



# Merkblatt Steuerbefreiung für gemeinnützige Stiftungen: Praxisänderung des Steueramts des Kantons Zürich

(25.06.2024)

Das vorliegende Merkblatt beantwortet die wichtigsten Fragen rund um die Praxisänderung des Kantonalen Steueramts Zürich im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für gemeinnützige Stiftungen. Das Merkblatt gilt sowohl für steuerbefreite wie auch für nicht steuerbefreite Stiftungen und es richtet sich an alle Stiftungen, unabhängig davon, ob es sich um eine Vergabestiftung oder um eine operative Stiftung handelt.

## I. Was beinhaltet die Praxisänderung des Kantonalen Steueramtes Zürich?

Die mit Medienmitteilung vom 09.02.2024 kommunizierte und im Steuerbuch Nr. 61.1 publizierte Praxisänderung des Kantonalen Steueramtes Zürich betreffend Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit vom 1. Februar 2024 (vgl. [Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit | Kanton Zürich](#)) bedeutet konkret:

- Angemessene Vergütungen der Mitglieder des Stiftungsrates stehen einer Steuerbefreiung nicht mehr entgegen. Das Erfordernis der strikten Ehrenamtlichkeit für eine Steuerbefreiung entfällt.
- Bei der Beurteilung der für eine Steuerbefreiung erforderlichen Gemeinnützigkeit bei Tätigkeiten im Ausland kommt grundsätzlich derselbe Massstab zur Anwendung wie bei Tätigkeiten im Inland.
- Eine Steuerbefreiung ist künftig auch bei unternehmerischen Fördermodellen (Darlehen [insb. Social Impact Bonds und Development Impact Bonds], Beteiligungen, Wandeldarlehen) möglich, selbst wenn ein Mittelrückfluss in Form von beispielsweise Rückzahlungen und Verzinsung von Darlehen, Erträgen aus Beteiligungen oder Erfolgsbeteiligungen an die gemeinnützige Institution möglich ist. Nach wie vor wird für die Steuerbefreiung vorausgesetzt, dass es keinen Markt gibt und somit Investitionen getätigt werden, welche gewinnorientierte Dritte nicht machen würden. Die Förderung von Schweizer Start-Up Unternehmen ist nach Beurteilung des Kantonalen Steueramts in der Regel eine marktorientierte Tätigkeit. Die zurückfliessenden Mittel müssen wieder für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Zudem müssen die Investitionen im Rahmen der Fördertätigkeit erfolgen und nicht als reine Finanzanlage.

## II. Vergütungen von Mitgliedern des Stiftungsrates

### 1. Was bedeutet die Praxisänderung für Stiftungen?

Bislang verlangte das Kantonale Steueramt Zürich für die Erteilung der Steuerbefreiung der Stiftung eine ehrenamtliche Tätigkeit des Stiftungsrates. Die Steuerbefreiung setzte voraus, dass die Stiftung in den Statuten eine Bestimmung aufnehmen musste, die explizit die ehrenamtliche Tätigkeit des Stiftungsrates festhielt.

Neu stehen angemessene Vergütungen der Mitglieder des Stiftungsrates der Steuerbefreiung nicht mehr entgegen, d.h. der Stiftungsrat muss für eine Steuerbefreiung nicht zwingend ehrenamtlich tätig sein. Bei bestehenden Stiftungen braucht es für eine zukünftige Vergütung unter Umständen eine Statutenänderung (vgl. dazu Frage 3). Ab einer bestimmten Höhe der Vergütung wird ein Vergütungsreglement verlangt (vgl. dazu Frage 5).

Die Vergütung des Stiftungsrates muss im angemessenen Verhältnis zu den Stiftungsleistungen (Förder- und/oder operative Leistungen) der Stiftung stehen. Die Verwaltungskosten inkl. Vergütung des Stiftungsrates dürfen nur einen minimalen Bruchteil der Stiftungsleistungen ausmachen.

