bei der Erweiterung des heutigen Abzugs von Geldleistungen auf einen solchen von Geld- und Sachleistungen hielten sich die zustimmenden und die ablehnenden Stimmen der Kantone nahezu die Waage. Grundsätzlich abgelehnt wurde diese Erweiterung von den Kantonen AG, AI, AR, BE, GR, JU, LU, NE, NW, SZ, TG und VS. Die Kantone BL, BS, FR, GE, GL, OW, SG, SH, SO, TI, UR, VD, ZH und die FDK stimmten hingegen dem Vorschlag grundsätzlich zu. In der Regel machten die gutheissenden Vernehmlassungsteilnehmer ihre Zustimmung aber von der Einführung klarer Bewertungsgrundsätze und Limiten abhängig.

Erweiterung des Adressatenkreises

Die vorgeschlagene Erweiterung des Adressatenkreises wurde von den meisten Kantonen (ausser NE und TI) sowie von der FDK grundsätzlich bejaht. Die Kantone AG, AR, TG, UR und VS stimmten unter dem Vorbehalt zu, dass die Abzugsfähigkeit auf 20 % des Reineinkommens bzw. Reingewinns beschränkt bleibe.

Änderung des MWSTG

Soweit sich die Kantone in ihren Vernehmlassungen zum vorgeschlagenen neuen Artikel 33a im Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer äusserten, kann festgestellt werden, dass alle – mit Ausnahme des Kantons NE – eine solche Gesetzesergänzung begrüßten und demzufolge damit einverstanden waren.

3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

3.1 Erläuterungen zu den Bestimmungen des Zivilgesetzbuchs

Art. 57 Abs. 3 ZGB

Artikel 57 Absatz 3 ZGB wird entsprechend der neuen Regelung der Stiftungsaufhebung in Artikel 88 ZGB angepasst. Nach dem Entwurf ist es nämlich Sache der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde, Stiftungen, deren Zweck unerreichbar, widerrechtlich oder unsittlich geworden ist, auf Antrag oder von Amtes wegen aufzuheben (Art. 88 Abs. 1 ZGB).

Da die Zuständigkeit für die Aufhebung nicht mehr systematisch bei einer Justizbehörde liegt, muss in Artikel 57 Absatz 3 ZGB das Adverb «gerichtlich» gestrichen werden.

Die Aufhebung von Familienstiftungen und kirchlichen Stiftungen erfolgt weiterhin durch ein Gericht (Art. 88 Abs. 2 ZGB).

Art. 81 Abs. 1 und 3 (neu) ZGB

Gemäss Artikel 81 Absatz 1 ZGB kann die Stiftung in der Form einer öffentlichen Urkunde oder durch letztwillige Verfügung errichtet werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts⁵ ist es hingegen nicht zulässig, eine Stiftung durch eine Vertragsklausel in einem Erbvertrag zu errichten.

Im Rahmen des Vorentwurfs für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 begrüsst alle Vernehmlassungsteilnehmer den Vorschlag, die Errichtung von Stiftungen auch durch Erbvertrag zuzulassen.

Indem in Artikel 81 Absatz 1 ZGB der Begriff «letztwillige Verfügung» durch «Verfügung von Todes wegen» ersetzt wird, wird die Stiftungserrichtung durch Erbvertrag zugelassen.

Wird eine Stiftung durch Verfügung von Todes wegen errichtet, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Erben dem Willen des Erblassers nicht entsprechen und die Stiftung «vergessen». Um dem abzuwehren, hat die Behörde, welche die Verfügung von Todes wegen eröffnet, nach Artikel 81 Absatz 3 ZGB dem zuständigen Handelsregisterführer die Errichtung der Stiftung mitzuteilen. Dieser muss nach Artikel 103 Absatz 1 der Handelsregisterverordnung der Aufsichtsbehörde die Stiftungseintragung mitteilen und sich von dieser bestätigen lassen, dass sie die Aufsicht übernimmt.

Art. 83 Abs. 2–4 (neu) ZGB

In der Botschaft des Bundesrats zur Revision des Obligationenrechts vom 19. Dezember 2001⁶ (Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung) wird eine neue Regelung des Vorgehens bei Mängeln in der Organisation juristischer Personen vorgeschlagen, die für sämtliche Gesellschaftsformen des Obligationenrechts Anwendung finden soll. Für den Verein und die Stiftung werden Regelungen vorgeschlagen, die den Besonderheiten dieser Rechtsformen angepasst sind.

Da die Revision von Artikel 83 ZGB in engem Zusammenhang zur vorliegenden parlamentarischen Initiative steht, wird vorgesehen, den Vorschlag des Bundesrats zu übernehmen. Zu einem späteren Zeitpunkt muss der Entwurf für die Revision des Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechend angepasst werden.

Im Wesentlichen enthält Artikel 83 ZGB die folgenden Neuerungen:

- Die Aufsichtsbehörde kann nicht nur bei der Stiftungserrichtung die erforderlichen Massnahmen ergreifen, sondern auch, wenn zu einem späteren Zeitpunkt Mängel in der Organisation festgestellt werden.
- Artikel 83 ZGB soll ermöglichen, allen Formen von Mängeln abzuwehren, die in der Organisation auftreten können. Dabei kann es sich um ein fehlendes Organ oder um ein Organ handeln, das nicht rechtmässig (nach den Vorschriften des Gesetzes, der Stiftungsurkunde und des Reglements) zusammengesetzt ist. Das Eingreifen der Aufsichtsbehörde ist insbesondere dann

⁵ BGE 96 II 273, E. 4–8

⁶ BBl 2002 3148

gerechtfertigt, wenn eine Revisionsstelle die Unabhängigkeitserfordernisse nicht erfüllt, die in Artikel 83a Absatz 2 ZGB festgelegt sind.

- Die Aufsichtsbehörde handelt von Amtes wegen. Gemäss Artikel 941a (neu) OR muss der Handelsregisterführer der zuständigen Aufsichtsbehörde Mitteilung machen, wenn er Mängel in der Organisation einer Stiftung feststellt.
- Die Aufsichtsbehörde kann alle erforderlichen Massnahmen treffen, um dem Mangel in der Organisation der Stiftung abzuhelpfen. In Artikel 83 Absatz 2 ZGB sind folgende Beispiele angeführt: Ansetzung einer Frist für die Stiftung, binnen derer der rechtmässige Zustand wieder herzustellen ist; Ernennung des fehlenden Organs oder eines Sachwalters. Denkbar sind auch weitere geeignete Massnahmen wie eine Anpassung der Stiftungsurkunde oder des Reglements. Nach Artikel 83 Absatz 4 ZGB trägt die Stiftung die Kosten dieser Massnahmen.
- Nach geltendem Recht kann das Stiftungsvermögen nicht einer anderen Stiftung mit gleichartigem Zweck zugewendet werden, wenn der Stifter dagegen Einspruch erhebt oder wenn die Stiftungsurkunde diese Möglichkeit ausschliesst. Einer im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Anregung folgend wird in Artikel 83 Absatz 3 ZGB auf diese Einschränkung verzichtet. Hervorzuheben ist, dass auch die Änderung des Stiftungszwecks nach Artikel 86 ZGB gegen den Willen des Stifters bzw. entgegen einer verbietenden Klausel in der Stiftungsurkunde erfolgen kann. Für beide Tatbestände wird somit diesbezüglich dieselbe Regelung gelten.

