

Magister

Enya Hohermuth

Befreiung internationaler Sportverbände von der Steuerpflicht

ISBN 978-3-03916-243-7

Editions Weblaw
Bern 2024

Zitievorschlag:
Enya Hohermuth,
Befreiung internationaler Sportverbände von der Steuerpflicht,
in: Magister, Editions Weblaw, Bern 2024

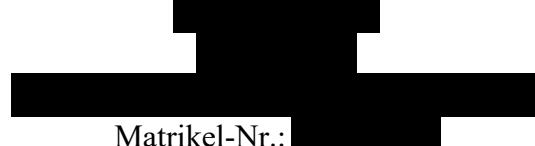
Masterarbeit

Befreiung internationaler Sportverbände von der Steuerpflicht

Weshalb die bundesrätliche Befreiung der direkten Bundessteuern eine
Ungleichbehandlung gegenüber nationalen Sportverbänden darstellt

Verfasst und präsentiert im Rahmen des Seminars «Unternehmenssteuerrecht» im FS 2022 am
Lehrstuhl Prof. Dr. iur. René Matteotti an der Universität Zürich

Vorgelegt von
Enya Hohermuth



Matrikel-Nr.: [REDACTED]
10. Semester / Master of Law

4. Juni 2022

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	III
Materialverzeichnis und Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung	VI
Abkürzungsverzeichnis	VIII
I. Einleitung.....	1
II. Besteuerung von internationalen und nationalen Sportverbänden	2
1. Begriffserklärungen	2
1.1 Definition Verein	2
1.2 Definition Sportverband	2
2. Besteuerung von Sportverbänden.....	2
2.1 Direkte Bundessteuer.....	2
2.1.1 Subjektive Steuerpflicht	3
2.1.2 Entlastung der Besteuerung.....	4
2.2 Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG	4
2.2.1 Voraussetzungen	4
2.2.2 Juristische Person	4
2.2.3 Gemeinnützigkeit	4
2.2.4 Ausschluss von Erwerbszwecken.....	6
2.2.5 Öffentliche Zweckverfolgung	6
2.2.6 Tatsächlich gewidmete Mittel und Verfolgung des Zwecks	7
2.2.7 Teilweise Steuerbefreiung	7
2.3 Bundesrätliche Steuerbefreiung	7
2.4 Kantonale Besteuerung.....	9
3. Gemeinnützigkeit von Sportverbänden.....	9
3.1 Gemeinnützigkeit von Sport	9
3.1.1 Funktionen des Sports	9
3.1.2 Auswirkung auf die Gesundheit.....	9
3.1.3 Zwischenfazit	10
3.2 Sportliche Aktivität der Bevölkerung	10
3.3 Breitensport	11
3.4 Gewaltprävention	11
3.5 Fazit	11
4. Öffentlicher Zweck von Sportverbänden.....	13
5. Wirtschaftliche Bedeutung	14
5.1 Wirtschaftliche Tätigkeit im Widerspruch zur Gemeinnützigkeit?	14
5.2 Wirtschaftliche Bedeutung internationaler Sportverbände in der Schweiz	14
5.3 Transparenz	15
6. Bundesgerichtliches Urteil gegen Schweizerischen Verband für Pferdesport	16
7. Friedensförderung und Völkerverständigung	17
8. Herleitung und Standortpolitik.....	18
9. Argumentation nationaler Sportverbände	19
9.1 Gleichbehandlung im Unrecht	19
9.2 Alternative Argumente	20
10. Gerechte Besteuerung.....	20
10.1 Rechtsgleichheit.....	20
10.2 Wettbewerbsneutralität	22
III. Schluss.....	24
Selbstständigkeitserklärung	

Literaturverzeichnis

Die folgenden Werke werden, falls nicht anders vermerkt, mit Nachnamen des Autors und Seitenzahl bzw. Randnummer angegeben.

BIAGGINI GIOVANNI/GÄCHTER THOMAS/KIENER REGINA (Hrsg.), Staatsrecht, 3. Aufl., Zürich 2021

BÜRGI RAHEL/LAMPRECHT MARKUS/STAMM HANSPETER, Sport Schweiz 2020: Sportaktivität und Sportinteresse der Schweizer Bevölkerung, Bundesamt für Sport (BASPO), Magglingen 2021, online gefunden am 6. März 2022 unter: <www.baspo.admin.ch/de/dokumentation/publikationen/sport-schweiz-2020.html>
(zit. BÜRGI/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung)

BÜRGI RAHEL/LAMPRECHT MARKUS/STAMM HANSPETER, Sport Schweiz 2020: Factsheets Sportarten, Bundesamt für Sport (BASPO), Magglingen 2021, online gefunden am 6. März 2022 unter: <www.baspo.admin.ch/de/dokumentation/publikationen/sport-schweiz-2020.html>
(zit. BÜRGI/LAMPRECHT/STAMM, Factsheets)

COLLIER PAUL ET AL., Breaking the Conflict Trap: Civil War and Development Policy, New York 2003
(zit. COLLIER)

DIAS RAOUL, Der Verein als herrschendes Unternehmen im Konzern, Unter besonderer Berücksichtigung der Sportvereine und Sportorganisationen, SSHW – Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht Band 289, Zürich/St. Gallen 2010

FORSTMOSER PETER/VOGT HANS-UELI, Einführung in das Recht, 5. Aufl., Bern 2012

GEISER THOMAS/FOUNTOULAKIS CHRISTIANA, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, Basler Kommentar, 6. Aufl., Basel 2018 (zit. BSK ZGB-BEARBEITER/IN)

GERBER MARKUS, Sport, Stress und Gesundheit bei Jugendlichen, in: «Beiträge zur Lehre und Forschung im Sport» Band 162, Schorndorf 2008

GRAF THOMAS, Steuerbefreiung von Sportvereinigungen, Zürich 1992

GÜNTHER MANFRED, Die Rolle und Wirkung des Sports in der Kinder- und Jugendgewaltprävention, in: forum kriminalprävention, Heft 2/2006, S. 3 ff., online gefunden am 15. März 2022 unter: <www.kriminalpraevention.de/files/DFK/dfk-publikationen/sport_und_praevention.pdf>

HAUSHEER HEINZ/AEBI-MÜLLER REGINA E., Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, 5. Aufl., Bern 2020

HEINDL GISELA, Organisationsrechtliche Fragen sportlicher Betätigung: Vom Verein zur Kapitalgesellschaft?, in: Sport und Gesundheit in Wirtschaft und Gesellschaft, Univ.-Prof. Mag. Dr. SABINE URNIK (Hrsg.), Wien 2007, S. 215 ff.

HEINI ANTON/PORTMANN WOLFGANG/SEEMANN MATTHIAS, Grundriss des Vereinsrechts, Basel 2009

HÜGI THOMAS, Sportrecht, Bern 2015

KOLLER THOMAS, Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden in der Schweiz vor dem Aus?, npoR – Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen, S. 49-52, Heft 2/2012, online gefunden am 20. April 2022 unter: <www.issuu.com/npor/docs/npor_2012-2>

KUSTER RETO, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Zürich 1998

LAMPRECHT MARKUS/BÜRGI RAHEL/GEBERT ANGELA/STAMM HANSPETER, Sportvereine in der Schweiz: Entwicklungen, Herausforderungen und Perspektiven, Bundesamt für Sport (BASPO), Magglingen 2017, online gefunden am 6. März 2022 unter: <www.bspo.admin.ch/de/dokumentation/publikationen/sportvereine-schweiz.html> (zit. LAMPRECHT/BÜRGI/GEBERT/STAMM, Sportvereine)

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Basel 2004 (zit. LOCHER, Kommentar II DBG)

LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, begründet von Ernst Blumenstein, 7. Aufl., Zürich 2016 (zit. LOCHER, System)

MÄUSLI-ALLENSPACH PETER/OERTLI MATHIAS, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 10. Aufl., Muri b. Bern 2020

MODEL OTTO, Funktionen und Bedeutung des Sportes in ökonomischer und soziologischer Sicht, Winterthur 1955

REICH MARKUS, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020 (zit. REICH, Steuerrecht)

REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000 (zit. REICH, wirtschaftliche Doppelbelastung)

REICH MARKUS, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: ASA Band 58, Heft 9 (1989/1990), S. 465 ff. (zit. REICH, Gemeinnützigkeit)

RICHLI PAUL, Verfassungsgrundsätze für die Umsatzsteuer und die Stempelabgaben, in: ASA Band 58, Heft 9 (1989/1990), S. 401 ff.

