association of swiss grant-making foundations
verband der schweizer förderstiftungen
association des fondations donatrices suisses
associazione delle fondazioni donatrici svizzere

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung MWST
Abteilung Recht
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

Zürich/Genf, 8. März 2022

Stellungnahme von SwissFoundations, dem Verband der Schweizer Förderstiftungen: Gemeinnützige Corporate Foundations als *nicht* eng verbundene Personen zu ihren Stiftern aus Sicht der Mehrwertsteuer in Bezug auf Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG

Sehr geehrte Damen und Herren

Am 28. Januar 2022 wurde der erste Praxisentwurf MWSTG zum Thema «eng verbundene Personen» veröffentlicht. Die Frist zur Stellungnahme läuft bis zum 1. März 2022, wobei SwissFoundations eine Fristerstreckung bis zum 9. März 2022 gewährt wurde. Hiermit reicht SwissFoundations seine Stellungnahme fristgerecht ein.

2001 gegründet, vertritt SwissFoundations als Verband der Schweizer Förderstiftungen mit seinen 204 Mitgliedern über ein Drittel aller jährlichen Stiftungsausschüttungen in der Schweiz. Unsere Mitglieder und assoziierten Partner unterstützen und fördern jährlich mehr als CHF 1 Mrd.

Seit dem 1. Januar 2018 können Stiftungen und Vereine für die Zwecke der Mehrwertsteuer als eng verbundene Personen gelten. Dies kann weitgehende Mehrwertsteuerfolgen für insbesondere Corporate Foundations nach sich ziehen. SwissFoundations ist der Ansicht, dass gemeinnützige Stiftungen nicht als eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG gelten.

Praxisentwurf: Corporate Foundations als eng verbundene Personen zu ihren Stiftern aus Sicht der Mehrwertsteuer in Bezug auf Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG

Der neue Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG, in Kraft seit 1. Januar 2018, definiert als eng verbundene Personen auch
«Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht; nicht als eng verbundene Personen gelten Vorsorgeeinrichtungen.»

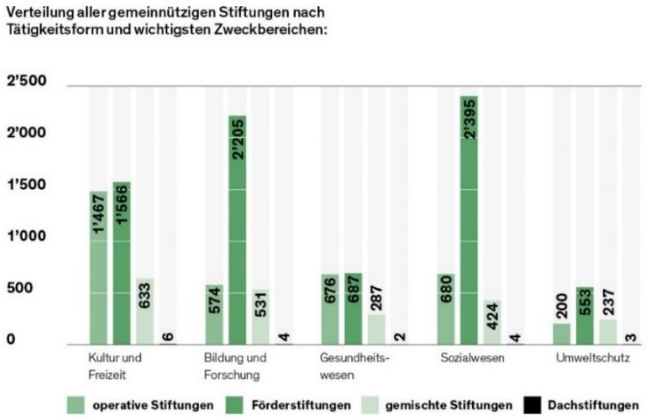
Gemäss Praxisentwurf vom 28. Januar 2022 gilt eine Stiftung gegenüber einer Person oder Organisation namentlich dann als eng verbunden, wenn die Stiftung über keine eigenen Mittel und Ressourcen (Personal, Infrastruktur, flüssige Mittel usw.) verfügt, welche ihr ermöglichen, ihren Zweck zu erreichen und die benötigten Mittel und Ressourcen (Personal, Infrastruktur, flüssige Mittel usw.) von dieser Person oder Organisation zur Verfügung gestellt werden, von welcher die Stiftung oder der Verein wirtschaftlich und personell abhängig ist (Auszug aus dem Praxisentwurf).