Art. 83a ZGB (neu)

Diese Bestimmung verpflichtet die Stiftungen zur Bezeichnung einer Revisionsstelle und legt die Anforderungen an deren Unabhängigkeit und Befähigung fest. Die Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle wurde bereits im Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 sowie im Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) vom 29. Juni 1998 vorgeschlagen. In beiden Fällen wurde der Vorschlag im Vernehmlassungsverfahren positiv aufgenommen. Zumindest auf Bundesebene verlangen die Aufsichtsbehörden übrigens in der Praxis bereits heute, dass eine Revisionsstelle bezeichnet wird.

Nur die so genannten klassischen Stiftungen sind zur Bezeichnung einer Revisionsstelle verpflichtet. Gemäss Artikel 87 Absatz 1^{bis} ZGB sind die Familienstiftungen und die kirchlichen Stiftungen von dieser Pflicht befreit. Sie können jedoch auf freiwilliger Basis eine Revisionsstelle bezeichnen.

Abs. 1

Nach Artikel 83a Absatz 1 ZGB ist das oberste Stiftungsorgan für die Ernennung der Revisionsstelle zuständig. Es kann die Revisionsstelle auch jederzeit mit sofortiger Wirkung abberufen (zum Aktienrecht vgl. Art. 727e Abs. 3 OR). Die Revisionsstelle wird (wie die übrigen Organe der Stiftung) in das Handelsregister eingetragen.

Abs. 2

Die Revisionsstelle kann eine natürliche oder eine juristische Person sein. Artikel 83a Absatz 2 ZGB spricht von «den mit der Revision *beauftragten* Personen» und macht damit klar, dass das Rechtsverhältnis zwischen der Stiftung und der

Revisionsstelle auf einem Auftrag beruht, der als solcher nach Artikel 404 Absatz 1 OR jederzeit widerrufen werden kann. Ehrenamtliche und nicht professionelle Revisoren sind auch nach der Neuregelung zuzulassen.

Gemäss Artikel 83a Absatz 2 ZGB müssen die mit der Revision beauftragten Personen von der Stiftung unabhängig sein (zum Aktienrecht vgl. Art. 727c OR). Der Entwurf setzt (unwiderlegbar) voraus, dass die Unabhängigkeit in bestimmten Situationen nicht gewährleistet ist. Dies gilt namentlich, wenn die mit der Revision beauftragten Personen:

- einem anderen Organ der Stiftung angehören;
- in einem Arbeitsverhältnis zur Stiftung stehen (z.B. wenn sie die Buchhaltung der Stiftung führen);
- enge verwandtschaftliche Beziehungen zu Mitgliedern von Organen der Stiftung haben;
- Destinatäre der Stiftung sind.

Die Aufsichtsbehörde prüft die Einhaltung der Unabhängigkeitserfordernisse und kann gegebenenfalls gestützt auf Artikel 83 Absatz 2 ZGB eingreifen. Der Handelsregisterführer muss im Zeitpunkt, in dem die Eintragung beantragt wird, ebenfalls prüfen, ob die Gesetzesvorschriften eingehalten werden.

Abs. 3

Die mit der Revision beauftragten Personen müssen über die erforderliche Befähigung für die Erfüllung ihrer Aufgaben, d.h. für die Prüfung der Rechnungsführung und der Vermögenslage der Stiftung, verfügen (zum Aktienrecht vgl. Art. 727a OR). Gemäss Artikel 83a Absatz 3 ZGB kann der Bundesrat die Voraussetzungen festlegen, unter denen die Stiftung ausnahmsweise einen besonders befähigten Revisor beziehen muss. Dieser Begriff stammt aus dem Aktienrecht⁷. Die im Obligationenrecht vorgesehenen Grössekriterien lassen sich jedoch nicht auf die Stiftungen anwenden. Vielmehr muss den Besonderheiten der Stiftungen Rechnung getragen werden, indem auf Kriterien wie die Höhe des Dotationskapitals, die jährlichen Spendeneinnahmen oder den Betrieb eines kaufmännischen Unternehmens durch die Stiftung abgestellt wird.

Abs. 4

Nach Artikel 83a Absatz 4 ZGB kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, die der Bundesrat in einer Verordnung festlegt. Mit dieser Bestimmung kann den Bedürfnissen der Praxis Rechnung getragen und gleichzeitig die Rechtssicherheit und eine einheitliche Praxis unabhängig von der zuständigen Aufsichtsbehörde gewährleistet werden. Die Befreiung sollte allerdings die Ausnahme darstellen und insbesondere für jene Stiftungen gelten, die nur ein sehr kleines Vermögen oder eine sehr beschränkte Geschäftstätigkeit aufweisen. Der Bundesrat muss zudem die Modalitäten und vor allem die Dauer der Befreiung regeln.

⁷ Art. 727b OR; Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

Es wurde geprüft, ob im Gesetz eine Grenze des Dotationskapitals festzulegen wäre, unterhalb der die Stiftung automatisch von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit wäre. Diese Lösung wurde jedoch verworfen, da sie zu wenig differenziert wäre.

Art. 83b ZGB (neu)

Artikel 83b ZGB regelt die Tätigkeit der Revisionsstelle. Diese prüft die Rechnungsführung und die Vermögenslage der Stiftung (vgl. Art. 728 OR zum Aktienrecht). Die mit der Revision beauftragten Personen müssen insbesondere überprüfen, ob die Jahresrechnung (vgl. dazu Art. 84b ZGB) gemäss den gesetzlichen Vorschriften und den Bestimmungen der Stiftungsurkunde erstellt wurde.

Das Ergebnis der Prüfung wird in einem Bericht festgehalten. Dieser enthält auch die Namen der Personen, die die Revision vorgenommen haben, und bestätigt, dass diese Personen die Befähigungs- und Unabhängigkeitserfordernisse erfüllen. Der Revisionsbericht wird dem Stiftungsrat abgegeben.