SCHERRER URS, Wie gründe und leite ich einen Verein?, Vereine und Verbände im schweizerischen Recht, 13. Aufl., Zürich 2017 (zit. SCHERRER, Verein)

SCHERRER WALTER, Sport und Wirtschaft: Zusammenhänge und Themen aus volkswirtschaftlicher Sicht im Überblick, in: Sport und Gesundheit in Wirtschaft und Gesellschaft, Univ.-Prof. Mag. Dr. SABINE URNIK (Hrsg.), Wien 2007, S. 10 ff. (zit. SCHERRER, Sport und Wirtschaft)

SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht: Grundlagen für das Studium und die Praxis, Zürich 2019

STRICKER CLAUDE/DERCHI GIOVANNI-BATTISTA, The Economic Impact of International Sports Organisations in Switzerland during 2014-2019, Lausanne 2021, online gefunden am 5. Januar 2022 unter: <www.aists.org/wp-content/uploads/2022/01/AISTS-Ecoimpact-21-Full-Report-FINAL-EN.pdf> (zit. STRICKER/DERCHI)

WALSER SIMONE/KILLIAS MARTIN, Juvenile Delinquency in the Canton of St. Gallen: Report to the Department of Education and the Department of Security and Justice of the Canton of St. Gallen, Criminological Institute of the University of Zurich, Zürich 2009

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2017 (zit. BSK DBG-BEARBEITER/IN)

Materialverzeichnis und Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung

Materialverzeichnis

Bericht des Bundesrats über die Besteuerung internationaler Sportverbände mit Sitz in der Schweiz – Bewährtes bewahren, Dezember 2008, online gefunden am 1. Januar 2022 unter: <www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-23681.html> (zit. Bundesrat, Steuerbefreiung)

Bericht des Bundesrats über die Steuerbefreiung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken und tiefem Gewinn ab 2018, August 2015, online gefunden am 6. Januar 2022 unter: <www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-58319.html> (zit. Bundesrat, ideelle Zwecke)

Finanzbericht des IOC (IOC Annual Report) 2020, online gefunden am 1. April 2022 unter: <<https://stillmed.olympics.com/media/Documents/International-Olympic-Committee/Annual-report/IOC-Annual-Report-2020.pdf>> (zit. Finanzbericht IOC)

Finanzbericht der UEFA 2019/2020, online gefunden am 1. April 2022 unter: <https://editor.uefa.com/resources/0268-1215aa44949a-77a2d324f68c-1000/04_uefa_financial_report_2019-20_de.pdf> (zit. Finanzbericht UEFA)

Interpellation Nr. 08.3511 vom 24. September 2008, Gemeinnützige UEFA?, eingereicht von Nationalrat Louis Schelbert und Stellungnahme des Bundesrats vom 5. Dezember 2008, online gefunden am 14. Januar 2022 unter: <www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20083511> (zit. Interpellation, Gemeinnützigkeit)

Interpellation Nr. 12.3441 vom 6. Juni 2012, Welche Sportverbände sind von der direkten Bundessteuer befreit?, eingereicht von Nationalrat Cédric Wermuth und Stellungnahme des Bundesrats vom 15. August 2018, online gefunden am 14. Januar unter: <www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20123441> (zit. Interpellation, Befreite Sportverbände)

Interpellation Nr. 15.3640 vom 16. Juni 2015, Steuerprivilegien von internationalen Sportverbänden, eingereicht von Nationalrat Cédric Wermuth und Stellungnahme des Bundesrats vom 26. August 2015, online gefunden am 5. Januar 2022 unter: <www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20153640> (zit. Interpellation, Steuerprivilegien)

Merkblatt Gesundheitswirksame Bewegung bei Kindern und Jugendlichen, Empfehlungen für die Schweiz, in Zusammenarbeit mit dem Netzwerk Gesundheit und Bewegung Schweiz hepa.ch, publiziert durch das Bundesamt für Sport (BASPO), Mai 2013, online gefunden am 13. April 2022 unter: <www.hepa.ch/de/bewegungsempfehlungen.html> (zit. Merkblatt Bewegung)

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, Januar 2008, online gefunden am 5. April 2022 unter: <www.zh.ch/content/dam/zhweb/bilder-dokumente/themen/steuern-finanzen/steuern/juristischepersonen/steuerbefreite-institutionen/praxishinweise_steuerbefreiung_2008_d.pdf> (zit. SSK, Praxishinweise Steuerbefreiung)

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen, Organisationen mit kultureller Zweckverfolgung, September 2008, online gefunden am 25. März 2022 unter: <www.steuerkonferenz.ch/downloads/merkblaetter/praxishinweise_kultureller_zweck_d.pdf> (zit. SSK, Praxishinweise Zweckverfolgung)

Praxisfestlegungen der Steuerverwaltung

Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke (Art. 56 Bst. g DBG) oder Kultuszwecke (Art. 56 Bst. h DBG) verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen (Art. 33 Abs. 1 Bst. i und Art. 59 Bst. c DBG) (zit. KS ESTV, Steuerbefreiung)

Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 12. Dezember 2008 betreffend Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden (zit. RS ESTV, Steuerbefreiung)

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung des Bundesgerichts
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ASVZ	Akademischer Sportverband Zürich
Aufl.	Auflage
b.	bei
BASPO	Bundesamt für Sport
Bst.	Bestimmung (litera)
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht
BSK	Basler Kommentar
bspw.	beispielsweise
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
d.h.	das heisst
E.	Erwägung
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
et al.	et alia
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
etc.	et cetera
f./ff.	und folgende (Seite/n, Note/n usw.)
FIFA	Fédération Internationale de Football Association
h.L.	herrschende Lehre
HRegV	Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (SR 221.411)
Hrsg.	Herausgeber
i.S.	im Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
IOC	International Olympic Committee (Internationales Olympisches Komitee)
Kap.	Kapitel
KS	Kreisschreiben
lit.	litera
m.a.W.	mit anderen Worten
Mio.	Million/Millionen
Mrd.	Milliarde/Milliarden
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen

N	Note
Nr.	Nummer
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)
RS	Rundschreiben
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SSHW	Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
SVPS	Schweizerischer Verband für Pferdesport
SWZ	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht (Zürich)
UEFA	Union of European Football Association
Univ.-Prof. Mag. Dr.	Universitäre Professur Magister Doktor
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
zit.	Zitiert

I. Einleitung

Lausanne gilt als Welthauptstadt des Sports. Dort residiert nämlich nicht nur das IOC, sondern mit ihm auch viele seiner Unterverbände. Aber nicht nur am Genfersee, sondern auch in Bern, Basel und Zürich domizilieren viele internationale Sportverbände. Neben dem IOC liessen sich im letzten Jahrhundert über fünfzig Sportverbände in der Rechtsform eines Vereines in der Schweiz nieder.¹ Die Schweiz scheint für Sportverbände ein attraktiver Ort zu sein, nicht zuletzt auch wegen der ausdrücklichen Befreiung der direkten Bundessteuer für das IOC und seine Unterverbände.

Vor rund 14 Jahren veröffentlichte der Bundesrat auf Bitte der Kantone eine Mitteilung zur Harmonisierung der Besteuerung von internationalen Sportverbänden mit Sitz in der Schweiz. Der Bundesrat stützte sich dabei auf Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG und somit auf die Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit und Verfolgung von öffentlichen Zwecken juristischer Personen. Er begründete dies primär mit dem Aspekt der Friedensförderung und Völkerverständigung.²

In den letzten Jahren stieg durch mehrfache Skandale im Sportbereich das Unverständnis für diese Steuerausnahme. Obwohl (Sport-)Vereine von Steuererleichterungen profitieren, steigt die Nachfrage nationaler Sportverbände ebenfalls nach einer gänzlichen Steuerbefreiung auf Bundesebene.³

Im Rahmen dieser Arbeit stellt sich die Frage, ob ein (internationaler oder nationaler) Sportverband überhaupt gemeinnützig sein und bzw. oder einen öffentlichen Zweck verfolgen kann, vor allem auch unter dem Aspekt seiner wirtschaftlichen Bedeutung. Auf der einen Seite waren Sportverbände in der Vergangenheit einfach strukturiert und ausschliesslich im Kernbereich der Organisation und Beaufsichtigung des Sportes aktiv. Auf der anderen Seite prägen sie noch heute das Vereinsleben, und nehmen am Wirtschaftsleben teil, sei dies durch Marketing oder Rechtverwertung.⁴

Zu prüfen ist, ob die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden, losgelöst vom bundesrätlichen Beschluss, grundsätzlich mithilfe von Auslegung, unter dem Art. 56 lit. g DBG zu subsumieren ist. Des Weiteren wird auf den Unterschied von internationalen zu nationalen Sportverbänden bzw. auf die steuerrechtliche Diskrepanz eingegangen, falls die Steuerbefreiung von Sportverbänden tatsächlich unter Art. 56 lit. g DBG zu subsumieren ist. Es stellt sich sodann die Frage, weshalb nationale Sportverbände nicht auch steuerbefreit sind und ob sich das bundesgerichtliche Urteil gegen den SVPS bewährt, dass nationale Sportverbände nicht die gleichen Auswirkungen in Sachen Friedensförderung und Völkerverständigung aufweisen. Des Weiteren ist zu untersuchen, inwieweit eine Ungleichbehandlung von internationalen und nationalen Sportverbänden vorliegen würde und ob die aktuelle Situation gegen eine Wettbewerbsneutralität spricht.

