

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV  
Hauptabteilung MWST  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

Basel, 04. Oktober 2022 CDE/SRI

**Fragestellung vom 7. Juni 2022**

**Frage 22.7395/22.7396/22.7397: Fragen von NR Daniela Schneeberger  
Stellungnahme betreffend MWST-Info 05 Subventionen und Spenden /  
"eng verbundene Personen" und MWST-Info 7 Steuerbemessung und  
Subventionen**

Sehr geehrte Damen und Herren

proFonds, Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz vertritt gesamtschweizerisch die Interessen gemeinnütziger Stiftungen und Vereine aller Tätigkeits- und Finanzierungsformen.

Gerne nehmen wir Stellung zu den eingangs genannten Fragen und Antworten. Die geplante Praxisänderung hat erhebliche Auswirkungen auf den Gemeinnützigkeitssektor.

Mit über 13'500 gemeinnützigen Stiftungen und unzähligen gemeinnützigen Vereinen kommt dem Gemeinnützigkeitssektor in der Schweiz eine sehr grosse Bedeutung zu. Gemeinnützige Stiftungen und Vereine üben im Interesse und zum Wohl der Allgemeinheit wichtige Funktionen aus, etwa in den Bereichen Soziales, Gesundheitswesen, Forschung und Wissenschaft, Bildung und Erziehung, Jugendförderung, Kunst, Kultur, Entwicklungszusammenarbeit, Ökologie etc. Die geplante Praxisänderung führt dazu, dass die für die gemeinnützigen Zwecke vorgesehenen Mittel nicht mehr vollumfänglich für diese im Allgemeininteressen liegenden und gesamtgesellschaftlich so wichtigen Tätigkeiten verwendet werden können.

Aus diesem Grund erlauben wir uns, zu den einzelnen Fragen und Antworten Stellung zu nehmen.

### **Zu Frage 1 (22.7395)**

Zurzeit wird gemäss Antwort 1 geprüft, ob gemeinnützige Stiftungen und Vereine in den Anwendungsbereich von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG fallen. **proFonds ist überzeugt, dass dem nicht so ist.**

Zunächst stellt sich die Frage, welche Leistungen zwischen dem Spendenden und einer ihm eng verbundenen Person gemäss dem Entwurf zur Praxisänderung der MWST-Info 05 Subventionen und Spenden (nachfolgend: Entwurf 05) erfasst werden.

Der Entwurf spricht dabei ausschliesslich von **Naturalspenden**. Das MWSTG differenziert dahingegen – systemkonform – nicht zwischen verschiedenen Spendentypen, sondern definiert die Spende gemäss Art. 3 lit. i MWSTG einheitlich wie folgt:

*Spende: freiwillige Zuwendung in der Absicht, den Empfänger oder die Empfängerin zu bereichern ohne Erwartung einer Gegenleistung im mehrwertsteuerlichen Sinne (...)*

Es ist nicht ersichtlich, inwiefern sich eine Differenzierung zwischen Geld- und Naturalspende rechtfertigt. Gemäss Rechtslehre kann die Zuwendung in Form einer Geldzahlung oder auf andere Weise erfolgen, z.B. Zurverfügungstellung von Personal, Räumlichkeiten, Material (OFK MWSTG Kommentar-GEIGER, Art. 3 N. 59). Eine Differenzierung nach verschiedenen Spendenkategorien widerspricht der mehrwehrsteuerrechtlichen Legaldefinition.

Des Weiteren widerspricht die Differenzierung zwischen Geld- und Naturalspenden grundsätzlich dem Konzept der MWST. Denn es fehlt an einem **Steuerobjekt**. Bei einer Spende – auch einer Naturalspende – fehlt es per Definition an einem Austauschverhältnis. Die Spende erfolgt *ohne Erwartung einer Gegenleistung*. Dahingegen ist eine Leistung die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson *in Erwartung eines Entgelts* (Art. 3 lit. c MWSTG). Bei Leistungen besteht eben ein Austauschverhältnis, wodurch Umsatz generiert wird und damit das Steuerobjekt besteht. Anders bei Spenden: Bei solchen fehlt es in Ermangelung eines Austauschverhältnisses an einem mehrwertsteuerlichen Umsatz. Ohne Umsatz kann aber keine Besteuerung nach MWSTG erfolgen. Spenden stellen auch kein Entgelt dar (Art. 18 Abs. 2 MWSTG).