Vergütungen des Stiftungsrates dürfen die Zweckverwirklichung nicht erschweren oder gar vereiteln, sondern müssen der Zweckverwirklichung dienen.





## 2. Wer ist für die Steuerbefreiung zuständig?

Für die Steuerbefreiung ist nach wie vor das Kantonale Steueramt Zürich zuständig und nicht die ESA.

## 3. In welchen Fällen ist ein Antrag auf Statutenänderung zu stellen?

Sehen die Statuten vor, dass der Stiftungsrat explizit keine Vergütung erhält, künftig aber entschädigt werden soll, so ist der ESA ein begründeter Antrag auf Statutenänderung zu stellen. Hierbei handelt es sich um eine unwesentliche Änderung der Stiftungsurkunde bzw. der Statuten im Sinne von Art. 86b ZGB.

Ist in den Statuten eine Bestimmung enthalten, in der die ehrenamtliche Tätigkeit des Stiftungsrates zum Ausdruck kommt, künftig aber entschädigt werden soll, so kann anstelle einer formellen Statutenänderung im Sinne einer Übergangsregelung ein Stiftungsratsbeschluss gemäss Frage 4 gefällt werden.

Enthalten die Statuten keine Bestimmung zur Vergütung und soll künftig entschädigt werden, braucht es keine Statutenänderung.

Soll der Stiftungsrat auch künftig nicht entschädigt werden, braucht es ebenfalls keine Statutenänderung und es besteht kein Handlungsbedarf.

## 4. In welchen Fällen kann auf eine umgehende Statutenänderung verzichtet werden?

Enthält die Urkunde bzw. enthalten die Statuten eine Ehrenamtlichkeitsklausel, welche aufgrund der früheren Praxis des Kantonalen Steueramts Zürich gewählt wurde, und soll der Stiftungsrat künftig angemessen entschädigt werden, kann im Sinne einer Übergangsregelung vorerst auf eine förmliche Änderung der Statuten verzichtet werden.

Es genügt, wenn der Stiftungsrat gegenüber der Aufsichtsbehörde folgende Erklärung abgibt:

*[Name der Stiftung]*

*Erklärung des Stiftungsrates*

*Änderung von Art. [...] der Statuten wie folgt:*

*«Der Stiftungsrat kann für seine Mitglieder eine angemessene Vergütung vorsehen. [Die Einzelheiten werden in einem Reglement geregelt.]»*

*Der Stiftungsrat ist mit dieser Änderung einverstanden. Er wird diese Änderung förmlich beantragen, wenn die Statuten aus einem anderen Grund geändert werden soll.*

*Ort, Datum: [...]*

*Unterschriften: [...]*

Dieser Beschluss ist gemäss dem für Statutenänderungen vorgesehenen Quorum zu fällen und rechtsgültig zu unterzeichnen. Zeitlich muss der Beschluss **vor** der Auszahlung der Vergütung an den Stiftungsrat erfolgen und ist der ESA, falls 2024 Vergütungen ausbezahlt werden, bis spätestens **Ende 2024** einzureichen. Es darf keine Auszahlung von Vergütungen vor Erlass des Beschlusses erfolgen.

Auf die Ergänzung in eckigen Klammern «Die Einzelheiten werden in einem Reglement geregelt.» kann verzichtet werden, wenn kein Vergütungsreglement zu erlassen ist (vgl. dazu Frage 5).

Anzumerken ist, dass es sich beim abzugebenden Stiftungsratsbeschluss explizit um eine Übergangsregelung handelt. Die Aufsicht kann jederzeit eine Statutenänderung verlangen.

## 5. In welchen Fällen ist ein Vergütungsreglement zu erlassen?

Vergütungen von Mitgliedern des Stiftungsrates haben grundsätzlich nach schriftlich festgelegten Regeln zu erfolgen, welche in einem Vergütungsreglement festzulegen sind.

Auf der Website der ESA finden sich zwei Mustervergütungsreglemente (Einzelvergütung und Pauschalvergütung).