Ziel dieser Arbeit ist es, darzulegen, ob die Auslegung von Art. 56 lit. g DBG zum gleichen Resultat der Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden führt, wie es der Bundesrat bestimmt hat. Aus der eben dargelegten Problematik ergibt sich die These, dass die bundesrätliche Befreiung internationaler Sportverbände von direkten Bundessteuern grundsätzlich gegen den Sinn und Zweck von Art. 56 lit. g DBG spricht und somit eine Ungleichbehandlung zu nationalen Sportverbänden schafft.

¹ DIAS, S. 1.

² Bundesrat, Steuerbefreiung.

³ s. Kap. 2.1 für den Steuersatz der Vereine; s. Kap. 2.1.2 für die Steuerentlastung.

⁴ DIAS, S. 1.

II. Besteuerung von internationalen und nationalen Sportverbänden

1. Begriffserklärungen

1.1 Definition Verein

Im schweizerischen Vereinsrecht gibt es keine Legaldefinition des Vereins, vielmehr wird er durch die h.L. als körperschaftlich organisierte Personenverbindung mit grundsätzlich ideellem (nicht wirtschaftlichem) Zweck definiert, dem eine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt.⁵ Der Verein untersteht keiner staatlichen Aufsicht und auch keiner Eintragungspflicht im Handelsregister (Art. 51 Abs. 2 ZGB). In der Schweiz existieren rund 75'000 bis 100'000 Vereine, wobei ca. 20'000 davon Sportvereine sind.⁶ Kritik besteht seit langer Zeit an der Verwendung der Rechtsform eines Vereins für bestimmte, manchmal wirtschaftliche, Tätigkeiten, nicht zuletzt aufgrund der Steuerproblematik internationaler Sportverbände. Fraglich scheint aber weniger die Rechtsform an sich zu sein, sondern das Zweck-Mittel-Verhältnis.⁷

Nach Art. 60 Abs. 1 ZGB soll ein Verein einen nicht wirtschaftlichen Zweck haben. Ein nicht wirtschaftlicher Zweck wird durch die in Art. 60 Abs. 1 ZGB vorgängig aufgezählten ideellen Tätigkeiten verdeutlicht. Nicht wirtschaftlich sind unter anderem politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige und gesellige Tätigkeiten. Der Zweck ist dann als wirtschaftlich einzustufen, wenn durch die Tätigkeit ein konkreter geldwerter Vorteil geschaffen werden soll.⁸

1.2 Definition Sportverband

Unter einem Sportverband wird ein entweder sportartenspezifischer oder sportartenübergreifender Fachverband verstanden. Der Sportverein, auch Sportvereinigung genannt, ist die unterste organisatorische Einheit.⁹ Ein Verband ist auch ein Verein, welcher aber aus mehreren Sektionen besteht und somit eine übergeordnete Funktion aller Sektionen in einer pyramidenartigen Struktur einnimmt und die Erreichung des gemeinsamen Zweckes als Ziel hat.¹⁰

Die vorliegende Arbeit bezeichnet als Sportverein, wer gemäss Art. 60 ff. ZGB als Verein konstituiert ist, seinen Sitz in der Schweiz hat und als Zweck die Förderung des Sportes hat.¹¹ Der Begriff Sportverband wird als Fachverband von Vereinen verstanden, wobei er in dieser Arbeit bei der Auseinandersetzung mit der Steuerbefreiung von internationalen und nationalen Sportverbänden auch einfachen Vereinen gleichzusetzen ist.

2. Besteuerung von Sportverbänden

2.1 Direkte Bundessteuer

Juristische Personen sind steuerrechtsfähig und werden als selbstständige Steuersubjekte anerkannt und besteuert (Art. 20 StHG und Art. 49 DBG).¹² Nach Art. 1 lit. b DBG erhebt der Bund als direkte Bundessteuer eine Gewinnsteuer von juristischen Personen. Grundsätzlich gilt für die Besteuerung von Vereinen dieselbe Bemessungsgrundlage wie für Kapitalgesellschaften.¹³

Gemäss Art. 57 ff. DBG und Art. 24 f. StHG unterliegen Kapitalgesellschaften der Gewinnsteuer. Nach Art. 68 DBG beträgt der proportionale Gewinnsteuersatz für die direkte Bundessteuer 8.5% des Reinewinns.

⁵ BSK ZGB-SCHERRER/BRÄGGER, Vorbemerkungen zu Art. 60-79, N 1; HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, §18 N 1.

⁶ SCHERRER, Verein, S. 15.

⁷ Zum Ganzen: BSK ZGB-SCHERRER/BRÄGGER, Vorbemerkungen zu Art. 60-79, N 1a.

⁸ HEINI/PORTMANN/SEEMANN, §1 N 17.

⁹ Zum Ganzen: HÜGI, §1 N 7.

¹⁰ DIAS, S. 6.

¹¹ DIAS, S. 5.

¹² REICH, Steuerrecht, §18 N 1.

¹³ REICH, Steuerrecht, §18 N 29.

Der steuerbare Gewinn von Kapitalgesellschaften hat keine Legaldefinition, vielmehr bildet der Saldo der Erfolgsrechnung die Basis der steuerrechtlichen Gewinnermittlung (Art. 58 Abs. 1 DBG).¹⁴

Gemäss Art. 71 Abs. 1 DBG entrichten Vereine eine proportionale Gewinnsteuer von 4.25% und unterscheiden sich somit auf der Steuersatzebene von anderen juristischen Personen.¹⁵ Nach Abs. 2 entfällt die Steuer sogar ganz, wenn der steuerbare Reingewinn unter CHF 5'000 liegt.

Bei Vereinen ist zu beachten, dass Mitgliederbeiträge nicht dem Gewinn angerechnet werden.¹⁶ Es werden nur die neu erwirtschafteten Gewinne berücksichtigt.¹⁷ Unter Mitgliederbeiträgen werden geldwerte Leistungen von Vereinsmitgliedern verstanden, welche zur Verwirklichung des Gemeinschaftszweckes eingesetzt werden.¹⁸ Wenn es um persönliche Interessen geht oder wenn die Zahlung auf einer Gegenleistung des Vereins beruht, gilt der Beitrag grundsätzlich nicht als Mitgliederbeitrag.¹⁹ Aufwendungen können von den steuerbaren Erträgen gemäss Art. 66 Abs. 2 DBG abgezogen werden, jedoch müssen sie zuerst mit den steuerfreien Mitgliederbeiträgen verrechnet werden.²⁰

Internationale Sportverbände kontrollieren oftmals mehrere Subunternehmen. Ausgeschüttete Gewinne dieser Subunternehmen werden ebenfalls mit 4.25% besteuert.²¹ Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.²²

2.1.1 Subjektive Steuerpflicht

Die subjektive Steuerpflicht, also die Besteuerungsfähigkeit einer juristischen Person, basiert grundsätzlich auf der Rechtsfähigkeit im Privatrecht.²³ Die persönliche Zugehörigkeit wird nach Art. 50 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG am statutarischen Sitz der juristischen Person oder am Ort der tatsächlichen Verwaltung begründet.²⁴ Mit der tatsächlichen Verwaltung ist das wirtschaftliche Gravitätszentrum des Leitungsorgan einer Gesellschaft gemeint.²⁵ Um eine Doppelbesteuerung am Ort des Sitzes und der tatsächlichen Verwaltung zu vermeiden, hat das interkantonale und internationale Doppelbesteuerungsrecht zu bestimmen, wem der Vorrang gebührt.²⁶ Eine persönliche Zugehörigkeit führt zu einer unbeschränkten Steuerpflicht, welche den weltweiten Gewinn und das Kapital erfasst (Welteinkommensprinzip).²⁷

Die wirtschaftliche Zugehörigkeit juristischer Personen bemisst sich nach den gleichen Voraussetzungen wie bei natürlichen Personen.²⁸ Juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz können nach Art. 4 f. DBG wirtschaftlich zugehörig sein, wenn sie in der Schweiz Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Eigentum oder Nutzungsberechtigung an Grundstücken in der Schweiz halten oder diese Grundstücke vermitteln. Die Sportverbände, mit denen sich diese Arbeit beschäftigt, haben ihren Sitz in der Schweiz und sind somit alle persönlich zugehörig.