Neben ihrer Revisionstätigkeit im engeren Sinne übernimmt die Revisionsstelle auch bestimmte Aufgaben bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit (vgl. dazu Art. 84a ZGB).

Art. 84 Abs. 1^{bis} ZGB (neu)

Artikel 84 Absatz 1^{bis} ZGB erlaubt den Kantonen ausdrücklich, die Stiftungsaufsicht zu zentralisieren und damit die von den Gemeinden ausgeübte Aufsicht abzuschaffen. Dieser Vorschlag wurde im Vernehmlassungsverfahren zum Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 mehrheitlich begründet.

Art. 84a ZGB (neu)

Artikel 84a ZGB entspricht Artikel 84b des Vorentwurfs für die Revision des Stiftungsrechts von 1993.

Diese Bestimmung übernimmt weitgehend die aktienrechtliche Regelung bei Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 f. OR). Besteht begründete Besorgnis, dass die Stiftung überschuldet ist oder ihre Verbindlichkeiten längerfristig nicht mehr erfüllen kann, muss das oberste Stiftungsorgan unverzüglich eine Zwischenbilanz aufstellen und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorlegen. Ist die Stiftung tatsächlich überschuldet oder längerfristig illiquid, muss die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde vorgelegt werden. Diese hat dann die erforderlichen Massnahmen zu treffen (z.B. Einschränkung des Stiftungszwecks, Aufhebung der Stiftung oder Festlegung von Sanierungsmassnahmen).

Falls es nicht möglich ist, die Stiftung durch aufsichtsrechtliche Massnahmen zu sanieren, kann die Aufsichtsbehörde die im Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG)⁸ vorgesehenen vollstreckungsrechtlichen Massnahmen beantragen. Im Übrigen ist Artikel 725a OR sinngemäss anwendbar. Nach dieser Bestimmung kann der Richter den Konkurs auf Antrag der Aufsichtsbehörde oder eines Gläubigers aufschieben, falls Aussicht auf Sanierung besteht.

⁸ SR 281.1. Vgl. Art. 39 Abs. 1 Ziff. 12 SchKG.

Art. 84b ZGB (neu)

Abs. 1

Artikel 84b Absatz 1 ZGB sieht ausdrücklich vor, dass die Stiftungen zur Buchführung verpflichtet sind. Die Buchführung ist die unabdingbare Voraussetzung für die in Artikel 83a ZGB geforderte Revision der Jahresrechnung. Die Festschreibung dieser Pflicht im Gesetz ist umso wichtiger, als Stiftungen nach der heutigen Rechtsprechung des Bundesgerichts⁹ nur dann der Buchführungspflicht unterstehen, wenn sie im Sinne von Artikel 934 Absatz 1 OR ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

Abs. 2

Die Erstellung der Jahresrechnung ist in den Artikel 957 ff. OR geregelt, die sinn-gemäss Anwendung finden. Betreibt jedoch die Stiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die aktienrechtlichen Vorschriften (Art. 662 ff. OR) sinngemäss anwendbar.

Art. 85 ZGB

Nach geltendem Recht darf der Bundesrat auf Antrag der Aufsichtsbehörde und nach Anhörung des obersten Stiftungsorgans die Organisation der Stiftung ändern, wenn diese unter der Aufsicht des Bundes steht. Der Bundesrat hat diese Kompetenz dem Eidgenössischen Departement des Innern übertragen¹⁰. Mit der Neuformulierung von Artikel 85 ZGB wird diese Kompetenzdelegation berücksichtigt.

Art. 86 Abs. 1 ZGB

Artikel 86 Absatz 1 ZGB wird in zwei Punkten geändert:

- Wie in Artikel 85 ZGB wird die Kompetenz, eine Änderung des Stiftungszwecks zu beschliessen, von nun an der zuständigen Bundesbehörde und nicht mehr dem Bundesrat zuerkannt.
- Im geltenden Recht ist vorgesehen, dass nur die Aufsichtsbehörde der zuständigen Behörde eine Änderung des Stiftungszwecks beantragen kann. Im Entwurf wird diese Befugnis auf das oberste Stiftungsorgan ausgedehnt¹¹. In beiden Fällen hört die zuständige Bundes- oder Kantonsbehörde das oberste Stiftungsorgan beziehungsweise die Aufsichtsbehörde an, bevor sie ihre Entscheidung fällt.

Art. 86a (neu) ZGB

Artikel 86a ZGB ermöglicht dem Stifter, bei der zuständigen Behörde eine Änderung des Stiftungszwecks zu beantragen. Der Stifter kann sich damit die Möglichkeit vorbehalten, der Stiftung eine neue Ausrichtung zu geben.

⁹ BGE 110 Ib 17

¹⁰ Vgl. Art. 3 Abs. 2 Bst. a der Organisationsverordnung für das Eidgenössische Departement des Innern (SR 172.212.1) in Verbindung mit Art. 43 Abs. 2 und 47 Abs. 2 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes (SR 172.010).

¹¹ Zahlreiche Organisationen hatten dies in der Vernehmlassung zum Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 vorgeschlagen.

Abs. 1 und 2

Artikel 86a ZGB legt die Bedingungen fest, die für die Änderung des Stiftungszwecks erfüllt sein müssen.

Die in Absatz 1 verankerten Voraussetzungen gelten für alle so genannten klassischen Stiftungen. Im Einzelnen geht es darum:

- In der Stiftungsurkunde muss die Möglichkeit einer Änderung des Stiftungszwecks vorbehalten sein. Bei der Errichtung der Stiftung muss somit eine Bestimmung vorgesehen worden sein, in der die Zweckänderung vorbehalten wird.
- Der Stifter muss bei der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde einen Antrag auf Änderung des Zwecks der Stiftung stellen. Im Antrag ist der neue Zweck, den die Stiftung verfolgen muss, genau anzugeben; denkbar ist auch, dass der neue Zweck bereits in der Stiftungsurkunde festgelegt ist. Der Antrag kann auch aus einer Verfügung von Todes wegen des Stifters hervorgehen; gemäss Artikel 86a Absatz 5 ZGB muss die Behörde, welche die Verfügung von Todes wegen eröffnet, der zuständigen Aufsichtsbehörde die Anordnung zur Änderung des Stiftungszwecks mitteilen.
- Seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten Änderung auf Antrag des Stifters müssen mindestens zehn Jahre verstrichen sein. Der Stifter kann somit mehrmals eine Änderung des Stiftungszwecks veranlassen, sofern er zwischen den einzelnen Änderungen eine Frist von zehn Jahren einhält. Diese Zehnjahresfrist soll der Stiftung eine gewisse Beständigkeit gewährleisten und verhindern, dass ihre Tätigkeit durch häufige Zweckänderungen behindert wird.
- Wird der Antrag auf Zweckänderung vor Ablauf der Frist von zehn Jahren gestellt, muss die zuständige Behörde mit dem Erlass ihrer Verfügung zuwarten; die frühzeitige Einreichung stellt somit keinen Grund für die Ablehnung des Antrags dar.