Vorbemerkungen

Stiftungsstandort Schweiz

Mit über 13'000 gemeinnützigen Stiftungen und einem Stiftungsvermögen von CHF 100 Mrd. ist die Schweiz weltweit einer der bedeutendsten Philanthropiestandorte. Pro Kopf weist die Schweiz sechsmal mehr gemeinnützige Stiftungen auf als die USA oder Deutschland. Das Ausschüttungsvolumen beläuft sich jährlich auf geschätzte CHF 2 – 2.5 Mrd.[1]

Gemeinnützige Stiftungen leisten einen erheblichen gesellschaftlichen Beitrag. Sie fördern Themen und Anliegen, derer sich der Staat nicht oder nur zum Teil annehmen kann. Sie sind flexibel, verstehen sich als Brückenbauer und soziale Innovatoren. Sie können erhöhte Risiken tragen und neue Ideen anschieben, die mithelfen, eine gemeinsame Zukunft zu gestalten. Darüber hinaus sind Stiftungen Ausdruck des freiwilligen Engagements von Bürgern und Unternehmen für das Gemeinwohl. 49% der gemeinnützigen Stiftungen sind Förderstiftungen.



Eine Förderstiftung verfolgt Förderaktivitäten mit dem Stiftungsvermögen, den daraus generierten Einnahmen und weiteren Spenden. Sie verfolgt keine eigentliche operative Tätigkeit.

Zu den wichtigsten Zweckbereichen gemeinnütziger Schweizer Stiftungen gehören Kunst und Kultur, Bildung und Forschung, Gesundheitswesen, Sozialwesen sowie Umweltschutz. Interessant ist der Umstand, dass Förderstiftungen im Gegensatz zu operativen Stiftungen insbesondere in den Bereichen Bildung und Forschung und in sozialen Themen anzutreffen sind.

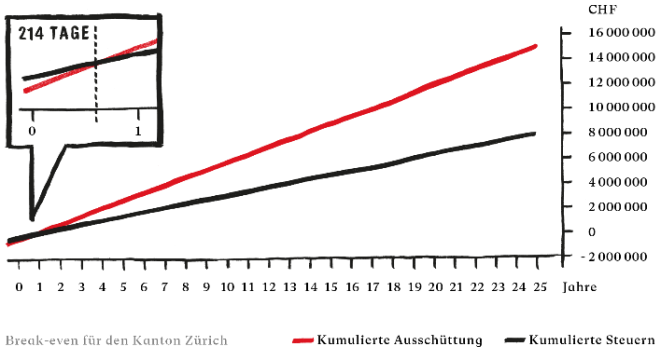
Stiftungen – Ein gutes Geschäft für die Gesellschaft

Stifter und Stiftungen profitieren von steuerlichen Privilegien. Diese kommen sowohl bei der Gründung einer gemeinnützigen Stiftung als auch während ihrer Lebensdauer zum Tragen. Eine von SwissFoundations 2019 in Auftrag gegebene und von PwC Schweiz durchgeführte empirische Untersuchung über die volkswirtschaftlichen Kosten und Nutzen gemeinnütziger Förderstiftungen kalkuliert europaweit zum ersten

[1] Die aufgeführten Zahlen und Grafiken stammen aus dem Schweizer Stiftungsreport 2019, der jährlich von SwissFoundations, dem Zentrum für Stiftungsrecht an der Universität Zürich sowie dem Center for Philanthropy Studies der Universität Basel herausgegeben wird, www.stiftungsreport.ch.

Mal, ob diese Rechnung für die Gesellschaft fiskalpolitisch aufgeht. Anhand zweier Modellfälle wird berechnet, wie viele Steuern der Gesellschaft durch die Gründung einer gemeinnützigen Stiftung entgehen und wie viel diese in Form von Ausschüttungen der Förderstiftungen zurückerhält.

Das Ergebnis der Studie könnte deutlicher nicht sein: In der Praxis erreicht das Stiftungsmodell in allen Kantonen seinen Break-even innerhalb eines Monats bis maximal eineinhalb Jahren. Ab diesem Zeitpunkt sind alle Steuern, die der Gesellschaft durch die Befreiung entgehen, kompensiert und die Stiftung ist für die Gesellschaft nur noch ein gutes Geschäft.[2]



Corporate Foundations

Corporate Foundations – gemeinnützige Stiftungen, die von Unternehmen zur Unterstützung sozialer Anliegen gegründet werden – nehmen innerhalb des philanthropischen Sektors an Bedeutung zu. Als Bindeglied zwischen Wirtschaftswelt und Gesellschaft besitzen sie ein grosses Potenzial als Zukunftslabor und Brückenbauer. Eine vom Center for Philanthropy Studies CEPS der Universität Basel 2017 erhobene Übersicht hat für die Schweiz 54 Corporate Foundations ergeben, Tendenz wachsend.[3] Bei SwissFoundations, dem Verband der Schweizer Förderstiftungen, sind derzeit 36 Corporate Foundations als Mitglieder registriert.