¹⁴ REICH, Steuerrecht, §20 N 1.

¹⁵ REICH, Steuerrecht, §18 N 31.

¹⁶ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 293.

¹⁷ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 293.

¹⁸ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 293.

¹⁹ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 293.

²⁰ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 294.

²¹ Interpellation, Steuerprivilegien, unter: Begründung.

²² BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 34.

²³ REICH, Steuerrecht, §19 N 2.

²⁴ SIMONEK, §3 N 7.

²⁵ REICH, Steuerrecht, §19 N 5a.

²⁶ REICH, Steuerrecht, §19 N 6; SIMONEK, §3 N 27 ff.

²⁷ SIMONEK, §3 N 3.

²⁸ REICH, Steuerrecht, §19 N 9.

2.1.2 Entlastung der Besteuerung

Seit 2018 gilt beim Bund wie auch bei den Kantonen eine Steuerentlastung für juristische Personen mit ideeller Zweckverfolgung.²⁹ Der ideelle Zweck wird aber nicht weiter definiert und der Steuer- und Gerichtspraxis zur Auslegung übergeben. Art. 60 ZGB sollte als Orientierung dienen.³⁰ Der Gewinn sollte sodann nicht besteuert werden, wenn er unter CHF 20'000 liegt und dieser ausschliesslich und unwiderruflich den ideellen Zwecken gewidmet ist (vgl. Art. 66a DBG).³¹ Um eine ungleiche Behandlung auszuschliessen, da auch Kapitalgesellschaften ideelle Zwecke verfolgen können, ist diese neue Regelung nicht nur auf Vereine beschränkt, sondern auf alle juristischen Personen anwendbar.³² Sobald der steuerbare Gewinn die Freigrenze überschreitet, wird der Gewinn vollumfänglich besteuert.³³ Folglich wird nicht weiter darauf eingegangen, inwiefern Sportvereine ideelle Zwecke verfolgen im Hinblick auf diese Entlastung, da sich diese Arbeit auf die vollständige Steuerbefreiung direkter Bundessteuern fokussiert. Die Verfolgung ideeller Zwecke kann ohnehin bejaht werden, wenn nachfolgend die Gemeinnützigkeit von Sportvereinen bejaht wird.

2.2 Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG

2.2.1 Voraussetzungen

Im Gegensatz zu einer Entlastung sieht Art. 56 DBG eine gänzliche Befreiung von Gewinnsteuern vor. Es handelt sich hierbei um eine objektbezogene, teilweise Befreiung der subjektiven Steuerpflicht.³⁴ Die Ausnahmen davon sind in Art. 56 DBG wie auch Art. 23 StHG abschliessend aufgezählt. Weshalb eine solche gesetzliche Steuerbefreiung besteht, hat viele Ansatzpunkte. Es handelt sich unter anderem um völkerrechtliche, finanzielle, sozialpolitische wie auch kulturelle oder religiöse Hintergründe.³⁵ Nach Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen und den Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken widmen, von der Steuerpflicht befreit.

2.2.2 Juristische Person

Gemäss Art. 52 Abs. 1 ZGB erlangen körperschaftlich organisierte Personenverbindungen und die einem besonderen Zwecke gewidmete und selbstständige Anstalten das Persönlichkeitsrecht als juristische Person, sobald sie im Handelsregister eingetragen sind. Nach Abs. 2 sind öffentlich-rechtliche Körperschaften und Anstalten, sowie Vereine, die nicht wirtschaftliche Zwecke verfolgen, von der Eintragungspflicht ausgenommen, sie können sich aber freiwillig eintragen.³⁶ Die UEFA ist bspw. im Handelsregister als gemeinnützigen Verein nach Art. 60 ff. ZGB in der Schweiz eingetragen.³⁷

2.2.3 Gemeinnützigkeit

Die gemeinnützige Zweckverfolgung besteht aus zwei Elementen und setzt das Allgemeininteresse (objektives Element) des verfolgten Zweckes, wie auch dessen Uneigennützigkeit (subjektives Element)

²⁹ Bundesrat, ideelle Zwecke.

³⁰ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 295; vgl. auch Kap. 1.2 (Art. 60 Abs. 1 ZGB: «...politischen, religiösen, wissenschaftlichen, künstlerischen, wohltätigen, geselligen oder andern nicht wirtschaftlichen Aufgaben widmen»).

³¹ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 295.

³² REICH, Steuerrecht, §19 N 18; SIMONEK, §3 N 60 m.w.H.

³³ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 295.

³⁴ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 6.

³⁵ REICH, Steuerrecht, §19 N 15.

³⁶ Pflicht zur Eintragung beim Betreiben eines kaufmännischen Unternehmens nach Art. 91 HRegV i.V.m. Art. 934 OR (vgl. Kap. 5.1).

³⁷ Vgl. <<https://de.uefa.com/insideuefa/about-uefa/what-uefa-does/>> (zuletzt besucht am 2. März 2022).

voraus.³⁸ Das Allgemeininteresse ist dann erfüllt, wenn es dem Gemeinwohl dient.³⁹ Dies ist eher weit gefasst und umfasst unter anderem gemäss dem Kreisschreiben der ESTV auch karitative, humanitäre, gesundheitsfördernde, pädagogische, wissenschaftliche, ökologische und kulturelle Aktivitäten.⁴⁰ Aktivitäten zu Unterhaltungszwecken dienen jedoch nicht dem Allgemeininteresse.⁴¹ Ein Allgemeininteresse ist vor allem dann zu verneinen, wenn nur ein begrenzter Personenkreis daran teilnehmen kann.⁴² Eine solche Ausgrenzung kann dagegen aus finanzieller, materieller oder personeller Kapazität, wie auch aufgrund geografischer Gegebenheiten unumgänglich sein und ist einzelfallabhängig.⁴³ Die zulässigen Ziele sind nicht auf die in der BV erwähnten Staatsziele beschränkt, es handelt sich vielmehr um eine unklare Grenzziehung, ob etwas im Allgemeininteresse liegt oder nicht.⁴⁴

Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, lässt sich jeweils aus dem Volksverständnis beurteilen.⁴⁵ Nach der Auffassung des Gesetzgebers ist das im DBG gemeinte Allgemeininteresse nicht nur auf eine Tätigkeit in der Schweiz beschränkt. Es kann sich auch um eine weltweite Tätigkeit einer schweizerischen juristischen Person handeln, soweit diese den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit entspricht.⁴⁶

Uneigennützigkeit bedeutet ein altruistisches selbstloses Handeln, wobei die Leistung in einer unentgeltlichen Form an Dritte gerichtet ist.⁴⁷ Die Gemeinnützigkeit i.S. des Steuerrechts liegt nicht nur bei Förderung von Tätigkeiten allgemeiner Interessen vor, sondern vielmehr auch im Gemeinsinn.⁴⁸ Oft wird dabei von einer «Opfererbringung» gesprochen.⁴⁹ Die Uneigennützigkeit kann verneint werden, wenn Erwerbszwecke oder sonstige wirtschaftliche bzw. persönliche Eigeninteressen vorliegen.⁵⁰ Bei einem Verein kann diese unentgeltliche Leistung in Form von Arbeit bestehen, die für die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks erbracht wird.⁵¹ Selbsthilfevereinigungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten, bspw. Sportvereine, sind nicht grundsätzlich steuerbefreit, da sich der Verein nur der Freizeitgestaltung seiner eigener Mitglieder widmet.⁵² Grundsätzlich deshalb, weil die Steuerbefreiung nicht von vornherein ausgeschlossen ist. Wenn der Hauptzweck der altruistischen Förderung von Allgemeininteressen gewidmet ist und dieser einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird, so kann die Steuerbefreiung auch für Sportvereine geltend gemacht werden.⁵³ Vor allem wenn sich der Sportverein allen Belangen des Sports widmet oder auch die Förderung des Breitensports bezweckt, kann die Uneigennützigkeit erfüllt sein.⁵⁴

³⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_143/2013, 2C_144/2013 vom 16. August 2013 E.3.1.; Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 vom 17. August 2012 E.2.1.