Für Stiftungen, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck nach Artikel 56 Buchstabe g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer verfolgen, kennt Absatz 2 eine zusätzliche Voraussetzung: Auch der geänderte Zweck muss öffentlich oder gemeinnützig im Sinne des Bundessteuerrechts sein. Mit dieser zusätzlichen Einschränkung des Rechts des Stifters, den ursprünglichen Stiftungszweck zu ändern, sollen zum einen die im Vernehmlassungsverfahren wiederholt geäusserten Befürchtungen zerstreut werden, dass das Institut des Zweckänderungsvorbehalts aus steuerlichen Überlegungen missbraucht werde und praktisch einem Rückübernahmerecht des Stifters gleichkomme. Zum andern soll den Personen, die einer Stiftung mit Blick auf ihren Zweck Spenden zukommen lassen, die Garantie gegeben werden, dass ihre Gelder stets für einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verwendet werden, selbst wenn dieser nicht mehr der ursprüngliche sein sollte.

Die zuständige Behörde muss prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt sind. Gegebenenfalls ordnet sie die Änderung des Stiftungszwecks an und beantragt beim zuständigen Handelsregisteramt die Eintragung des neuen Zwecks. Der neue Stiftungszweck ist gegenüber Dritten erst wirksam, wenn er im Handelsregister eingetragen ist und im Schweizerischen Handelsamtsblatt veröffentlicht wurde (Art. 932 Abs. 2 OR). Die zuständige Behörde muss hingegen nicht prüfen, ob sich der Antrag auf

bestimmte Gründe stützt; sie verfügt somit über keinen Ermessensspielraum und muss namentlich auch nicht abklären, ob die Zweckänderung angebracht erscheint (wie dies bei der Zweckänderung gestützt auf Art. 86 Abs. 1 ZGB der Fall ist); sie muss vielmehr die Änderung des Zwecks anordnen, wenn die Bedingungen erfüllt sind. Vorbehalten bleiben jene Situationen, in denen der neue Zweck rechts- oder sittenwidrig ist oder nicht in der Rechtsform einer Stiftung verfolgt werden kann.

Abs. 3

Gemäss Artikel 86a Absatz 3 ZGB ist das Recht, eine Zweckänderung zu beantragen, höchstpersönlicher Natur. Es erlischt mit dem Tod des Stifters und kann nicht auf Dritte, auch nicht auf die Erben, übertragen werden. Ist der Stifter eine juristische Person, erlischt das Recht auf Änderung des Stiftungszwecks spätestens 20 Jahre nach der Errichtung der Stiftung. Damit soll verhindert werden, dass durch das Dazwischenschalten einer juristischen Person die Möglichkeit der Änderung des Stiftungszwecks perpetuiert wird.

Abs. 4

Artikel 86a Absatz 4 ZGB regelt die Ausübung des Rechts auf Änderung des Stiftungszwecks für den Fall, dass mehrere Stifter (natürliche oder juristische Personen) vorhanden sind. Um die Ausübung dieses Rechts zu koordinieren, sieht die Bestimmung vor, dass der Antrag zwingend von allen Stiftern gemeinsam gestellt werden muss.

Artikel 86a ZGB äussert sich nicht zur Änderung des Stiftungszwecks (auf Antrag des Stifters) bei Familienstiftungen und kirchlichen Stiftungen, die keinerlei behördlicher Aufsicht unterstehen (Art. 87 Abs. 1 ZGB). Hierbei handelt es sich um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzes. Denn eines der Hauptziele, die mit der vorliegenden Revision des Stiftungsrechts verfolgt werden, ist die Verbesserung der Rahmenbedingungen für Stiftungen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die neue Regelung ist somit hauptsächlich auf die so genannten klassischen Stiftungen ausgerichtet. Die Einführung eines Rechts des Stifters, die Änderung des Zwecks einer Familienstiftung oder einer kirchlichen Stiftung zu beantragen, würde Spezialbestimmungen erfordern, die über den Rahmen der gegenwärtigen Revision hinausgehen.

Art. 86b ZGB (neu)

Artikel 86b ZGB lehnt sich an einen Vorschlag aus dem Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 an, der im Vernehmlassungsverfahren auf breite Zustimmung gestossen ist.

Das geltende Recht enthält keine Bestimmungen über unwesentliche Änderungen des Zwecks und der Organisation der Stiftung. Artikel 86b ZGB kodifiziert die in der Rechtsprechung des Bundesgerichts entwickelten Grundsätze¹², indem für geringfügige Änderungen der Stiftungsurkunde ein vereinfachtes Verfahren vorgesehen wird. Die Aufsichtsbehörde darf unwesentliche Änderungen der Stiftungsurkunde vornehmen, sofern dies aus triftigen sachlichen Gründen als geboten erscheint und dadurch keine Rechte Dritter beeinträchtigt werden.

¹² BGE 103 Ib 161, E. 2

Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB (neu)

Gemäss Artikel 83a ZGB müssen die Stiftungen eine Revisionsstelle bezeichnen. Die Familienstiftungen und die kirchlichen Stiftungen sind jedoch nach Artikel 87 Absatz 1^{bis} ZGB von dieser Pflicht befreit. Diese Bestimmung wurde aus gesetzestechnischen Gründen in Artikel 87 ZGB aufgenommen.

Art. 88 ZGB

Mit Artikel 88 ZGB wird das geltende Recht nicht grundlegend geändert. Der Artikel schliesst einige Lücken und führt eine einheitlichere Regelung ein.

Abs. 1

Absatz 1 ist auf die Stiftungen ausgerichtet, die einer behördlichen Aufsicht unterstellt sind. Nach geltendem Recht wird eine Stiftung von Gesetzes wegen aufgehoben, sobald ihr Zweck unerreichbar geworden ist. Gemäss der Lehre¹³ muss die zuständige Behörde die Aufhebung jedoch in einer Verfügung feststellen, der nur deklaratorische Bedeutung zukommt, was gewisse Probleme bereitet. Weil die Aufhebung der Stiftung von Gesetzes wegen erfolgt, lässt sich der genaue Zeitpunkt der Aufhebung meist nicht genau bestimmen. Artikel 88 Absatz 1 ZGB schlägt deshalb die folgenden Neuerungen vor:

- Die Aufhebung der Stiftung erfolgt nicht mehr von Gesetzes wegen. Sie muss neu von der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde von Amtes wegen oder auf Antrag vorgenommen werden. Der Verfügung der zuständigen Behörde kommt konstitutive Wirkung zu¹⁴.
- Ist der Zweck der Stiftung unerreichbar geworden, muss die zuständige Behörde, bevor sie die Aufhebung verfügt, prüfen, ob die Stiftung nicht durch eine Änderung der Stiftungsurkunde (und insbesondere des Stiftungszwecks) aufrechterhalten werden kann.
- Die Kompetenz zur Aufhebung kommt der zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörde und nicht dem Gericht zu, wenn der Zweck der Stiftung widerrechtlich oder unsittlich geworden ist (Art. 88 Abs. 2 ZGB).