Definition Corporate Foundations

Das Konzept der Corporate Foundation stammt aus dem angelsächsischen Raum und bezeichnet eine gemeinnützige Stiftung, die von einem Unternehmen gegründet wurde und deren finanzielles Förderbudget – zumindest initial – weitgehend aus Zuwendungen der Stifterin stammt. Die Stiftung ist in einigen Fällen strukturell ins Unternehmen eingebunden, ist rechtlich gesehen jedoch eine eigenständige, unabhängige Organisation. Zur Gewährung der Steuerbefreiung verlangen die kantonalen Steuerbehörden den Nachweis der statutarischen und tatsächlichen inhaltlichen und organisatorischen Unabhängigkeit.

Mit der Errichtung einer Corporate Foundation leistet das Stifterunternehmen einen freiwilligen gesellschaftlichen Beitrag. In einigen Fällen gewährt das Unternehmen der Stiftung neben finanziellen Beiträgen zusätzliche pro bono Dienstleistungen, wie beispielsweise die kostenlose Nutzung von Büroräumen, Personal, IT- und Finanzsupport, etc. Damit erhöht das Unternehmen die finanzielle Beitragskraft und gesellschaftliche Wirkung der Corporate Foundation.

[2] https://www.swissfoundations.ch/publikationen/stiftungen-ein-gutes-geschaeft-fuer-die-gesellschaft/.
[3] Siehe dazu #04/17 Philanthropie Aktuell des Center for Philanthropy Studies CEPS an der Universität Basel, www.ceps.unibas.ch/de/philanthropie-aktuell.

Die folgenden Ausführungen können sich gegebenenfalls auch auf gemeinnützige Dachstiftungen sowie auf gemeinnützige Unternehmensstiftungen beziehen.

Position SwissFoundations

Pro bono Leistungen von Unternehmen an ihre gemeinnützigen Corporate Foundations dürfen nicht mehrwertsteuerpflichtig sein. Mittel, die für die Gemeinnützigkeit eingesetzt werden, sollen nicht durch eine Mehrwertsteuerpflicht auf pro bono Leistungen dem gemeinnützigen Wirken entzogen werden.

1. Entstehungsgeschichte – Belastung von gemeinnützigen Organisationen vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt

Mit der Totalrevision des MWSTG 2009 sollte mit der Definition des Begriffs der «eng verbundenen Person» Rechtssicherheit geschaffen werden. Aus Sicht der ESTV resp. des Bundesrates habe die Praxis aber gezeigt, dass die Definition zu eng gefasst sei, da nach damaliger Definition bloss Inhaber und Inhaberinnen von massgebenden Beteiligungen am Kapital eines Unternehmens oder einer Personengesellschaft als eng verbundene Personen gegolten haben. Gemäss dazugehöriger Botschaft werde willkürlich ausgeschlossen, dass Stiftungen und Vereine eng verbundene Personen sein können. Dass dabei vor allem an die beruflichen Vorsorgeeinrichtungen gedacht wurde, ergibt sich aus dem Umstand, dass in der Begründung zur Änderung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG darauf hingewiesen wird, dass die Aufnahme von Vorsorgeeinrichtungen in eine Mehrwertsteuergruppe (ohne solidarische Haftung) ermöglicht werde.