³⁹ SIMONEK, §3 N 71.

⁴⁰ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.a.

⁴¹ BGE 113 Ib 7 E.3.

⁴² SIMONEK, §3 N 72.

⁴³ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 30.

⁴⁴ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 29; Staatsziele bzw. -aufgaben unter Art. 54-125 BV.

⁴⁵ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.a.

⁴⁶ Zum Ganzen: KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.a.

⁴⁷ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.b.

⁴⁸ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.b.

⁴⁹ SIMONEK, §3 N 72.

⁵⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_251/2012 vom 17. August 2012 E.2.1; vgl. auch BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 31.

⁵¹ KUSTER, S. 203 ff.; LOCHER, Kommentar II DBG, Art. 56 N 88.

⁵² SIMONEK, §3 N 72; vgl. BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 32b; KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.b.

⁵³ SIMONEK, §3 N 72; SSK, Praxishinweise Zweckverfolgung, Ziff. III.C.

⁵⁴ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 32.

2.2.4 Ausschluss von Erwerbszwecken

Eine weitere Voraussetzung für eine Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit ist auch ein Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfezwecken.⁵⁵ Juristische Personen, welche Erwerbszwecke verfolgen, können grundsätzlich keine Steuerbefreiung erlangen.⁵⁶ Ein Erwerbszweck liegt vor, wenn die juristische Person am Wirtschaftsverkehr, und somit am wirtschaftlichen Konkurrenzkampf teilnimmt, mit dem Zweck, einen Gewinn zu erzielen (gewinnorientiertes Verhalten). Dafür setzt sie Kapital und Arbeit ein und verlangt im Gegenzug ein marktübliches Entgelt.⁵⁷ Eine Steuerbefreiung ist auch dann nicht möglich, wenn die juristische Person den Gewinn, welchen sie aus einer gewinnorientierten Tätigkeit schöpft, ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke bedenkt. Grund dafür ist, dass eine solche Steuerbefreiung den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer verletzen würde, denn sie würde die begünstigte Person gegenüber anderen Anbietern unrechtmässig bevorteilen.⁵⁸

Nicht jede Erwerbstätigkeit führt indessen zur Verweigerung der Steuerbefreiung. Vielmehr darf die Erwerbstätigkeit nicht den Zweck der juristischen Person bilden, sondern nur ein Mittel zum (gemeinnützigen) Zweck. Sobald der Erwerbszweck nicht mehr eine untergeordnete Rolle spielt, sondern viel mehr als unternehmerischer Zweck einzustufen ist, ist die juristische Person grundsätzlich nicht mehr gemeinnützig.⁵⁹ Somit darf der Erwerbszweck nur nebensächlich oder hilfsweise ausgeübt werden und die Gewinnerzielung muss sich hinter den gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck stellen.⁶⁰

2.2.5 Öffentliche Zweckverfolgung

Eine öffentliche Zweckverfolgung setzt kein Erbringen von Opfern voraus.⁶¹ Aufgaben, welche in den ordentlichen Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen und im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens tätig sind, gelten dabei als öffentlich.⁶² Meist handelt es sich um juristische Personen, welche von Privatpersonen gegründet und geführt werden, oder direkt von der öffentlichen Anstalt allein oder in Zusammenarbeit mit Privaten in einer privatrechtlichen Form betrieben werden.⁶³ Die Aufgaben müssen zudem eng an die Staatsaufgaben (Art. 54-125 BV) angelehnt sein.⁶⁴ Staatsaufgaben sind öffentliche Aufgaben, welche auf Grundlage von Verfassung oder Gesetzen durch den Staat wahrgenommen werden.⁶⁵ Es handelt sich hierbei um Aufgaben, wie sie das Gemeinwesen selbst oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben, welche sachlich als Organe des Gemeinwesens erscheinen.⁶⁶

Vor allem bei gemischten Zweckverfolgungen, ist es immer wieder schwierig abzugrenzen, ob die juristische Person einen öffentlichen Zweck verfolgt oder nicht. Gemäss dem BGer kommt dem Erwerbs- bzw. dem Selbsthilfezweck eine wesentliche Bedeutung zu. So gelten alle Zwecke als öffentlich, die in den ordentlichen Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen.⁶⁷ Für die Übertragung einer öffentlichen Aufgabe ist kein öffentlich-rechtlicher Akt notwendig, solange kein Erwerbs- oder Selbsthilfezweck

⁵⁵ SIMONEK, §3 N 76 f.

⁵⁶ SIMONEK, §3 N 77.

⁵⁷ Zum Ganzen: KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.b.

⁵⁸ Zum Ganzen: SIMONEK, §3 N 78; vgl. auch Kap. 2.10.2.

⁵⁹ Zum Ganzen: KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.3.b.

⁶⁰ SIMONEK, §3 N 79.

⁶¹ SIMONEK, §3 N 73.

⁶² KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.4; BGer ist aber restriktiver gem. Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E.2.2; BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 35.

⁶³ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 35.

⁶⁴ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 36.

⁶⁵ BIAGGINI/GÄCHTER/KIENER, §2 N 67 f.

⁶⁶ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 37; KUSTER, S. 220.

⁶⁷ Zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E.2.2.

besteht.⁶⁸ Die Gewinnorientierung darf in der Gesamtbetrachtung nur eine völlig untergeordnete Bedeutung haben.⁶⁹

Juristischen Personen, welche primär Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, kann grundsätzlich keine Steuerbefreiung aufgrund Verfolgung öffentlicher Zwecke gewährt werden, auch wenn sie gleichzeitig öffentliche Zwecke verfolgen.⁷⁰ Jede Steuerbefreiung, auch eine teilweise, ist ausgeschlossen, wenn der Erwerbs- oder Selbsthilfzweck ein gewisses Ausmass übersteigt.⁷¹ Wird die juristische Person jedoch durch einen öffentlich-rechtlichen Akt zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben betraut oder hat das Gemeinwesen ein ausdrückliches Interesse an der Erfüllung dieser Aufgabe gezeigt und es ist statutarisch festgehalten, dass das Eigenkapital ausschliesslich und unwiderruflich dem öffentlichen Zweck gewidmet ist, dann bleibt eine Steuerbefreiung grundsätzlich offen.⁷²

2.2.6 Tatsächlich gewidmete Mittel und Verfolgung des Zwecks

Der Gewinn und das Vermögen der juristischen Person muss ausschliesslich und unwiderruflich dem entsprechenden Zweck gewidmet sein.⁷³ Die blosse statutarische Zielsetzung einer steuerbefreiten Tätigkeit und deren Gewinnverteilung genügt nicht.⁷⁴ Die gemeinnützige oder öffentliche Zweckverfolgung muss tatsächlich ausgeübt werden.⁷⁵ In keiner Weise darf der Gewinn bzw. das Vermögen an die Vereinsmitglieder gelangen.⁷⁶ Bei einer allfälligen Auflösung der juristischen Person sollte das Vermögen an eine andere, ebenfalls steuerbefreite, juristische Person fallen, welche einen ähnlichen Zweck verfolgt.⁷⁷

2.2.7 Teilweise Steuerbefreiung

Sind die obengenannten Voraussetzungen zur Mitteleinsetzung nur zum Teil möglich, so kann eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht gezogen werden. Die steuerbefreite Tätigkeit hat aber auch hier eine gewichtigere Rolle. Es wird vorausgesetzt, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, gründlich vom übrigen Kapital und Gewinn getrennt wird.⁷⁸

2.3 Bundesrätliche Steuerbefreiung

Am 5. Dezember 2008 veröffentlichte der Bundesrat eine Mitteilung zur Besteuerung von internationalen Sportverbänden mit Sitz in der Schweiz.⁷⁹ Gestützt auf die Auslegung von Art. 56 lit. g DBG haben verschiedene kantonale Steuerbehörden die internationalen Sportverbände bereits mehrheitlich von der direkten Bundessteuer befreit. Der Bundesrat hat beschlossen, die Steuerbefreiung gesamtschweizerisch gleichermaßen anzuwenden und stützt sich auf den vorgängig erklärten Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG, und somit auf die Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit oder Verfolgung von öffentlichen Zwecken von Vereinen.

Der Bundesrat setzt in der Medienmitteilung im sachlichen Anwendungsbereich zwei Einschränkungen voraus. Erstens gilt die Steuerbefreiung des Bundesrats nur für die direkte Bundessteuer. Zweitens gilt

⁶⁸ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.4.

⁶⁹ BGE 131 II 1 E.3.4.

⁷⁰ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.4.

⁷¹ BGE 131 II 1 E.3.3.