Abs. 2

In Artikel 88 Absatz 2 ZGB ist die Aufhebung der Familienstiftungen und der kirchlichen Stiftungen geregelt. Da diese nicht der behördlichen Aufsicht unterstehen, erfolgt ihre Aufhebung durch das Gericht.

Die neue Regelung von Artikel 88 ZGB erfordert auch geringfügige Anpassungen von Artikel 57 Absatz 3 und 89 ZGB.

¹³ Vgl. insbesondere: Harold Grüninger, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, Art. 1–359 ZGB, Basel und Frankfurt a.M. 1996, Art. 88/89 N 6.

¹⁴ Gemäss Art. 89 Abs. 2 ZGB muss die zuständige Behörde dem Handelsregister die Aufhebung der Stiftung zur Löschung des Eintrags anmelden.

Art. 89 ZGB

In Artikel 89 ZGB werden nur einige – hauptsächlich redaktionelle – Änderungen vorgenommen, die sich aus der in Artikel 88 ZGB vorgeschlagenen Regelung ergeben.

3.2 Erläuterungen zu Bestimmungen des Obligationenrechts

Art. 941a OR (neu)

Diese Bestimmung steht im Zusammenhang mit Artikel 83 Absatz 2 ZGB, der das Vorgehen bei Mängeln in der Organisation der Stiftung regelt. Stellen die Handelsregisterbehörden einen Mangel in der gesetzlich zwingend vorgeschriebenen Organisation der Stiftung fest, müssen sie der zuständigen Aufsichtsbehörde Mitteilung machen. Die Pflicht der Registerbehörden beschränkt sich auf Verstösse gegen zwingende Vorschriften, soweit die Mängel aus dem Eintrag im Handelsregister oder aus Belegen hervorgehen, wie beispielsweise das Fehlen einer Revisionsstelle oder die fehlende Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 83a ZGB). Die Handelsregisterbehörden sind hingegen nicht verpflichtet, die Einhaltung der in der Stiftungsurkunde enthaltenen Bestimmungen sicherzustellen; diese Aufgabe obliegt der Aufsichtsbehörde.

3.3 Erläuterungen zu den steuerlichen Bestimmungen

3.3.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Art. 33a (neu) DBG

Allgemeines

In dieser Bestimmung geht es um die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, die von natürlichen Personen für gemeinnützige Zwecke erbracht werden.

Im geltenden Recht ist gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe i DBG zum einen die Abzugsfähigkeit auf 10 % beschränkt. Im Weiteren ist die aktuelle Regelung so ausgestaltet, dass der entsprechende Abzug auf dem Reineinkommen nach Abzug dieser Zuwendung berechnet werden muss. Diese Regelung ist in der Praxis für den «durchschnittlichen» Rechtsanwender schwer verständlich. Sie führt zu einem Abzug von 10 % des Reineinkommens. Im Ergebnis sind es aber 9,1 % vom Reineinkommen *vor* Abzug der Zuwendung (10 in Prozent von 110).

Neu soll einerseits der zulässige Abzug bis auf 40 % erhöht werden. Sodann soll mit der Regelung der Abzugsfähigkeit im neuen Artikel 33a Absatz 1 DBG erreicht werden, dass als Basis für die Berechnung des Abzugs die um die übrigen Aufwendungen gemäss Artikel 26–33 DBG reduzierten Einkünfte gelten. Diese weitere Neuregelung hat den Vorteil, dass sie für den Steuerpflichtigen verständlich ist und zu einem effektiven Abzug von bis zu 40 % vom Reineinkommen *vor* Abzug der Zuwendungen führt. Mit der bisherigen Regelung würde dagegen ein Abzug von 40 % effektiv nur einem Abzug von 28,6 % (40 in Prozenten von 140) vom Rein-

einkommen *vor* Abzug der Zuwendungen bzw. von 40 % vom Reineinkommen entsprechen.

Von dieser Neuerung abgesehen sind in der gleichen Bestimmung noch folgende gewichtige Änderungen zu verzeichnen:

- Ausdehnung der bisher auf Geldleistungen beschränkten Zuwendungen auf übrige Vermögenswerte (Abs. 1);
- Ausdehnung der Abzugsfähigkeit auf freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (Abs. 1);
- In besonderen Fällen Abzugsmöglichkeit bis 100 % (Abs. 2).

Abs. 1

An sich würde es genügen, an Stelle von Geldleistungen und übrigen Vermögenswerten nur von Vermögenswerten zu sprechen. Für die Beibehaltung des Begriffs der Geldleistungen oder nunmehr der freiwilligen Leistungen von Geld spricht aber, dass sie nach wie vor am häufigsten sind. Die Praxis hat sich an diesen Begriff gewöhnt. Mit der zusätzlichen Erwähnung von «übrigen Vermögenswerten» wird der Gegenstand der Widmung erheblich erweitert. Dieser Begriff schliesst unbewegliches und bewegliches Vermögen sowie Kapitalvermögen (inkl. Forderungen) und Immaterialgüterrechte ein. Demgegenüber gelten Arbeitsleistungen nicht als Vermögenswerte.

Eine weitere Ausdehnung erfolgt, indem freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten ebenfalls zum Abzug vom Einkommen berechtigen. Demnach wird es z.B. möglich sein, der ETH solche Leistungen steuerwirksam zukommen zu lassen.

Artikel 56 Buchstabe g DBG erlaubt die teilweise Steuerbefreiung einer Stiftung, weil die Steuerbefreiung allein für denjenigen Anteil am Gewinn gewährt wird, der ausschliesslich und unwiderruflich gemeinnützigen Zwecken gewidmet ist.

Demgegenüber lässt Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe i DBG in der geltenden Fassung den steuerlichen Abzug der Zuwendung nur zu, wenn die Stiftung vollumfänglich steuerbefreit ist. Dies ergibt sich aus der Formulierung, wonach die Einrichtung, an welche die Zuwendung erfolgt, «ausschliesslich gemeinnützige Zwecke» verfolgen muss.