Anlässlich des Treffens vom 19. August 2020 zwischen SwissFoundations und der Eidgenössische Steuerverwaltung (Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Abteilung Recht Team III, Zonen 5+6) wurde SwissFoundations angemerkt, dass der Vorschlag für die Bestimmung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG in erster Linie mit Blick auf Vorsorgeeinrichtungen aufgenommen wurde. Allerdings wurde von der WAK-NR der Vorschlag des Bundesrates in dem Sinne ergänzt resp. abgeändert, dass genau diese Vorsorgeeinrichtungen nicht als eng verbunden gelten sollen. In den parlamentarischen Beratungen wurde der Antrag der WAK-NR ohne Beratungen jeweils angenommen. Der Gesetzgeber hat damit Stiftungen, die nach Art. 80 Abs. 2 BVG von den direkten Steuern befreit sind, von der Regelung der eng verbundenen Personen ausgenommen. Dieser gesetzgeberische Wille, Einrichtungen, die von der direkten Bundessteuer befreit sind, als nicht eng verbundene Personen zu betrachten, kann mit einer sachgerechten Praxis der ESTV auf alle Stiftungen und Vereine, die von den direkten Steuern befreit sind, angewendet werden. Dies kann und soll nach Ansicht von SwissFoundations im Rahmen der Auslegung mittels *teleologischer Reduktion* erreicht werden. Der Anwendungsbereich von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG wäre dann auf alle Vereine und Stiftungen eingegrenzt, die nicht wegen Gemeinnützigkeit von der direkten Bundessteuer befreit sind. Somit wäre der Wertung des Gesetzgebers entsprochen.

Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG ist aus Sicht von SwissFoundations eine gesetzgeberisch verunglückte Regelung, die in ihrer heutigen Form gemeinnützige Stiftungen und Vereine einseitig belasten kann, ohne dass dies vom Gesetzgeber so beabsichtigt war.

In den Gesetzesmaterialien existieren keine Anhaltspunkte dafür, dass gemeinnützige Stiftungen in den Anwendungsbereich von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG fallen. Entsprechend sollen gemeinnützige Stiftungen im Rahmen der Auslegung mittels teleologischer Reduktion vom Anwendungsbereich des Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG ausgenommen werden.

2. Eine Gefahr von Missbrauch liegt nicht vor

Aus den Gesetzesmaterialien geht hervor, dass Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG auch mit der Überlegung ins Gesetz eingeführt wurde, Missbrauch zu verhindern. Die Frage, ob Personen eng verbunden sind, spielt bei der Mehrwertsteuer bei der Frage der Anwendung des Meldeverfahrens und bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage eine Rolle (vgl. Art. 24 Abs. 2 MWSTG). Der Gesetzgeber geht davon aus, dass bei Leistungen zwischen unabhängigen Parteien das für die Leistung vereinbarte Entgelt unternehmerisch begründet resp. marktkonform ist. Verfügt der Leistungsempfänger über einen massgeblichen Einfluss auf den Leistungserbringer oder beherrscht er ihn gar, geht der Gesetzgeber davon aus, dass diese Konstellation dazu ausgenutzt werden könnte, dass ein nicht marktkonformes Entgelt festgelegt würde, das nicht unternehmerisch begründet ist. Deshalb legt der Gesetzgeber fest, dass bei Leistungen zwischen eng verbundenen Personen als Bemessungsgrundlage das Drittentgelt gilt, das zwischen unabhängigen Dritten vereinbart würde, um einen Missbrauch zu verhindern.

Eine missbräuchliche Rechtsgestaltung liegt in den hier diskutierten Fällen *nicht* vor. Das Verhältnis zwischen gemeinnützigen Corporate Foundations und dem stiftenden Unternehmen dient gerade nicht dazu, über eine missbräuchliche Preisgestaltung MWST-Verbindlichkeiten zu reduzieren, zu vermeiden oder günstiger zu Dienstleistungen zu kommen. Es ist vielmehr dem Ziel verbunden, infolge Kosteneffizienzen mehr Mittel für die gemeinnützige Förderung zugunsten einer gesellschaftlichen Wirkung zu generieren. Die pro bono Leistungen vom Stifter werden *freiwillig* als Erhöhung ihres gemeinnützigen Engagements zur Verfügung gestellt. Es liegt kein Fall eines Drittentgelts vor.