⁷² KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.4.

⁷³ BGE 131 II 1 E.3.4.2.

⁷⁴ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.1.d.

⁷⁵ SIMONEK, §3 N 64.

⁷⁶ SIMONEK, §3 N 66.

⁷⁷ KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.2.b.

⁷⁸ Zum Ganzen: KS ESTV, Steuerbefreiung, Ziff. II.5.

⁷⁹ Vgl. Bundesrat, Steuerbefreiung.

sie nur für das IOC und die dem angeschlossenen Sportverbände, sowie deren Unterverbände (Konföderationen). Es müssen allesamt in der Schweiz domizilieren und international sein.⁸⁰

Das IOC ist ein Verein nach Art. 60 ff. ZGB und hat seinen Sitz in Lausanne.⁸¹ Heute haben sich in der Schweiz 21 internationale Sportorganisationen, wie das IOC, niedergelassen. Dazu kommen weitere 36 internationale Sportverbände, welche das IOC als Unterverbände anerkennt.⁸² Darunter sind Sportarten wie Fussball, Radfahren, Ski, Schwimmen, Rudern und Kunstturnen dabei.⁸³

Nicht als Unterverbände des IOC und somit nicht automatisch steuerbefreit sind die jeweiligen nationalen und regionalen Unterverbände.

Die ESTV hat daraufhin ein Rundschreiben an die kantonalen Verwaltungen erlassen, welches den Beschluss des Bundesrats ausführt.⁸⁴ Der Sport sei, gemäss dem Bundesrat, ein anerkanntes Element der Friedensförderung und die internationalen Sportverbände verbreiten diese Botschaft und unterstützen die Sportentwicklung durch die Hilfeleistung an nationale und lokale Sportvereine. Auf die Begründung und Herleitung der Steuerbefreiung wird später eingegangen.⁸⁵

Inwiefern die Gemeinnützigkeit auf die internationalen Sportverbände anzuwenden ist, war und ist immer noch fraglich. In einer Interpellation wurde die Frage an den Bundesrat gerichtet, inwiefern die UEFA gemeinnützig sei, denn die Vermarktung von Medienrechten der UEFA würde gegen eine solche Steuerbefreiung sprechen. Daraufhin entgegnete der Bundesrat, dass bei solchen internationalen Sportverbänden das grosse Ganze betrachtet werden müsse. Oberste Priorität habe die Ausübung des Verbandszweckes. Ob die Lohnbezüge von natürlichen Personen, also Mitarbeitenden, Funktionären etc., angemessen seien, spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle.⁸⁶ Zwar hat der Bundesrat hier hervorgehoben, dass die Gemeinnützigkeit alleine wegen des Umstandes, dass auch eine gewisse Vermarktung bestehe, nicht abgesprochen werden kann, dennoch lässt sich nicht darauf schliessen, inwiefern die UEFA gemeinnützig ist bzw. sein sollte.⁸⁷

Der Bund überprüft die korrekte Anwendung von Art. 56 lit. g DBG im Rahmen seiner Aufsichtstätigkeit. Das EFD übt nach Art. 102 Abs. 1 DBG die Aufsicht des Bundes über die Steuererhebung aus. Die ESTV sorgt hingegen für eine einheitliche Anwendung des DBG. Eine vorgegebene Re-Evaluation einer Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden gibt es nicht. Eine Überprüfung erfolgt nach Bedarf und Möglichkeiten der jeweils zuständigen kantonalen Verwaltungen für die direkte Bundessteuer.⁸⁸

Verständlicherweise ergibt sich diese Steuerbefreiung nur für die Organisation an sich, nicht etwa für deren Mitarbeiter.⁸⁹ Die Steuerbefreiung betrifft nur die direkte Bundessteuer, übrige Steuern wie bspw. die Mehrwertsteuer, sind nicht betroffen. Auf Bundesebene wird von juristischen Personen nur eine Gewinnsteuer erhoben.

⁸⁰ Vgl. Bundesrat, Steuerbefreiung.

⁸¹ Vgl. <<https://olympics.com/ioc/overview>> (zuletzt besucht am 01. April 2022).

⁸² Bundesrat, Steuerbefreiung.

⁸³ Bundesrat, Steuerbefreiung.

⁸⁴ RS ESTV, Steuerbefreiung.

⁸⁵ Ab Kap. 6, insb. Kap. 8; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010; Urteil des Bundesgerichts 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017.

⁸⁶ Zum Ganzen: Interpellation, Gemeinnützigkeit, unter: Stellungnahme Punkt 3.

⁸⁷ Vgl. Interpellation, Gemeinnützigkeit, unter: Stellungnahme Punkt 3.

⁸⁸ Zum Ganzen: Interpellation, Befreite Sportverbände, unter: Stellungnahme Punkt 8.

⁸⁹ Vgl. Bundesrat, Steuerbefreiung.

2.4 Kantonale Besteuerung

Bei den kantonalen Steuern richtet sich das steuerbare Eigenkapital in der Regel nach dem Reinvermögen, welches wie bei den natürlichen Personen ermittelt wird.⁹⁰ Auch die Kantone sehen eine Steuerentlastung für juristische Personen mit ideellen Zwecksetzungen vor (Art. 26a StHG), wobei die Festsetzung der Höhe des Freibetrages den Kantonen überlassen wird. Diese Entlastung bezieht sich nur auf die Gewinnsteuer, jedoch nicht auf die Kapitalsteuer.⁹¹

Nach Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG sind juristische Personen von der Steuerpflicht befreit, die einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen und deren Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Die internationalen Sportverbände sind auch auf kantonaler Ebene von den Steuern befreit. Auf Kantonsebene betrifft dies nicht nur die kantonale Gewinnsteuer, sondern auch die Kapitalsteuer.

Die Kontrolle der Steuerbefreiung auf kantonaler Ebene fällt vollumfänglich der kantonalen Kompetenz zu, denn die ESTV hat keine Aufsichtskompetenz über das StHG.⁹²

3. Gemeinnützigkeit von Sportverbänden

Um eine direkte Steuerbefreiung, auch von nationalen Sportverbänden, zu rechtfertigen, muss zunächst geprüft werden, ob ein Sportverein nach Art. 56 lit. g DBG gemeinnützig ist. Im Weiteren wird vorerst die Gemeinnützigkeit des Sportes an sich überprüft und nachfolgend die der Sportvereine als Ganzes.

3.1 Gemeinnützigkeit von Sport

3.1.1 Funktionen des Sports

Der Begriff Sport stammt vom spätlateinischen Begriff *desportare* («sich vergnügen») und bezeichnet einen Sammelbegriff für die körperliche und geistige Betätigung an Spiel und Leistung.⁹³ Dabei steht nicht nur die körperliche Anstrengung, welche leistungs- oder spielorientiert sein kann, im Vordergrund, sondern auch Emotionen, Freude, Nervenanspannung und Ehrgeiz.⁹⁴

Das Bewegungsbegehr hat seinen natürlichen Ursprung in der schweren körperlichen Tätigkeit, welche im Alltag zu bewältigen war. Mit der Industrialisierung wurde jedoch die körperliche Anstrengung bei der Arbeit abgebaut, womit das natürliche Bewegungsbedürfnis des Menschen eingeengt wurde.⁹⁵

Das Leistungsprinzip hat beim Individuum einen hohen Stellenwert. Der Sport motiviert den Menschen, sein Bestes zu geben und bietet somit die Befriedigung der Ich-Bedürfnisse gemäss der Maslow-Pyramide.⁹⁶ Das Leistungsstreben nach Erfolg oder auch das Bedürfnis, sich zu verwirklichen, hilft der Selbstfindung und der Äusserung seines wahren Ichs. Der Sport lehrt, mit Erfolgen wie auch Misserfolgen umzugehen, Risiken kennenzulernen und sich selbst einzuschätzen.

Eine überwältigende Mehrheit der Bevölkerung findet, Sport sei gesund und eine sinnvolle Freizeitaktivität, wobei er auch eine grosse Rolle in der Erziehung und Sozialisation von Kindern und Jugendlichen einnimmt.⁹⁷

3.1.2 Auswirkung auf die Gesundheit

Gemäss dem BASPO wirkt sich regelmässiger Sport und Bewegung (mind. 2.5 Stunden pro Woche) positiv auf die Gesundheit aus. Sie tragen dazu bei, Krankheiten zu vermeiden und in zunehmendem

⁹⁰ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 294.

⁹¹ MÄUSLI-ALLENSPACH/OERTLI, S. 295.

⁹² Interpellation, Steuerprivilegien, unter: Stellungnahme Punkt 1.

