

12.04.2018

---

## Juristische Personen mit ideellen Zwecken

**Welche steuerrechtliche Bedeutung kommt der neuen Norm der Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken ab 1.1.2018 zu? Wie kann der Begriff der ideellen Zwecke definiert werden und welche steuerrechtlichen Erleichterungen resultieren daraus? In welcher Form ist ein entsprechender Antrag zu stellen? Sind Zuwendungen an juristischen Personen mit ideellen Zwecken nun steuerlich abzugsfähig? Diese Fragen sollen nachfolgend erörtert und beantwortet werden.**

### Gesetzliche Grundlagen und Geltendmachung des ideellen Zwecks

Ab Steuerperiode 2018 werden die Gewinne von juristische Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert, sofern die Gewinne höchstens CHF 20'000 betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind (§ 87a StG und Art. 66a DBG). Das Eigenkapital von solchen Institutionen wird kantonalrechtlich ebenfalls nicht besteuert, sofern dieses weniger als CHF 100'000 beträgt und ebenfalls ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dient (§ 93 Abs. 3 StG). Diese Freigrenzen dürfen in der jeweiligen Steuerperiode nicht überschritten werden, damit diese periodenbezogene Steuerbefreiung zugestanden werden kann.

Die Steuerfreigrenzen zufolge ideeller Zwecksetzung gelten grundsätzlich für alle juristischen Personen. Von Gesetzes wegen ist somit nicht ausgeschlossen, dass auch Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften bei ausschliesslich und unwiderruflich ideeller Zweckverfolgung diese Freigrenzen in Anspruch nehmen können. Übersteigt der Gewinn oder das Eigenkapital die genannten Freigrenzen, ist der ganze Gewinn beziehungsweise das ganz Eigenkapital (ab CHF 1) steuerbar. Die Berechnung der jeweiligen Gewinn- und Kapitalfaktoren stützt sich auf die handelsrechtskonforme Bilanz- und Erfolgsrechnung (Massgeblichkeitsprinzip). Für Vereine und Stiftungen sind die besonderen Gewinnermittlungsbestimmungen zu beachten (Mitgliederbeitragsüberschuss). Allfällige Vorjahresverluste können gemäss den ordentlichen Verlustverrechnungsregeln berücksichtigt werden.

Der Antrag um Steuerbefreiung aufgrund einer ideellen Zweckverfolgung ist mit der jährlichen Steuererklärung (Checkbox auf Seite 1) unter Beilage der Jahresrechnung zu stellen. Bei erstmaligem Antrag sind der massgebenden Steuererklärung die Statuten sowie weitere sachdienliche Unterlagen (Tätigkeitsberichte) beizulegen. Der Entscheid, ob eine juristische Person ideelle Zwecke verfolgt, ergeht im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens. Eine separate Feststellungsverfügung wird nicht erlassen.

Sofern der Gewinn von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen im massgebenden Steuerjahr weniger als CHF 5'000 beträgt, behält sich die zuständige Abteilung für juristische Personen vor, eine abschliessende Beurteilung zu einem späteren Zeit-

punkt vorzunehmen. Daraus erwächst diesen Institutionen kein Nachteil, weil in diesen Fällen - unabhängig davon ob ein ideeller Zweck verfolgt wird oder nicht - im aktuellen Steuerjahr keine Gewinnsteuerfolgen resultieren.

### Praktische Relevanz zur Hauptsache bei der Bundessteuer

Kantonalrechtlich wirft die neurechtliche Bestimmung bei den Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen keine wesentlichen Fragen auf, nachdem die Gewinnsteuerlimiten für diese Institutionen gemäss § 87 Abs. 2 StG generell von CHF 10'000 auf CHF 20'000 angehoben worden sind. Das heisst, dass bei diesen Körperschaften kantonalrechtlich weder in Bezug auf die Gewinn- noch auf die Kapitalfaktoren eine Unterscheidung bezüglich ihrer Zwecksetzung vorzunehmen ist. Somit ist die Unterscheidung zwischen gewöhnlicher und ideeller Zweckverfolgung in Bezug auf diese Institutionen nur für die direkte Bundessteuer vorzunehmen, weil die gewöhnlichen Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen (ohne ideelle Zweckverfolgung) weiterhin ab einem Gewinn von CHF 5'000 der Bundessteuer zu einem Satz von 4.25 % unterliegen (mit ideeller Zweckverfolgung jedoch erst ab einem Gewinn von CHF 20'000).