Um «Parallelität» zwischen den beiden Bestimmungen herzustellen, soll deshalb in Artikel 33a Absatz 1 DBG (der den geltenden Art. 33 Abs.1 Bst. i DBG ersetzt) auf den Zusatz «ausschliesslich» verzichtet werden. Gleiches gilt sinngemäss für Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe i StHG.

Mit der neuen Regelung ist es möglich, eine Zuwendung auch an eine bloss teilweise steuerbefreite Einrichtung als steuerlich zulässigen Abzug anzuerkennen, was vermehrte Flexibilität bedeutet. Bedingung für diese teilweise Steuerbefreiung ist aber, dass die Einrichtung für den steuerlich befreiten und den steuerlich nicht befreiten Bereich ihrer Mittelverwendung zwei getrennte Rechnungen führt.

Abs. 2

Unter folgenden Voraussetzungen soll für die direkte Bundessteuer ein Abzug von bis zu 100 % des steuerbaren Einkommens bewilligt werden können:

- Besonders wichtiges öffentliches Interesse,
- Nachhaltigkeit der Finanzierung,
- Mindestens gleich hohe Beteiligung von Kanton und Gemeinde.

Besonders wichtiges öffentliches Interesse

Am Zweck, den die Empfänger einer solchen Zuwendung verfolgen, muss ein besonders *wichtiges öffentliches Interesse* bestehen. Da die direkte Bundessteuer angesprochen ist, wird denn auch in der Regel ein bloss lokal begrenztes Interesse nicht genügen. Deshalb wird mindestens ein starkes regionales Interesse nötig und nachzuweisen sein, damit die Voraussetzung des besonders wichtigen öffentlichen Interesses bejaht werden kann. Im Falle derartiger freiwilliger Leistungen an Bund, Kantone oder Gemeinden und deren Anstalten dürfte dieses Kriterium stets als erfüllt zu betrachten sein. In den übrigen Fällen solcher Zuwendungen aber ist jeweils zu prüfen, ob am Zweck der bedachten juristischen Person tatsächlich ein besonders wichtiges öffentliches Interesse besteht.

Nachhaltigkeit der Finanzierung

Auch in Bezug auf dieses Kriterium ist davon auszugehen, dass es im Fall solcher freiwilliger Leistungen an Bund, Kantone oder Gemeinden und deren Anstalten stets als erfüllt zu gelten hat. Anders bei juristischen Personen. Das Kriterium der nachhaltigen Finanzierung bedeutet hier, dass die Existenz der juristischen Person, welcher eine entsprechende Zuwendung ausgerichtet wird, auf Grund dieser oder anderer Zuwendungen finanziell gesichert ist. Diese weitere Voraussetzung ist insbesondere dann zu verlangen, wenn es um die Errichtung oder die Übernahme von Bauten durch die juristische Person geht. Die steuerliche Anerkennung eines hohen Abzugs für eine Zuwendung soll nicht später hohe Folgekosten für die öffentliche Hand auslösen. Die *nachhaltig gesicherte Finanzierung der juristischen Person* soll also verhindern, dass der Betrieb einer juristischen Person später der öffentlichen Hand erhebliche Kosten verursacht. Die nachhaltige Finanzierung ist mit anderen Worten vor allem wichtig bei Aktivitäten, welche die Öffentlichkeit ohne den privaten Anstoss nicht tun würde. Der private Anstoss darf nicht zu einer langfristigen Ausdehnung der öffentlichen Ausgaben führen.

Mindestens gleich hohe Beteiligung von Kanton und Gemeinde (Opfersymmetrie)

Ein drittes Kriterium liegt in der sog. *«Opfersymmetrie»* zwischen den staatlichen Ebenen. Jeder Abzug einer Zuwendung bei der direkten Bundessteuer über die *«ordentlichen»* 40 % hinaus muss deshalb von einem prozentual mindest gleich hohen Abzug bei der direkten Steuer von Kanton und Gemeinde begleitet sein.

Auf folgende Punkte ist weiter hinzuweisen:

- Zum Abzug: Massgeblich für die Höhe des Abzugs bei der direkten Bundessteuer ist die Anknüpfung an den Abzug bei der direkten Steuer von Kanton und Gemeinde. Dabei ist jedoch zu beachten, dass *nicht ein in absoluten Zahlen gleich hoher Betrag* verlangt werden kann. Dies würde nämlich voraussetzen, dass die Bemessungsgrundlagen von direkter Bundessteuer sowie von direkter Kantons- und Gemeindesteuer gleich hoch wären. Das trifft jedoch keineswegs zu: So bestehen bei diesen Steuern z.B. unterschiedliche

Abzüge oder es kann ein Steuerpflichtiger ein Geschäft ausserhalb seines Wohnsitzkantons betreiben, was zu divergierenden steuerlichen Bemessungsgrundlagen für Bund sowie Kanton und Gemeinde führt. Dieser Situation kann nur eine *prozentuale* Betrachtungsweise – wie vorgeschlagen – Rechnung tragen. Das andere Element, der *prozentual mindestens gleich hohe Abzug*, soll die genannte «Opfersymmetrie» garantieren, also sicherstellen, dass der Verzicht auf Steuersubstrat zugunsten eines gemeinnützigen Zwecks nicht nur die direkte Bundessteuer, sondern auch – in mindestens gleicher Weise – die Kantons- und Gemeindesteuer trifft. Ein Abzug z.B. von 80 % vom entsprechenden Einkommen (d.h. von den um die Aufwendungen [Art. 26–33] verminderten Einkünften) bei der direkten Bundessteuer würde also voraussetzen, dass bei der Kantons- und Gemeindesteuer ein prozentual mindestens gleich hoher Abzug in Kauf genommen wird. Flexibilität bestünde jedoch in «umgekehrter Richtung», nämlich dahingehend, dass im erwähnten Beispiel bei der direkten Bundessteuer ein Abzug auch in niedrigerer Höhe als 80 % zuerkannt werden könnte. Damit liesse sich gegebenenfalls der unterschiedlichen Wichtigkeit eines gemeinnützigen Zwecks für die drei staatlichen Ebenen Rechnung tragen.