⁹³ HÜGI, §1 N 2.

⁹⁴ Vgl. MODEL, S. 10.

⁹⁵ GRAF, S. 18.

⁹⁶ Vgl. GRAF, S. 19.

⁹⁷ BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 57.

Alter selbstständig zu bleiben. Das BASPO fördert den Sport für den nachhaltigen, gesundheitlichen Nutzen, wie auch für die Integration.⁹⁸ Vor allem für Kinder und Jugendliche rät es zu regelmässiger Bewegung, unter anderem für die Stärkung der Knochen, Anregung des Herz-Kreislaufsystems, Kräftigung der Muskeln, Verbesserung der Geschicklichkeit wie auch Erhaltung der Beweglichkeit.⁹⁹

Die heutige Motorisierung, Automatisierung und auch Digitalisierung führt nicht nur zu einer allgemeinen Bewegungsarmut, sondern es werden auch neuartige Belastungskonstellationen entdeckt.¹⁰⁰ Eine körperliche Inaktivität kann zur chronischen Stressbelastung führen.¹⁰¹ Auch für das psychische Wohlbefinden sind positive Auswirkungen erkennbar. Mit einer Kombination von Sporttraining und Psychotherapie ist die Reduktion von depressiven Störungen deutlich erkennbar, sodass eine sportliche Aktivität genauso wirksam ist, wie andere Behandlungsmethoden.¹⁰² Auch das BASPO sieht nicht nur positive Einflüsse für die körperliche Gesundheit, sondern auch für die psychische und soziale Entwicklung. Sport hilft bei der Stressregulation, Stärkung des Selbstbewusstseins, Verbesserung der kognitiven Fähigkeiten wie auch bei der sozialen Integration und Erziehung zu einem gesunden Lebensstil.¹⁰³

3.1.3 Zwischenfazit

Der Sport trägt zu einem gesunden und aktiven Lebensstil bei und verringert somit nicht nur Krankheiten physischer oder psychischer Art, sondern trägt auch zur Selbstverwirklichung und Selbstreflexion bei. Nicht nur gesundheitlich, sondern auch sozial hat der Sport positive Auswirkungen. Das Interesse an den positiven Auswirkungen einer sportlichen Betätigung kann sowohl für die Bevölkerung als auch für den Bund bejaht werden. Das BASPO fördert die sportliche Betätigung aktiv und fordert die Bevölkerung auf, daran teilzuhaben.

3.2 Sportliche Aktivität der Bevölkerung

Die Sportaktivität der schweizerischen Bevölkerung steigt stetig. In den letzten sechs Jahren hat sich der Anstieg sogar noch verstärkt. Bei 13'621 befragten Schweizerinnen und Schweizer zählt die Hälfte zu aktiven Sportlern. In den letzten sechs Jahren ist die Anzahl an Nichtsportler von 26% auf 16% zurückgegangen. Im Durchschnitt führt ein Sporttreibender 4.5 Sportarten aus, jedoch nimmt nur ein Fünftel aktiv an Wettkämpfen und Sportveranstaltungen teil.¹⁰⁴

Die Schweiz hat gemäss der letzten nationalen Vereinserhebung im Jahr 2017 zwei Millionen Aktivmitglieder in Sportvereinen, wobei nur Sportvereine berücksichtigt wurden, welche Mitglied bei Swiss Olympic sind.¹⁰⁵ Vor sechs Jahren waren noch insgesamt 26% der Bevölkerung aktiv in einem Sportverein tätig, heute sind es 22% der Bevölkerung, wobei Männer wie auch Personen unter 25 Jahren mehr vertreten sind. Nichtsdestotrotz bleiben Sportvereine wichtige Sportanbieter, denn sie sprechen mit ihren unterschiedlichen und attraktiven Angeboten verschiedenen Bevölkerungsgruppen an.¹⁰⁶ Sportvereine können mit leistungsfördernden Tätigkeiten junge Leute ansprechen, jedoch auch Angebote für ältere Personen gestalten, z.B. in Form von altersgerechten Turnaktivitäten oder Wanderungen. 15- bis 24-Jährige sind am häufigsten in Sportvereinen anzutreffen.

Trotz der sportlichen Angeboten sind es häufig nicht nur diese, welche eine Person dazu bewegen, einem Sportverein anzugehören. Vor allem der soziale Aspekt hat eine besonders starke Bedeutung. Rund 60%

⁹⁸ Zum Ganzen: vgl. <www.bspo.admin.ch/de/sportfoerderung/breitensport/gesundheit.html> (zuletzt besucht am 26. Mai 2022).

⁹⁹ Zum Ganzen: Merkblatt Bewegung, S. 1 f.

¹⁰⁰ Vgl. GRAF, S. 22.

¹⁰¹ Vgl. GERBER, S. 50.

¹⁰² GERBER, S. 85.

¹⁰³ Zum Ganzen: Merkblatt Bewegung, S. 2.

¹⁰⁴ Zum Ganzen: BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Factsheets, S. 7 f.

¹⁰⁵ LAMPRECHT/BÜRG/LEBERT/STAMM, Sportvereine, S. 7.

¹⁰⁶ Zum Ganzen: BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 42.

der aktiven Vereinsmitglieder nennen Gemeinschaft und Geselligkeit als wichtige Gründe für ihre Mitgliedschaft. Die Sportsozialisation spielt eine wichtige Rolle in der Erfüllung der Integrations- und Gemeinwohlfunktion.¹⁰⁷

3.3 Breitensport

Die wachsende Begeisterung für den Sport liegt bei der Bevölkerung nicht im Leistungs- oder Wettkampfssport, sondern beim Gesundheits-, Erlebnis- und instrumentellen Sport; kurzum beim Breitensport. Der Bevölkerungsanteil, welcher von sich behauptet, mehrmals pro Woche Sport zu treiben, beträgt 51%, während nur ein sehr geringer Anteil sich als Nichtsportler bezeichnen würde.¹⁰⁸ Es lässt sich feststellen, dass der Sport sich in der allgemeinen Volksmasse eingenistet hat. Durch Grossveranstaltungen wie bspw. den Engadiner Skimarathon, werden auch Amateur- und Hobbysportler angezogen. Statt einem leistungsorientierten Siegeswettkampf, findet ein volksnäher Event statt, an dem die breite Masse teilnehmen kann.

Eine klare Mehrheit der Bevölkerung schätzt Sportanlässe als wichtig ein, wobei nicht gross zwischen internationalen und nationalen, regionalen und lokalen, sowie Leistungssport und Breitensport unterschieden wird.¹⁰⁹

3.4 Gewaltprävention

Vor allem jugendliche Personen, welche regelmässig Sport treiben, sind auffallend weniger straffällig.¹¹⁰ Im Rahmen von sozialpädagogischen Hilfsmitteln haben bewegungsbezogene Tätigkeiten in der Gewaltprävention immer mehr Bedeutung. Durch den Sport lernen die Kinder und Jugendlichen, ihre Grenzen auszutesten, nach gegebenen Regeln zu spielen und Fairness zu üben. Der Sport stellt eine neue Kommunikationsebene dar; als Übungsraum zwischen Konkurrenz und Solidarität. Kontrollierte Bewegungen können das Selbstwertgefühl stärken, was zur Eigenverantwortung und Selbstständigkeit führt. Die Ausübung des Sports kann aber auch gegenüber anderen eine lehrreiche Wirkung zeigen. Mit dem Integrations-Effekt von Sport hat dieser ein gewisses Präventionspotenzial im Rahmen von Gewalt gegenüber Mitmenschen.¹¹¹ Der Sport kann somit schon im jungen Alter eine Ethnien-übergreifende Zusammenarbeit fördern und somit allfällige Vorurteile gegenüber Minderheiten im Kindesalter aus dem Weg schaffen.

Im Kindesalter haben Sportvereine eine protektive Wirkung im Hinblick auf die Gewalttätigkeit. In der Gewaltprävention im Bereich Sport wird zwischen strukturellen und pädagogisch-orientierten Massnahmen unterschieden. Strukturelle Massnahmen sind hauptsächlich für die Verbesserung des Miteinanders in einem organisierten Sportrahmen zuständig und haben ein Präventionspotenzial. Pädagogisch-orientierte Massnahmen nehmen das Präventionsziel als Anlass sportlicher Betätigung. Schiedsrichter und Trainer werden als Konfliktmediatoren eingesetzt und helfen, dem Sport einen geregelten Ablauf zu verschaffen. Es kann festgehalten werden, dass Sportvereine eine solche Prävention am effektivsten anbieten können, sei es durch seine Trainer, durch den geregelten Ablauf von Trainings und Wettkämpfen oder durch die anderen Mitglieder im Verein.¹¹²

3.5 Fazit

Durch Sportvereine wird der Breitensport gefördert, welcher einen grösseren Personenkreis erreichen kann als der Leistungssport. Die Gewaltprävention in Form von sportlicher Betätigung, aber auch aus

¹⁰⁷ BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 43.