Falls bereits im Jahr 2024 Vergütungen ausbezahlt werden, ist das Reglement der ESA bis spätestens **Ende 2024** zur Prüfung einzureichen.

Auf ein Vergütungsreglement kann verzichtet werden, wenn die Vergütungen pro Jahr nicht mehr als Fr. 3'000.- pro Stiftungsratsmitglied resp. nicht mehr als Fr. 10'000.- für den Gesamstiftungsrat betragen (sog. «3'000/10'000-Grenze»).

Auf den Erlass eines neuen Vergütungsreglements kann grundsätzlich verzichtet werden, wenn ein von der ESA geprüftes Vergütungsreglement vorliegt und unverändert gelten soll.

## 6. Zusammengefasst: In welchen Fällen braucht es eine Statutenänderung und/oder ein Vergütungsreglement?

Ob es eine Statutenänderung braucht, hängt von der bisherigen Bestimmung in den Statuten und davon ab, ob der Stiftungsrat künftig entschädigt werden soll.

Ob es ein Vergütungsreglement braucht, hängt davon ab, ob und wenn ja in welcher Höhe der Stiftungsrat künftig entschädigt werden soll.

Konkret sind zusammengefasst folgende Konstellationen denkbar:

Statuten	Künftige Vergütung?	Braucht es eine Statutenänderung?	Braucht es ein Vergütungsreglement?
Keine Bestimmung zur Vergütung	Nein	Nein, kein Handlungsbedarf	Nein, kein Handlungsbedarf
	Ja	Nein, kein Handlungsbedarf	Ja, es sei denn, die Stiftung liegt unter der 3'000/10'000-Grenze (vgl. Frage 5)
Ehrenamtlichkeit	Nein	Nein, kein Handlungsbedarf	Nein, kein Handlungsbedarf
	Ja	Nein, nicht sofort. Es gelten Übergangsregeln und es ist ein Stiftungsratsbeschluss gemäss Frage 4 zu fällen	Ja, es sei denn, die Stiftung liegt unter der 3'000/10'000-Grenze (vgl. Frage 5)
Statuten halten im Grundsatz fest, dass der Stiftungsrat keine Vergütung erhält	Nein	Nein, kein Handlungsbedarf	Nein, kein Handlungsbedarf
	Ja	Ja, es ist begründeter Antrag auf Statutenänderung zu stellen	Ja, es sei denn, die Stiftung liegt unter der 3'000/10'000-Grenze (vgl. Frage 5)

## 7. Was gilt als angemessene Vergütung?

Die Angemessenheit muss spezifisch für die jeweilige Stiftung ausgeführt und begründet werden. Dabei gilt es, folgende stiftungs-, mandats-, und personenbezogenen Kriterien zu berücksichtigen<sup>1</sup>:

### A. Stiftungsbezogene Kriterien

- Vorgaben der Stifterin oder des Stifters in der Urkunde / den Statuten
- Art der Stiftungstätigkeit
- Verhältnis der Verwaltungskosten inkl. Vergütungen zu den Stiftungsleistungen (Förder- und/oder operative Leistungen)
- Höhe der Förderleistungen bzw. der für Förderleistungen verfügbaren Mittel. Das Verhältnis zwischen Vergütung und Vergabungen muss angemessen sein, d.h. die Vergütungen dürfen in der Regel nur einen kleinen Bruchteil der Vergabungen ausmachen.
- Eigenart und Komplexität des Stiftungszwecks
- Grösse und Struktur des Stiftungsvermögens
- Operative Grösse der Stiftung / Bilanzsumme
- Zahl der Mitglieder eines Stiftungsrates
- Zahl der Stiftungsorgane und Verhältnis der Vergütungen des Stiftungsrates zu jenen anderer

<sup>1</sup> Die ESA orientiert sich dabei grundsätzlich an den in der Lehre erarbeiteten Kriterien. Vgl. Thomas Sprecher, Steuerbefreiung für gemeinnützige Stiftungen (sowie Vereine und andere Organisationen), in: Jusletter 15. April 2024