- Zur Bewilligungsinstanz: Auszugehen ist davon, dass Veranlagung und Bezug der direkten Bundessteuer den Kantonen übertragen sind. Dem Bund kommt ausschliesslich die Aufsichtskompetenz zu (Art. 103 DBG). Der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, welche Teil der kantonalen Steuerverwaltung ist, obliegen Leitung und Überwachung des Vollzugs der direkten Bundessteuer (Art. 104 DBG). Sie wird daher auch über die Gewährung des in Frage stehenden Abzugs zu befinden haben, d.h. die damit verbundene Veranlagung treffen müssen. Allerdings wird diese Stelle wegen des Gebots der Opfersymmetrie gegen den Willen der für die Staats- und Gemeindesteuern zuständigen Instanz (in der Regel die kantonale Regierung) keinen «besonderen Fall» bewilligen können. Deshalb wird für die Bewilligungsinstanz die neutrale Formulierung «der Kanton» verwendet.
- Die Eidgenössische Steuerverwaltung kann im Rahmen ihrer Aufsichtskompetenz von den ihr zustehenden Befugnissen Gebrauch machen: Dazu gehört, sich bei den Verhandlungen der Veranlagungsbehörden vertreten zu lassen und diesen Anträge zu stellen (Art. 134 DBG), gegen jede Veranlagungsverfügung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Beschwerde zu erheben (Art. 141 und 145 DBG) und die Entscheide der kantonalen Beschwerdeinstanz(en) mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht anzufechten (Art. 146 DBG). Damit kann auf eine einheitliche Rechtspraxis hingewirkt werden.

Abs. 3

Nach Absatz 3 soll die öffentliche Bekanntgabe von Zuwendungen deren Abzugsfähigkeit beim Stifter nicht beeinträchtigen. An sich ist diese Feststellung für das Recht der direkten Steuern eine Selbstverständlichkeit. Die Abzugsfähigkeit der Zuwendung hängt ausschliesslich davon ab, ob der Empfänger nach Artikel 56 Buchstabe g DBG öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgt bzw. der öffentlichen Hand oder ihren Anstalten zuzuordnen ist. Die Bekanntgabe, dass entsprechende Zuwendungen getätigt worden sind, ändert an dieser Grundvoraussetzung nichts.

Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG

Abgesehen davon, dass es sich hier um Abzüge vom Reingewinn handelt, gelten grundsätzlich die gleichen Bemerkungen wie zu Artikel 33a Absätze 1–3 DBG hievor. Diese Bemerkungen betreffen folgende Neuerungen:

- Ausdehnung der bisher auf Geldleistungen beschränkten Zuwendungen auf übrige Vermögenswerte (vgl. Kommentar zu Art. 33a Abs. 1);
- Ausdehnung der Abzugsfähigkeit auf freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten (vgl. Kommentar zu Art. 33a Abs. 1);
- Abzugsmöglichkeit bis 100 % unter bestimmten Voraussetzungen (vgl. Kommentar zu Art. 33a Abs. 2);
- Feststellung, dass die öffentliche Bekanntgabe von Zuwendungen deren Abzugsfähigkeit nicht beeinträchtigt (vgl. Kommentar zu Art. 33a Abs. 3).

3.3.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

Im StHG gelten grundsätzlich die gleichen Vorschriften wie im DBG. Aus diesem Grund sind für die StHG-Bestimmungen im Wesentlichen die gleichen Ausführungen massgeblich wie zu den entsprechenden DBG-Vorschriften. Die nachstehende Konkordanztafel stellt die Verbindung zwischen StHG und DBG her:

Artikel StHG

Artikel DBG

Art. 9 Abs. 2 Bst. i und i^{bis}

Art. 33a

Art. 25 Abs. 1 Bst. c

Art. 59 Abs. 1 Bst. c, c^{bis} und c^{ter}

Besonderheiten beim StHG:

Art. 9 Abs. 2 Bst. i StHG

Da die Bundesverfassung in Artikel 129 die Steuerfreibeträge (Abzüge) ausdrücklich ausklammert, werden im StHG weder der Satz von 40 % noch die Möglichkeit erwähnt, in besonderen Fällen den Abzug auf 100 % zu erhöhen. Diese Kompetenz verbleibt in der Autonomie des kantonalen Gesetzgebers.

Art. 25 Abs. 1 Bst. c StHG

Es gelten sinngemäss die Ausführungen zu Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe i StHG.

3.3.3 Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG)

Art. 5 Abs. 1 Bst. f VStG (neu)

Bei der vorgeschlagenen Änderung handelt es sich um eine Angleichung an die Terminologie des DBG.

3.3.4 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)

Die vorgeschlagene Bestimmung (Art. 33a), welche das MWSTG ergänzen soll, enthält neu eine besondere Regelung, welche die mehrwertsteuerliche Behandlung der öffentlichen Bekanntmachung von Zuwendungen im Zusammenhang mit gemeinnützigen Organisationen ordnet. Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden, nämlich zunächst der Fall, dass eine gemeinnützige Organisation Empfängerin von Zuwendungen ist, sodann der Fall, dass eine solche Organisation Zuwendungen ausrichtet.

Abs. 1

Absatz 1 regelt den Fall, dass die gemeinnützige Organisation Empfängerin einer Zuwendung ist. Mehrwertsteuerrechtlich stellt sich hier das Problem, ob die gemeinnützige Organisation eine steuerbare Leistung (namentlich eine Werbe-, Bekanntmachungs- oder imagefördernde Leistung) zu Gunsten des Beitragszahlers erbringt, wenn sie diesen öffentlich bekannt macht, insbesondere ihm für seinen Beitrag öffentlich dankt. Nach geltender Praxis liegt keine steuerbare Leistung vor, weshalb man in diesem Fall auch von Spenden spricht, wenn der Beitragszahler einmal oder mehrmals genannt wird:

- in einem Jahres-, Rechenschafts- oder Forschungsbericht *mit oder ohne* Hinweis auf seine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit;
- in anderen Publikationen *ohne* Hinweis auf seine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit.

Die in diesem Absatz 1 enthaltene Bestimmung weitet gegenüber der geltenden Praxis den Spendencharakter von Zuwendungen auf Fälle aus, in denen der Beitragszahler in einer anderen Publikation (z.B. in einem Programmheft, einem Sonderdruck, einer Zeitschrift oder auf einem Plakat) mit Hinweis auf seine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit genannt wird. In solchen Fällen kann nämlich in aller Regel nicht mehr von einer blossen Spende gesprochen werden, sondern es ist von einem Sponsoringsachverhalt mit Gegenleistung auszugehen. Das heisst, dass der Empfänger der Zuwendung oder des Beitrags als Gegenleistung dafür den Namen oder die Firma des Sponsors als Unternehmen in einer Publikation nennt und damit eine Werbe- oder sonstige imagefördernde Bekanntmachungsleistung zu Gunsten des Sponsors erbringt. Die Zuwendung wird damit zum Entgelt für eine steuerbare Dienstleistung.