Die Definition einer Spende und die Definition einer Leistung schliessen sich per se aus.

Art. 24 Abs. 2 MWSTG definiert, dass bei *Leistungen* an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.

Bei Spenden auch an eine eng verbundene Person liegt aber keine Leistung i.S.v. Art. 3 lit. c MWSTG vor, sondern eine Zuwendung ohne Erwartung einer Gegenleistung. Auch ein unabhängiger Dritter erwartet bei einer Spende keine Gegenleistung, ansonsten keine Spende, sondern eine Leistung vorliegen würde. Eine

Spende zeichnet sich dadurch aus, dass der Spendende diese mit Schenkungswille (animus donandi) tätigt. Entsprechend ist Art. 24 Abs. 2 MWSTG bereits nach dem Wortlaut nicht auf Spenden anwendbar.

Den Grundsatz der Spende (Schenkungs-wille) auszublenden bzw. den Schenkungswillen zu ignorieren und bei Naturalspenden eine Leistung anzunehmen, die mit einem fiktiven Entgelt abgegolten wird, damit dadurch ein nie beabsichtigtes und fiktives Austauschverhältnis entsteht, das wiederum eine MWST auslöst, widerspricht der Legaldefinition einer Spende und dem Konzept der Mehrwertsteuer.

**Damit fällt die Zuwendung der eng verbundenen Personen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 2 MWSTG, wenn diese als Spende i.S.v. Art. 3 lit. i MWSTG zu qualifizieren ist. Aufgrund der eindeutigen Legaldefinition "Spende" gilt dies auch für Naturalspenden.**

Des Weiteren passt die in der MWST-Info 7 Steuerbemessung und Subventionen (nachfolgend Entwurf 07) gewählte Definition von "**eng verbundene Personen**" nicht für gemeinnützige Stiftungen und Vereine. Der Entwurf sieht folgende Definition vor:

*Eine Stiftung oder ein Verein gilt gegenüber einer Person oder Organisation namentlich dann als eng verbunden, wenn die Stiftung oder der Verein über keine eigenen Mittel und Ressourcen verfügt, welche ihr/ihm ermöglichen, ihren/seinen Zweck zu erreichen; und die benötigten Mittel und Ressourcen von dieser Person oder Organisation zur Verfügung gestellt werden, von welcher die Stiftung oder der Verein wirtschaftlich und personell abhängig ist.*

Die Stiftung ist ein personifiziertes Zweckvermögen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Des Weiteren gilt im Stiftungsrecht das Erstarrungs- und Trennungsprinzip. Im Zeitpunkt der Stiftungerrichtung erstarrt der statutarische Zweck und das gewidmete Vermögen in der selbständigen Stiftung und ist für immer von der Stifterin getrennt. Dieser Grundsatz beinhaltet für die MWST zwei relevante Aspekte: Einerseits muss die Stiftung von Gesetzes wegen über genügend Mittel verfügen, um den Zweck zu erfüllen. Andererseits sind Stiftungen von der Stifterin unabhängig und getrennt.

Der nach Schweizer Recht gegründete Verein ist per definitionem eine körper-schaftliche Personenverbindung, die einen nichtwirtschaftlichen Zweck verfolgt. Der Verein wird von mehreren Personen gegründet. Der Verein verfügt als eigenständige Rechtspersönlichkeit in aller Regel über ein Vereinsvermögen. Verfügt der Verein nicht mehr über die notwendigen Mittel und Ressourcen, wird er bei Zahlungsunfähigkeit von Gesetzes wegen aufgelöst (Art. 77 ZGB).

**Wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreite Stiftungen und Vereine sind per se nicht als eng verbunden anzusehen.**

Ist eine juristische Person wegen Gemeinnützigkeit von den direkten Steuern befreit, so hat ihr Zweck den Allgemeininteressen zu dienen, sie muss uneigennützig handeln, das Vermögen ist unwiderruflichen diesem Zweck verhaftet und der gemeinnützige Zweck muss auch tatsächlich umgesetzt werden.

Stiftungsräte und Vereinsvorstände, unabhängig davon, ob sie von der Stifterin oder den Gründern ernannt werden, sind stets und ausschliesslich der Stiftung bzw. dem Verein verpflichtet. Als Stiftungsräte bzw. Vereinsvorstände obliegt ihnen eine Treuepflicht gegenüber der Stiftung bzw. dem Verein. Damit haben sie – auch wenn sie von einem anderen Wahlorgan wie z.B. der Stifterin ernannt werden – stets im Interesse der Stiftung bzw. des Vereins zu handeln. Damit wird die personelle Unabhängigkeit der Stiftung bzw. des Vereins sichergestellt.

Die Uneigennützigkeit als Voraussetzung für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit bedingt, dass das Stiftungs- bzw. Vereinsvermögen nie der Stifterin oder den Vereinsgründern zugutekommen kann. Demnach sind steuerbefreite, gemeinnützige Stiftungen und Vereine stets unabhängig von Dritten, unabhängig davon, ob diese Mittel und/oder Ressourcen zur Verfügung stellen. Auch die Wesentlichkeit der zur Verfügung gestellten Mittel und Ressourcen sowie allfällige personelle Überschneidungen haben keinen Einfluss darauf, egal wieviel Mittel oder Ressourcen die Stiftung bzw. der Verein erhält. Sobald sie bzw. er wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit ist, können diese Mittel nur noch für den gemeinnützigen Zweck eingesetzt werden. Eine Zweckentfremdung ist ausgeschlossen. Damit wird die wirtschaftliche Unabhängigkeit der gemeinnützigen Stiftung bzw. des gemeinnützigen Vereins sichergestellt.

Infolge der Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben sind gemeinnützige Stiftungen und Vereine sowohl personell als auch wirtschaftlich unabhängig und können damit nicht eine "eng verbundene Person" sein.

Damit passt die Definition der eng verbundenen Person weder auf die steuerbefreite gemeinnützige Stiftung noch den steuerbefreiten, gemeinnützigen Verein nach Schweizer Recht.

Es ist also festzuhalten, dass

- das MWSTG keine Unterscheidung zwischen Geld- und Naturalspenden macht, eine solche Differenzierung auch nicht bei der vorliegenden Praxisänderung gerechtfertigt ist,
- Spenden jeglicher Art im Sinne von Art. 3 lit. i MWSTG von einem Schenkungswillen geprägt sind und daher gerade keine Gegenleistung erwartet wird (auch keine fiktive),
- in Ermangelung eines Austauschverhältnisses bzw. eines Umsatzes kein Steuerobjekt vorhanden ist, entsprechend auch keine mehrwehrsteuerlichen Folgen ausgelöst werden können,
- die Definition der "eng verbundenen Personen" nicht auf steuerbefreite gemeinnützige Stiftungen oder steuerbefreite, gemeinnützige Vereine nach Schweizer Recht passt.

Nach dem Gesagten ist klar, dass gemeinnützige Stiftungen und Vereine nicht in den Anwendungsbereich von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG fallen.

**Zu Frage 2 (22.7396)**

Es trifft zu, wenn in Antwort 2 ausgeführt wird, dass bei einer Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit geprüft wird, ob ein gemeinnütziger und nicht unternehmerischer Zweck verfolgt wird.