Stifter könnten ihre Leistungen statt in Sachform auch ausschliesslich in Form von Geldzahlungen erbringen. Diese Geldzahlungen sind unbestritten als Spenden zu qualifizieren und unterliegen nicht der Mehrwertsteuer. Die Regelung im Praxisentwurf ist insofern nicht zur Verhinderung von Missbrauch geeignet und damit auch nicht erforderlich, sodass sie unverhältnismässig ist (Art. 5 Abs. 2 BV).

Eine Umstrukturierung dieses Verhältnisses zwischen Stiftung und Stifter zwecks Verhinderung zusätzlicher Mehrwertsteuerbelastung ist aufgrund des Praxisentwurfs zwar möglich, aber mit unnötigem administrativem Aufwand und zusätzlichen Kosten für beide Seiten verbunden.

Eine Anwendung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG auf Naturalspenden bringt keinen Nutzen im Sinne einer Missbrauchsverhinderung, sondern entzieht lediglich Gelder, die für die gemeinnützige Tätigkeit eingesetzt werden könnten.

3. Qualifizierung als Naturalspende bzw. Leistung ist verfehlt und im Ergebnis nicht sachgerecht

Der Praxisentwurf enthält Neuerungen unter dem Titel «2.1.1 Eigenschaften der Spende». Demnach liege bei Naturalspenden an eng verbundene Personen (Art. 3 lit. h MWSTG) ein Leistungsverhältnis vor. Aus Sicht einer Person, welche die Naturalspende erbringe, handle es sich um eine entgeltliche Leistung. Die Bemessung richte sich nach Art. 24 Abs. 2 MWST (Art. 26 MWSTG).

Diese Bestimmung ist in sich widersprüchlich. Handelt es sich um eine Naturalspende, dann erfolgt die Zuwendung ohne Erwartung eines Entgelts, weshalb ein Leistungsverhältnis ausgeschlossen ist.

In Art. 3 lit. c MWSTG wird der Begriff der Leistung definiert. Demgemäss wird unter «Leistung» die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson *in Erwartung eines Entgelts*, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt, verstanden. In Art. 3 lit. i MWSTG wird der Begriff der Spende definiert. Eine Spende ist insbesondere eine freiwillige Zuwendung

in der Absicht, den Empfänger oder die Empfängerin zu bereichern, *ohne Erwartung einer Gegenleistung* im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne. Sodann hält Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG fest, dass Spenden mangels Leistungen nicht als Entgelt gelten.

Der Praxisentwurf vermischt diese beiden Begriffe. Spenden sind zivilrechtlich i.d.R. als Schenkungen zu qualifizieren, sodass per se keine Gegenleistung vorliegen kann. Dass die Spenden in Natural- und nicht in Geldform vorliegen, ändert nichts an ihrer Qualifizierung als Spenden. Massgebend ist die Freiwilligkeit, welche vorliegt, wenn kein Anspruch besteht.

Der Praxisentwurf schliesst zudem die Möglichkeit einer Sachspende gänzlich aus. Gemäss der aufgestellten Definition im Praxisentwurf kann eine Naturalspende im Sinn einer Spende nicht vorliegen, sondern nur eine Spende in Geldform. Jede Art von Sachspende durch den Stifter, auch solche, die dann an Begünstigte weitergereicht werden (z.B. Medikamente etc.), würde eine Mehrwertsteuerpflicht auslösen.

Die Sachspende, bestehend aus Personal oder Infrastruktur, führt überhaupt erst dazu, dass aus Sicht der ESTV eine enge Verbundenheit besteht. Im Praxisentwurf der ESTV entscheidet demnach bei Stiftungen (und Vereinen) die Art der Zuwendung darüber, ob die Stiftung (oder der Verein) und der Zuwender eng verbunden sind. In der Botschaft zur Änderung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG wurde angeführt, dass mehrwertsteuerliche Regelungen nicht an bestimmte Rechtsformen anknüpfen sollten. Dies ist auch bei der Praxisfestlegung zu beachten. Die Definition der engen Verbundenheit hat unabhängig von der Art der Zuwendungen unter den betroffenen Rechtssubjekten zu erfolgen.