Absatz 1 verhindert neu die Steuerbarkeit, wenn die gemeinnützige Organisation den Beitragszahler lediglich in neutraler Form nennt, also unter Weglassung aller Zusätze, die besonders werbewirksam oder imagefördernd sein können, wie namentlich Hinweise auf Produkte, welche der Beitragszahler herstellt oder vertreibt. Soweit die gemeinnützige Organisation jedoch bei der Nennung des Beitragszahlers lediglich dessen Logo oder dessen Originalfirmenzug verwendet, handelt es sich nicht um eine Gegenleistung, das heisst, der Spendencharakter des Beitrags bleibt gewahrt.

Abs. 2

Absatz 2 regelt den Fall, dass die gemeinnützige Organisation Zuwendungen ausrichtet. In diesem Fall stellt sich das Problem, ob der Beitragsempfänger mit der Nennung der gemeinnützigen Organisation dieser gegenüber eine Gegenleistung (namentlich Werbeleistung), die der Steuer unterliegt, erbringt. Nach der geltenden

Praxis wird grundsätzlich in allen solchen Fällen kein steuerbarer Sachverhalt (Sponsoring mit Gegenleistung) angenommen, also gleichgültig, ob die gemeinnützige Organisation in einem Jahres-, Rechenschafts- oder Forschungsbericht oder in einer anderen Publikation genannt wird.

Eine Ausnahme besteht nach der geltenden Praxis dann, wenn es sich bei der gemeinnützigen Organisation um eine Institution handelt, deren Namen zugleich die Firma eines Unternehmens enthält, die also von diesem Unternehmen gegründet worden ist, das über die gemeinnützige Organisation Zuwendungen ausrichtet. Durch die Nennung einer solchen gemeinnützigen Organisation in einer Publikation wird mithin zu Gunsten des im Namen genannten Unternehmens ein Werbe- oder imagefördernder Effekt erzielt, weshalb der Beitragsempfänger mit der Nennung einer solchen gemeinnützigen Organisation eine steuerbare Leistung erbringt. Diese Praxis ist übrigens kürzlich vom Bundesgericht bestätigt worden (Urteil vom 13. Februar 2002; vgl. E. 6c, in der das Bundesgericht festhält, dass ein steuerbarer Sponsoringsachverhalt dort anzunehmen ist, wo ein kommerzielles Unternehmen eine Stiftung einsetzt, um über diese nach aussen seine Sponsorleistung zu erbringen).

Absatz 2 will – entsprechend der Regelung in Absatz 1 – dies verhindern; Voraussetzung dafür ist aber auch hier, dass der Name der gemeinnützigen Organisation bloss in neutraler Form genannt wird, also wiederum ohne Zusätze, die für das betreffende Unternehmen besonders werbewirksam- oder imagefördernd sind. Verwendet der Beitragsempfänger bei der Nennung der gemeinnützigen Organisation dagegen lediglich das Logo oder die Originalbezeichnung des Unternehmens, dessen Firma im Namen der gemeinnützigen Organisation enthalten ist, so wird auch in diesem Fall keine Gegenleistung und damit kein steuerbarer Sponsoringsachverhalt angenommen.

Abs. 3

Absatz 3 hält zur Klarstellung fest, dass die Zuwendung entweder in der Form einer Geldleistung oder in der Form einer geldwerten Leistung (wie z.B. Naturalien, Einsatz von Personal oder Zurverfügungstellung von Infrastruktureinrichtungen) ausgerichtet werden kann.

Abs. 4

Damit eine Organisation für die Mehrwertsteuer unter dem Gesichtspunkt des Sponsoring als gemeinnützig gilt, müssen gemäss Absatz 4 kumulativ vier Voraussetzungen erfüllt sein. Diese Kriterien lehnen sich eng an die langjährige Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Begriff der Gemeinnützigkeit bei der direkten Bundessteuer an.

- a. Die Organisation muss in *der Rechtsform einer juristischen Person* betrieben werden, wobei Stiftungen und Vereine im Vordergrund stehen. Im Weiteren hat die Organisation auf die Verteilung des Reingewinnes an die Mitglieder, Gesellschafter und Organe zu verzichten; handelt es sich bei der juristischen Person um eine Erwerbsgesellschaft (namentlich Aktiengesellschaft und Genossenschaft), muss dieser Verzicht in den Statuten ausdrücklich festgehalten sein.
- b. Die der Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen *unwiderruflich*, das heisst für immer der von der Organisation ausgeübten Tätigkeit verhaftet sein. Ein

geltend machen, nur rund 2–3 % Abzüge beanspruchen, die sich in der Nähe der heute geltenden maximalen Limite von 10 % des Reineinkommens bewegen. Aus diesem Grund darf angenommen werden, dass nur 1–2 % der Steuerpflichtigen bei Festlegung einer höheren Grenze vom höheren zulässigen Abzug Gebrauch machen würden. Die genauen Auswirkungen auf den Steuerertrag bzw. die Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer zufolge der in Aussicht genommenen Erhöhung der Abzugsfähigkeit können zwar nicht beziffert werden. Die Mindererträge dürften aber nicht erheblich sein.

Hinweise auf mögliche Mindereinnahmen der Kantone lassen sich deshalb nicht geben, weil die Vorlage die Höhe der steuerlich zulässigen Abzüge für freiwillige Zuwendungen aus verfassungsrechtlichen Gründen wie bisher dem kantonalen Gesetzgeber überlässt.

Juristische Personen

Für die juristischen Personen liegen der Eidgenössischen Steuerverwaltung keine statistischen Auswertungen vor, welche über die Ausschöpfung der heutigen Möglichkeiten zur Geltendmachung von Vergabungen Auskunft geben könnten. Folglich sind auch keine Aussagen zu den zu erwartenden Mindererträgen bei einer Erhöhung des zulässigen Abzugs bei der direkten Bundessteuer möglich.

Zu den allfälligen Mindereinnahmen der Kantone lassen sich keine Beträge nennen, weil – wie bei den natürlichen Personen – die Festlegung der zulässigen Abzugsberechtigung ebenfalls in der Autonomie des kantonalen Gesetzgebers verbleibt.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Das europäische Recht enthält keine zivilrechtlichen Vorschriften zur Stiftung.

6 Verfassungsmässigkeit

Die Anpassung der Bestimmungen des Zivilgesetzbuchs betreffend Stiftungen (Art. 80 ff.) stützt sich auf Artikel 122 Absatz 1 der Bundesverfassung¹⁵, gemäss dem die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Zivilrechts Sache des Bundes ist.

Die Revision der steuerlichen Bestimmungen erfolgt im Rahmen der massgebenden Gesetze. Soweit die direkten Steuern angesprochen sind, betrifft dies das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11) sowie das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14). Hinzu kommen das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (SR 642.21) und das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.20). Die verfassungsmässigen Grundlagen für die vier genannten Gesetze sind in den Artikeln 128, 129, 130 sowie 132 BV enthalten.

¹⁵ SR 101