Stiftungsorgane, soweit vorhanden

#### B. Mandatsbezogene Kriterien

- Zeitaufwand pro Jahr. Zur zeitlichen Beanspruchung gehören jegliche Tätigkeiten im Interesse und zugunsten der Stiftung: Die Anzahl und die Länge der Stiftungsrats-, Ausschuss-, Strategiesitzungen etc., ihre Vorbereitung und Nachbearbeitung, Korrespondenz, stiftungsinterne und -externe Besprechungen, Verkehr mit Dritten wie Destinatären, Behörden, Banken, Beratern, Projektpartnern usw.
- Stellung, Funktion und Aufgaben innerhalb des Stiftungsrates (Präsidium, Vizepräsidium, Mitglied, Mitglied in Ausschüssen etc.)
- Mass der zu tragenden Verantwortung, Geschäftsführer vorhanden oder nicht
- Schwierigkeit und Komplexität der Stiftungsrats Tätigkeit bzw. der Tätigkeit des einzelnen Stiftungsratsmitglieds

#### C. Personenbezogene Kriterien

- Fachwissen und praktische Erfahrung
- Sonstige Anstellung/Tätigkeiten, in deren Rahmen oder zu deren Lasten das Mandat erfolgt
- Persönlicher Einsatz
- Reputationswert des Stiftungsratsmitglieds für die Stiftung
- Reputationswert der Stiftung für das Stiftungsratsmitglied

### **8. Für das Jahr 2024 zahlt eine Stiftung den Stiftungsrätinnen und Stiftungsräten eine Vergütung. Welche Unterlagen und Informationen sind der ESA einzureichen?**

Zahlt die Stiftung für das Jahr 2024 eine Vergütung, so sind der ESA zusätzlich zur jährlichen Berichterstattung folgende Unterlagen einzureichen:

- Bei Vergütungen über Fr. 3'000.- pro Stiftungsrat resp. Fr. 10'000.- für den Gesamtstiftungsrat: Vergütungsreglement mit Begründung der Angemessenheit der Vergütung (vgl. Frage 5).
- Bei Ehrenamtlichkeitsklausel in der Urkunde / den Statuten: Stiftungsratsbeschluss im Sinne von Frage 4 vorne. Der Beschluss ist zwingend vor der ersten Auszahlung zu fällen.

Im Übrigen sind die Vorgaben und Merkblätter zur jährlichen Berichterstattung von klassischen Stiftungen zwingend zu beachten.

## **III. Tätigkeit im Ausland**

### **Was ist bei Tätigkeit im Ausland zu beachten?**

Wie bisher ist bei Tätigkeit im Ausland die notwendige Transparenz sicherzustellen (Durchführung und Dokumentation einer Gewährsprüfung über die Destinatäre, lückenlose Dokumentation der Geldflüsse bis hin zu den effektiven Empfängern im Ausland). Die Stiftung muss für eine solche Dokumentation besorgt sein, nicht nur in Hinsicht auf die Steuerbefreiung, sondern auch im Kontext von Geldwäscherei und Terrorismusfinanzierung. In Verdachtsfällen kann die Aufsicht die entsprechende Dokumentation einfordern.

## **IV. Unternehmerische Fördermodelle**

### **Was ist bei unternehmerischen Fördermodellen zu beachten?**

Die ESA begrüsst Engagements im Bereich der unternehmerischen Fördermodellen. Falls solche verwendet werden, ist die Aufsicht im Rahmen der jährlichen Berichterstattung angemessen zu informieren und zu dokumentieren.

Wie der Zweck umgesetzt wird, ob mit oder ohne unternehmerische Fördermodelle, liegt grundsätzlich im Ermessen des Stiftungsrates und bedarf keiner Statutenänderung.

Ob unternehmerische Fördermodelle steuerbefreiungswürdig sind, ist mit den Steuerbehörden direkt zu klären.