Die bestehenden Begriffe Spende und Leistung haben sich überdies etabliert und sollen bzw. dürfen nun nicht aufgegeben bzw. vermischt werden. Die im Entwurf vorgesehene Aussage, dass bei Natural*spenden* ein Leistungsverhältnis vorliege und es sich um eine entgeltliche Leistung handle, widerspricht dem klaren Gesetzeswortlaut von Art. 3 lit. i MWSTG sowie Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG, obwohl gerade im Steuerrecht das Legalitätsprinzip einen sehr hohen Stellenwert hat. Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Für die Besteuerung einer Naturalspende (Gegenstand der Steuer) fehlt eine gesetzliche Grundlage bzw. Art. 18 Abs. 2 lit. d MWSTG ordnet explizit etwas Gegenteiliges an. Eine Besteuerung der Naturalspende, so wie der Praxisentwurf sie vorsieht, bedeutet daher eine Rechtsverletzung.

Eine solche Qualifikation als Naturalspende bzw. Leistung, wie der Praxisentwurf sie vorsieht, ist aus diesen Gründen und aus den in Ziffer 8 dargelegten Überlegungen abzulehnen.

4. Widersprüchlich im Steuerkontext

Die gesetzliche Bestimmung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG definiert als eng verbundene Personen Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht. Nicht als eng verbundene Personen gelten Vorsorgeeinrichtungen.

Grundsätzlich weisen gemeinnützige Stiftungen keine enge Verbundenheit zum Stifter auf. Um eine Steuerbefreiung von den direkten Steuern zu erlangen, müssen die Stiftungen bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde ein entsprechendes Gesuch stellen. Darin müssen die Gesuchsteller nachweisen, dass die Mittel entsprechend dem Stiftungszweck verwendet werden. Eine Verwendung für Zwecke des Stifters ist ausgeschlossen. Liegt demnach eine statutarische und tatsächlich strikte Trennung zwischen Stiftung und Stifter vor, wird die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gewährt (vgl. Voraussetzungen des Kreisschreibens Nr. 12 der ESTV). Bereits die zuständigen kantonalen Steuerbehörden prüfen somit, ob eine enge Verbundenheit zwischen Stiftung und Stifter vorliegt. Bei Stiftungen, die wegen Gemeinnützigkeit von den

direkten Steuern befreit werden, kann damit keine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung und damit auch keine enge Verbundenheit bestehen. Es geht bei gemeinnützigen Stiftungen gerade darum, dass ihnen ihre Mittel so weit wie möglich für die gemeinnützige Zweckverfolgung zur Verfügung stehen. Nichts anderes bezüglich Trennung kann daher in Bezug auf die Mehrwertsteuer gelten. Es ist aus sachlogischen Gründen nicht möglich, bei den direkten Steuern einerseits von einer statutarisch und tatsächlich strikten Trennung auszugehen und andererseits für Mehrwertsteuerzwecke eine enge Verbundenheit zu unterstellen. Dies würde einen Wertungswiderspruch, sogar innerhalb des gleichen Rechtsgebiets, bedeuten. Gemeinnützige Corporate Foundations können daher *nicht* als eng verbundene Personen i.S.v. Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG gelten.

Gemeinnützige Stiftungen sind nicht eng verbunden, sondern organisatorisch sowie finanziell vom Unternehmen getrennt und haben in keiner Weise eine gemeinsame Geschäftsleitung. Dies wird bereits bei der Errichtung der Stiftung und im Rahmen der Steuerbefreiung bei den direkten Steuern geprüft. Für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung im Vergleich zu den direkten Steuern ist kein Grund ersichtlich.