Eine allfällige Unterscheidung in der Zweckverfolgung ist kantonalrechtlich nur in Bezug auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu machen, weil für diese Körperschaften die erwähnten generellen Gewinn- und Kapitalfreigrenzen der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen keine Anwendung finden. Zusammengefasst gilt seit dem 1. Januar 2018 folgende Regelung:

Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

|                              | Staats- und Gemeindesteuern | direkte Bundessteuer   |
|------------------------------|-----------------------------|--|
| Gewinne < 5'000              | steuerfrei                  | steuerfrei   |
| Gewinne ≥ 5'000 bis ≤ 20'000 | steuerfrei                  | steuerfrei, sofern die jur. Person ausschliesslich ideelle Zwecke verfolgt |
| Gewinne > 20'000             | vollumfänglich steuerbar    | vollumfänglich steuerbar   |
| Eigenkapital < 100'000       | steuerfrei                  | kennt keine Kapitalsteuer  |
| Eigenkapital ≥ 100'000       | vollumfänglich steuerbar    | kennt keine Kapitalsteuer  |

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

|                        | Staats- und Gemeindesteuern  | direkte Bundessteuer   |
|------------------------|--|--|
| Gewinne ≤ 20'000       | steuerfrei, sofern die jur. Person ausschliesslich ideelle Zwecke verfolgt | steuerfrei, sofern die jur. Person ausschliesslich ideelle Zwecke verfolgt |
| Gewinne > 20'000       | vollumfänglich steuerbar   | vollumfänglich steuerbar   |
| Eigenkapital < 100'000 | steuerfrei, sofern die jur. Person ausschliesslich ideelle Zwecke verfolgt | kennt keine Kapitalsteuer  |
| Eigenkapital ≥ 100'000 | vollumfänglich steuerbar   | kennt keine Kapitalsteuer  |

Zeichenerklärung: < kleiner als; > grösser als; ≤ kleiner oder gleich; ≥ grösser oder gleich

### Umschreibung der ideellen Zwecke

Gemäss Botschaft des Bundesrates ([Bundesblatt 2014 S. 5369 ff. insbesondere S. 5377](#)) ist eine exakte und abschliessende Definition nicht möglich, weil der Begriff "ideell" im all-

gemeinen Sprachgebrauch sehr facettenreich eingesetzt wird. Daher wird im Gesetzestext auf eine Begriffsdefinition verzichtet, womit die Begriffsauslegung bewusst der Veranlagungspraxis und der Rechtsprechung überlassen wird. Die Botschaft erwähnt immerhin folgende Anhaltspunkte, welche für die Beurteilung einer allfälligen ideellen Zweckverfolgung massgeblich sein können:

- es handelt sich um politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben (mit Hinweis auf Art. 60 Abs. 1 ZGB);
- es besteht keine Absicht auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für Angehörige;
- es werden nur unter ganz bestimmten sachlichen Voraussetzungen geldwerte Leistungen an Personen ausgerichtet, welche sich in einer besonderen Bedarfssituation befinden;
- durch die Zweckverfolgung dürfen Mitgliedern oder nahestehenden Personen keine ökonomischen Vorteile verschafft werden (keine wirtschaftliche Zweckverfolgung).

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfüllen diese Merkmale in der Regel nicht, weil neben einer wirtschaftlichen Zweckverfolgung auch die Ausrichtung von Dividenden und Liquidationserlös zugunsten der Beteiligten statutarisch vorgesehen sind. Das Ausrichten massgeblicher Vergütungen an Organe stellt zudem ein wesentliches Indiz für eine wirtschaftliche Zweckverfolgung dar. Die ausschliessliche und unwiderrufliche Mittelverwendung für die ideelle Zweckverfolgung ist damit nicht mehr einwandfrei gewährleistet.

Nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der steuerlichen Ordnung sind allen Konkurrenten auf dem Markt grundsätzlich die gleichen Bedingungen zu gewähren, womit eine wirtschaftliche Zweckverfolgung, unabhängig der vorliegenden Bestimmung, ordnungsgemäss zu besteuern ist. Bei einer Steuerbefreiung aufgrund ideeller Zwecke darf die Tätigkeit nicht aus erwerbswirtschaftlichen Motiven erfolgen. Liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor (unter Einsatz von Kapital und Arbeit mit systematischem Marktauftritt) und sind die Entgelte zum grössten Teil marktüblich, kann nicht mehr von einer ideellen Zweckverfolgung gesprochen werden. Dasselbe gilt auch für die Selbsthilfe im Bereich der wirtschaftlichen Interessen (Berufs-, Fach- und Interessenverbände). Somit bleibt den Organisationen, welche sich im Rahmen einer wirtschaftlichen Zweckverfolgung bzw. wirtschaftlichen Selbsthilfe betätigen, das vorliegende Steuerprivileg verwehrt.

Eine allfällige wirtschaftliche Tätigkeit ist mit der ideellen Zweckverfolgung vereinbar, sofern sich diese Tätigkeit in einem untergeordneten Rahmen bewegt und der übergeordneten ideellen Zweckverfolgung dient oder für die entsprechende Zielerreichung geradezu erforderlich ist (Mittel zum Zweck). In solchen Fällen fehlt vielfach auch ein echter, konkurrierender Marktauftritt, weil die Institution aufgrund ihres Hauptzwecks in ihrem marktwirtschaftlichen Potential stark beeinträchtigt ist.