Im Rahmen dieser steuerbehördlichen Prüfung wird – neben der Prüfung des Allgemeininteresses, der Uneigennützigkeit und der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung sowie der tatsächlichen Zweckerfüllung – aber auch für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vorausgesetzt, dass die Stiftung bzw. der Verein von der Stifterin bzw. den Gründern unabhängig sind. Das aufgebrachte Vermögen gehört der Stiftung bzw. dem Verein und hat ausschliesslich dem gemeinnützigen Zweck zu dienen. Damit wird gemeinnützigkeitsrechtlich eine Trennung und Unabhängigkeit vorausgesetzt, damit die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit überhaupt gewährt wird.

Es ist widersprüchlich, wenn aus direktsteuerlicher Sicht von einer genügenden Unabhängigkeit und einer dem Trennungsprinzip entsprechenden Trennung ausgegangen wird (weshalb eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit überhaupt gewährt wird), Mehrwertsteuerlich aber eine enge Verbundenheit konstruiert wird.

Wie bereits dargelegt, passt die in der MWST-Info 7 Steuerbemessung und Subventionen (nachfolgend Entwurf 07) gewählte Definition von "eng verbundene Personen" nicht für gemeinnützige Stiftungen und Vereine.

Entsprechend ist es nicht zutreffend, wenn ausgeführt wird, gemeinnützige Stiftungen und Vereine können auch eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 lit. h MWSTG sein. Dies mag höchstens für nicht gemeinnützige Stiftungen und Vereine gelten. Denn diese müssen die gemeinnützigkeitsrechtlich geforderte genügende Unabhängigkeit nicht aufweisen.

**Zu Frage 3 (22.7397)**

Die Ausnahmeregelung gilt ausdrücklich für Vorsorgestiftungen. Dies trifft zu. Jedoch lässt die ausdrückliche Erwähnung derselben nicht den Schluss zu, dass nur diese ausgenommen sein sollen.

Es ist nach dem Zweck der Bestimmung zu fragen. Es bedarf vorliegend also der teleologischen Auslegung.

So wird in der bundesrätlichen Botschaft ausgeführt, dass durch die Definition des Begriffs der eng verbundenen Person im Rahmen der MWST-Reform 2010 Rechtssicherheit geschaffen werden sollte. In der Praxis habe sich gezeigt, dass dieser Artikel zu eng gefasst sei, da als eng verbundene Personen bloss Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen am Kapital eines Unternehmens oder einer Personengesellschaft gelten. Die Definition im damaligen Recht habe im Grunde willkürlich ausgeschlossen, dass Stiftungen und Vereine eng verbundene Personen sein könnten. Mehrwertsteuerliche Regelungen sollten aber nicht an bestimmte Rechtsformen anknüpfen, sondern für alle Unternehmensformen identisch sein (Neutralitätsprinzip).

Demnach war die Wahrung des Neutralitätsprinzips die gesetzgeberische Intention für die Gesetzesänderung.

Sind Zuwendungen an Stiftungen und Vereine als Spenden gemäss Art. 3 lit. i MWSTG zu qualifizieren und ist die Stiftung bzw. der Verein wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreit, wird das Neutralitätsprinzip genügend gewahrt. Denn dann fehlt es bereits an einem Steuerobjekt (kein Austauschverhältnis bei Spenden) und diese Stiftungen und Vereine sind per Definition unabhängig und verfügen über eigene Mittel und Ressourcen.

Gemeinnützige Stiftungen und Vereine sind vom Anwendungsbereich von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 MWSTG auszunehmen. Dies entspricht dem MWSTG und der teleologischen Auslegung von Art. 3 lit. h MWSTG.

Wir danken Ihnen für die aufmerksame Prüfung unserer Standpunkte.

Wir hoffen, dass unsere Vorschläge bei der weiteren Bearbeitung der Vorlage Berücksichtigung finden. Für eine Vertiefung spezifischer Fragen steht proFonds jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüssen

proFonds, Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz



Dr. Christoph Degen  
Geschäftsführer



Sebastian Rieger  
Recht und Steuern