5. Gemeinnützige Stiftungen müssen qua Stiftungsrecht zwingend über ausreichende eigene Mittel und Ressourcen verfügen

Gemäss Praxisentwurf gilt eine Stiftung gegenüber einer Person oder Organisation namentlich dann als eng verbunden, wenn die Stiftung über keine eigenen Mittel und Ressourcen (Personal, Infrastruktur, flüssige Mittel usw.) verfügt, welche es ihr ermöglichen, ihren Zweck zu erreichen. Kumulativ müssten die benötigten Mittel und Ressourcen (Personal, Infrastruktur, flüssige Mittel etc.) von dieser Person oder Organisation zur Verfügung gestellt werden, von welcher die Stiftung oder der Verein wirtschaftlich und personell abhängig ist. Werden die genannten Voraussetzungen erfüllt, so seien sämtliche Leistungen zwischen der Stiftung und der Person oder Organisation zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, in Rechnung zu stellen (Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

Stiftungen sind eigenständige juristische Personen und damit rechtlich gesehen unabhängig. Zur Errichtung einer Stiftung bedarf es der Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck (Art. 80 ZGB). Das stiftungsrechtliche Trennungsprinzip besagt, dass sich das Widmungsvermögen (d.h. dasjenige Vermögen, mit dem die Stiftung errichtet wird) vom Stifter trennt und unwiderruflich ins Eigentum der Stiftung übergeht. Nach der Errichtung und der Widmung sind Stiftungen auf sich allein gestellt und bestehen insbesondere bei einem Konkurs des stiftenden Unternehmens weiter.

Das Vermögen muss in einem angemessenen Verhältnis zum Zweck stehen (sog. Zweck-Mittel-Relation). Die Eidgenössische Stiftungsaufsicht verlangt zur Stiftungsgründung ein minimales Anfangsvermögen von CHF 50’000. Bereits über dieses Errichtungskapital wird die langfristige Überlebensfähigkeit sichergestellt. Dieses Vermögen ist so einzusetzen, dass daraus Erträge resultieren, mit denen der Stiftungszweck verfolgt werden kann, wobei die Erträge ebenfalls der Stiftung gehören. Letzteres gilt auch für Spenden vom Stifter und für externes Fundraising.

Über das bereits bei der Errichtung geforderte Verhältnis zwischen Vermögen und Stiftungszweck wird sichergestellt, dass Stiftungen grundsätzlich über genügend Mittel für die Verfolgung ihres Zwecks verfügen. Ist dies nicht der Fall, greifen das Handelsregisteramt oder die Stiftungsaufsichtsbehörde in der Errichtungsphase ein.

Die beschriebene Zweck-Mittel-Relation wird bei Stiftungen auch nach der Errichtung jederzeit gefordert. Sollten Stiftungen im Laufe der Zeit in die Lage kommen, dass sie ihren Zweck nicht erreichen können, werden sie aufgehoben bzw. liquidiert (Art. 88 und Art. 84a ZGB).

Die Voraussetzungen für eine enge Verbundenheit gemäss Praxisentwurf sind bei gemeinnützigen Corporate Foundations demnach nicht erfüllt.

Gemeinnützige Stiftungen müssen gemäss einschlägigem Stiftungsrecht über ausreichende eigene Mittel und Ressourcen zur Zweckverwirklichung verfügen. Die Voraussetzungen für eine enge Verbundenheit sind daher per se nicht erfüllt.

6. Vielfältige Ausgestaltung der Mittel und Ressourcen von Corporate Foundations

Die Praxis zeigt, dass es bei Corporate Foundations viele unterschiedliche Zusammenarbeitsformen gibt. Aufgrund dieser sehr vielfältigen Ausprägungen ist eine Kategorisierung nicht möglich, sodass auch nach dem Praxisentwurf unklar ist, wo die Grenzen zwischen eng verbundener und nicht eng verbundener Person zu ziehen sind. Die Passage «keine eigenen Mittel und Ressourcen» ist absolut. Keine bedeutet *gar* keine. Oder beabsichtigt die ESTV in dieser Frage eine wertende/relativierende Betrachtung? Falls dies, entgegen der gewählten Formulierung, der Fall sein sollte, stellt sich sodann die Frage, wann genau «eigene Mittel und Ressourcen» vorliegen? Ab welchem Betrag? Ab welcher Mitarbeiteranzahl? Woran wird das festgemacht? Dies sind alles offene Fragen, die der Praxisentwurf nicht beantwortet. Es ist damit unklar, wann genau eine Stiftung eine eng verbundene Person darstellen soll.