Schliesslich wird verlangt, dass die gesamten Mittel der betreffenden Institution ausschliesslich und unwiderruflich der ideellen Zweckverfolgung dienen, womit eine teilweise Privilegierung aufgrund einer Spartenrechnung ausgeschlossen bleibt. Die Mittel müssen tatsächlich für die ideelle Zwecksetzung verwendet und unwiderruflich diesem Zweck gewidmet bzw. zur Verfügung gestellt werden. Eine Ausschüttung oder ein Rückfall an die Mitglieder ist ausgeschlossen. Ein allfälliges Restvermögen oder ein Liquidationsergebnis

ist bei Auflösung der Institution wiederum einer ideellen Zweckverfolgung zuzuweisen. Diese unwiderrufliche Zweckbindung der Mittel ist für den Fall der Auflösung statutarisch festzuhalten.

### **Praktische Auswirkung**

Die Zweckumsetzung der typischen Sport-, Musik-, Gesangs-, Theater-, Kultur- und Schützenvereine etc. besteht in der aktiven Mitwirkung der einzelnen Mitglieder, welche darin eine sinnvolle Freizeitgestaltung, die Pflege der Kameradschaft und das gesellige Beisammensein erblicken. Diese Vereine können somit grundsätzlich als ideelle Organisationen nach den neuen Bestimmungen anerkannt werden.

Bei solchen Institutionen können die Gewinne aus den Lottos, Dorffesten, Festwirtschaften oder Verkaufsläden anlässlich von Sport-, Konzert- oder Kulturveranstaltungen als noch untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Zweckverfolgungsbereich zugeordnet werden.

Anders wäre die Sache zu beurteilen, wenn beispielsweise ein Schützenverein in seiner Schützenstube regelmässig ein öffentliches Restaurant oder ein Sportverein ein öffentliches Fitnessstudio betreiben würde (nicht nur für Vereinsmitglieder). Dieser systematische und konkurrenzierende Marktauftritt fällt in den Bereich der wirtschaftlichen Zweckverfolgung. Dasselbe auch, wenn sich beispielsweise die Mitglieder eines Vereins einmal wöchentlich an ihrem Stammtisch zum geselligen Beisammensein treffen und als wirtschaftlicher Hauptzweck ein öffentliches und gewinnträchtiges Sommerfest organisieren, wobei der Gewinn daraus für mehrtägige Vereinsreisen verwendet wird. Dieses Sommerfest erlangt in Anbetracht des bescheidenen ideellen Vereinszwecks des "wöchentlichen Beisammenseins" eine übergeordnete wirtschaftliche Bedeutung, welche nicht mehr als untergeordnete wirtschaftliche Zweckverfolgung qualifiziert werden. Im Übrigen dient der Gewinn aus dem dominierenden Sommerfest nicht mehr einer eindeutigen ideellen Zweckverfolgung.

Die Bestimmung der ideellen Zweckverfolgung gilt nicht für Korporationen, Wasserversorgungs- und Strassengenossenschaften, da diese Körperschaften aufgrund besonderer statuerter oder gesetzlicher Normen teilweise öffentliche Aufgaben erfüllen und über andere steuerliche Erleichterungen verfügen.

### **Kantonale Minimalsteuern nach § 95 StG**

Die Minimalsteuern nach § 95 StG gelangen nur bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, nicht aber bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen zur Anwendung.

Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit ausschliesslich und unwiderruflich ideeller Zweckverfolgung wird die Minimalsteuer nach § 95 Absätze 3 und 4 StG nicht erhoben (CHF 500 bzw. CHF 200). Demgegenüber gelangt die Minimalsteuer gemäss § 95 Absatz 1 StG auf dem Steuerwert der Liegenschaften von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Anwendung, sofern der Minimalsteuerbetrag die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer übersteigt. Werden die Grenzbeträge von CHF 20'000 beim Gewinn bzw. CHF 100'000 beim Kapital bei ideeller Zweckverfolgung nicht erreicht, resultiert eine ordentliche Gewinn- bzw. Kapitalsteuer von CHF 0, weshalb grundsätzlich die Minimalsteuer auf einem allfälligen Liegenschaftssteuerwert zur Anwendung gelangt, sofern die

Liegenschaft nicht unmittelbar der ideellen Zweckverfolgung dient (Ausnahme im Sinne von § 95 Abs. 2 lit. b StG).

### **Keine Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an jur. Personen mit ideellen Zwecken**

Freiwillige Leistungen an juristische Personen mit ideellen Zwecken können bei den Spendern und Gönnern nicht vom steuerbaren Einkommen bzw. Gewinn in Abzug gebracht werden. Solche Leistungen können steuerlich nur dann abgesetzt werden, wenn diese an juristische Personen geleistet werden, die ausdrücklich im Hinblick auf ihre öffentliche oder gemeinnützige Zweckbestimmung von der ordentlichen Steuerpflicht nach § 70 Abs. 1 lit. h StG und Art. 56 lit. g DBG befreit sind.

### **Autor/Kontakt**

Josef Habermacher, Juristische Personen  
041 228 65 84, josef.habermacher@lu.ch