Im Übrigen spricht der Praxisentwurf davon, dass eine Stiftung oder ein Verein «*namentlich* dann als eng verbunden gelten», womit ersichtlich wird, dass die Aufzählung der Kriterien nicht abschliessend ist. Diese Formulierung ist mangels Rechtssicherheit abzulehnen.

Der Praxisentwurf erfasst die vielfältige Ausgestaltung von Corporation Foundations nicht.

7. Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, in Rechnung zu stellen (Art. 24 Abs. 2 MWSTG)

Der Praxisentwurf hält fest, dass sämtliche Leistungen – worunter die ESTV auch die Naturalspenden versteht – zwischen dem Zuwender und der Stiftung (oder dem Verein) zum Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, «in Rechnung zu stellen» sei.

Damit überschreitet die ESTV ihre Kompetenzen. Ob die Zuwendungen in Rechnung zu stellen sind oder nicht, ist für die Erhebung der Mehrwertsteuer irrelevant. Die Überwälzung der Steuer richtet sich nach privatrechtlichen Vereinbarungen (Art. 6 MWSTG). Die Praxis der ESTV hat sich darauf zu beschränken, zu bestimmen, welchen Wert der Zuwender allenfalls in seiner Mehrwertsteuerabrechnung zu versteuern hat. Ob der Zuwender das hypothetische Entgelt und die darauf geschuldete Steuer auch dem Empfänger verrechnet, kann indes von der ESTV nicht vorgeschrieben werden.

Das Mehrwertsteuerrecht und insbesondere der Praxisentwurf MWSTG zum Thema «eng verbundene Personen» sollte keine Regelung aufstellen, ob bzw. wie Leistungen zu verrechnen sind.

8. Allenfalls Eigenverbrauchstatbestand

Bei richtiger Betrachtung handelt es sich bei den an gemeinnützige Corporate Foundations erbrachten Zuwendungen nicht um Dienstleistungen im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne (siehe unsere Ausführungen in Ziffer 3) und damit nicht um eine Frage eines mehrwertsteuerrelevanten Leistungsaustausches. Vielmehr ist zu prüfen, ob allenfalls ein Eigenverbrauchstatbestand vorliegt.

Nach Art. 31 Abs. 2 lit. c MWSTG liegt ein Eigenverbrauchstatbestand bei unentgeltlichen Zuwendungen ohne unternehmerischen Grund vor. Bei den Zuwendungen, die Unternehmen an die von ihnen errichteten gemeinnützigen Corporate Foundations ausrichten, ist hingegen ein unternehmerischer Grund klar gegeben. Folglich liegt kein Eigenverbrauchstatbestand vor.

Bei Zuwendungen, die Unternehmen an die von ihnen errichteten Corporate Foundations ausrichten, liegt kein Eigenverbrauchstatbestand vor.

Fazit

Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG zielt nicht auf gemeinnützige Stiftungen ab. Die Regelung ist widersprüchlich im Steuerkontext. Zudem liegt keine Missbrauchskonstellation vor, die es zu verhindern gälte. Aus Sicht von SwissFoundations sind gemeinnützige Corporate Foundations *keine* eng verbundenen Personen. Bei Naturalspenden vom Stifter an Corporate Foundations liegt zudem kein Leistungsverhältnis vor. Der Praxisentwurf und damit die Anwendung von Art. 3 lit. h Ziff. 2 MWSTG auf pro bono Leistungen an gemeinnützige Stiftungen ist aus diesen Gründen abzulehnen. Folglich greift Art. 18 Abs. 2 MWSTG, womit die Leistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Art. 24 Abs. 2 MWSTG ist deshalb nicht anwendbar.

Wir bedanken uns für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme und Anliegen und wünschen Ihnen eine konstruktive und zielführende Diskussion sowie Entscheidfindung.

Mit freundlichen Grüssen

Julia Jakob
Co-Geschäftsführerin, SwissFoundations

Ivana Savanovic
Projektmanagerin Recht & Politik, SwissFoundations