¹⁰⁸ Zum Ganzen: BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 8.

¹⁰⁹ BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 58.

¹¹⁰ Zum Ganzen: WALSER/KILLIAS, Graphik 71 und 72.

¹¹¹ Zum Ganzen: vgl. MANFRED, S. 4 f.

¹¹² Vgl. MANFRED, S. 4 f.

sozialpädagogischen Aspekten und Förderungen in einem Verein, haben positive Auswirkungen auf unsere Gesellschaft.

Der Sportverein fördert das Zusammenkommen von unterschiedlichen Personen, welche ähnliche Interessen teilen und stellt eine Plattform des Austausches und der Gemeinschaft zur Verfügung. Er setzt sich für den vereinsspezifischen Sport ein, sei es als Breiten- oder Leistungssport und stellt seine Anlage und sein Trainingsprogramm dabei zur Verfügung. Es handelt sich hierbei nicht nur um eine gesundheitsfördernde, sondern auch kulturelle und pädagogische Tätigkeit, welche von der ESTV grundsätzlich als gemeinnützig angesehen wird.¹¹³ Zudem ist auf die positive Entwicklung und Erziehung von Jugendlichen hinzuweisen.

Grundsätzlich kann jeder einem Sportverein beitreten. Mitgliederbeiträge können aber stark variieren, von symbolischen Beiträgen bis hin zu mehreren Hundert Franken, je nach Verein und Sportart. Personen mit einem geringeren Einkommen kann somit womöglich den Zugang zu einem bestimmten Verein versperrt werden. Obwohl Sportvereine grundsätzlich einen offenen Zugang haben und die Mitgliedschaft meist preiswert ist, lässt sich beobachten, dass Personen mit tieferem Haushaltseinkommen weniger häufig in Sportvereinen anzutreffen sind.¹¹⁴ Einschränkungen finanzieller Art können aber unumgänglich sein, wenn die Unterhaltskosten der Anlage, das Trainingsmaterial oder die Aus- und Weiterbildung von Trainern höher sind als bei anderen Sportarten. Auch können geografische Einschränkungen des Destinatärkreises gegeben sein, ohne dass die Offenheit dessen gleich verneint wird.¹¹⁵

Es lässt sich festhalten, dass es in der Schweiz für eine Sportart viele verschiedene Vereine gibt, denen man gemäss seinen finanziellen Verhältnissen beitreten kann. Nichtsdestotrotz ist fraglich, ob ein allgemein offener Destinatärkreis bei jedem Sportverein vorbehaltlos bejaht werden kann. Es bestehen Argumente, dass der offene Destinatärkreis als Voraussetzung des Allgemeininteresses nicht gegeben ist, da die Leistungen des Vereins nur den jeweiligen Vereinsmitgliedern zugute kommt und nicht der Allgemeinheit.¹¹⁶ Bezuglich Uneigennützigkeit besteht auch Kritik, dass keine allgemeine Förderung von Interessen besteht, sondern lediglich der Mitgliedern als Gruppeninteresse.¹¹⁷ Indes ist allerdings nicht ersichtlich, weshalb die Förderung von Gruppeninteressen eigennützig sein sollte. Der Sportverein hat grundsätzlich keinen eigenen Nutzen davon, dass sich seine Mitglieder gut verstehen und den Verein als Netzwerk gebrauchen. Welche Förderung von welchen Interessen im Vordergrund stehen, steht in keinem Widerspruch zu einem altruistischen Handeln. Die Leistung der Interessensförderung, egal welcher Art, kann in einer unentgeltlichen Form an Dritte, den Vereinsmitgliedern, angeboten werden.

Der Kanton Obwalden hat schon im Jahre 1990 den Sportvereinen eine grundsätzliche Gemeinnützigkeit zugesprochen, wenn die Mitgliedschaft jedem offen steht und die Einnahmen für den laufenden Betrieb verwendet werden, wobei vereinszweckentsprechende Investitionen möglich sein sollten.¹¹⁸ Die SSK hat 2008 dagegen festgestellt, dass Institutionen, welche Freizeitaktivitäten im Bereich Sport anbieten, sich nicht für eine Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit qualifizieren.¹¹⁹ Er argumentiert damit, dass trotz einem Allgemeininteresse, die Gemeinnützigkeit meist am Erfordernis der Uneigennützigkeit scheitert, da die Mitglieder des Vereins die einzigen bzw. primär Begünstigten sind. Bei Sportvereinen spezifisch für Kinder und Jugendliche, sei die Frage schwierig, ob die Gemeinnützigkeit bejaht werden könne. Wenn die sportliche Aktivität einen erzieherischen Charakter hat und der Sport in den Hintergrund tritt, so könne eine Steuerbefreiung bejaht werden. Rein jugendliche Sportvereine seien

¹¹³ Vgl. Kap. 2.2.3.

¹¹⁴ Zum Ganzen: BÜRG/LAMPRECHT/STAMM, Sportaktivität Schweizer Bevölkerung, S. 42.

¹¹⁵ Vgl. Kap. 2.2.3.

¹¹⁶ Vgl. GRAF, S. 76.

¹¹⁷ Vgl. GRAF, S. 76.

¹¹⁸ GRAF, S. 77 (Auskunft der Steuerverwaltung Obwalden vom 5. Juni 1990).

¹¹⁹ SSK, Praxishinweise Steuerbefreiung, S. 37.

jedoch selten und meist bestünden Vereine aus Mannschaften verschiedener Altersgruppen. In einem solchen Fall schlägt die SSK eine strikte organisatorische und rechnungsmässige Trennung für die einzelnen Mannschaften vor. Nur diejenigen Mannschaften, welche einen erzieherischen Zweck haben, können von der Steuerbefreiung profitieren.¹²⁰

Diese Meinung ist hier nicht zu vertreten. Wie oben dargestellt, genügt schon der Zweck der Sportförderung dem Allgemeininteresse und nicht etwa der erzieherische Aspekt. «Normalen» Sportvereinen per se die Gemeinnützigkeit abzusprechen, nur weil sie nicht der jugendlichen Erziehung dienen, scheint widersprüchlich. Eine saubere Subsumtion von Art. 56 lit. g DBG zeigt klar auf, dass eine Gemeinnützigkeit zu bejahen ist, wenn Allgemeininteresse und Uneigennützigkeit erfüllt sind. Klar ist, dass eine vorbehaltlos zukommende Gemeinnützigkeit von Sportvereinen keine Lösung ist. Wie oben dargestellt, kann die Gemeinnützigkeit in Form der Offenheit des Destinatärkreises scheitern. Ist der Mitgliederbeitrag unverhältnismässig und unbegründet hoch, sodass nur eine ganz bestimmte Zielgruppe diesem Verein beitreten kann, so sollte der offene Destinatärkreis verneint werden. Sollte dieser so hoch sein, dass der Verein einen Gewinn davon erzielt und diesen direkt an die Vereinsmitglieder ausschüttet, so ist auch die Uneigennützigkeit zu verneinen, wonach eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG sowieso entfällt.

Sollte der Mitgliederbeitrag aber in einem vernünftigen Rahmen, also kostendeckend und verhältnismässig sein, so scheint eine Verneinung der Gemeinnützigkeit widersprüchlich. Ist auch noch die Uneigennützigkeit, also die Förderung der Vereinsinteressen, vorhanden, so sollte die Gemeinnützigkeit bejaht werden.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Sportvereine grundsätzlich gemeinnützig sind, was aber einzelfallabhängig ist. Eine allgemeine Verneinung der Gemeinnützigkeit von Sportvereinen ist klar abzulehnen.

4. Öffentlicher Zweck von Sportverbänden

Dem Sport kommt nicht nur ein privates, sondern auch öffentliches Interesse zu. Gemäss Art. 68 Abs. 1 BV fördert der Bund den Sport und insbesondere dessen Ausbildung. Nach Abs. 2 betreibt er eine Sportschule und kann nach Abs. 3 Vorschriften über den Jugendsport erlassen, sowie den Sportunterricht an Schulen als obligatorisch erklären. Zwar beteiligt sich der Bund primär finanziell an der Sportförderung, jedoch wird er zunehmend in sportrelevanteren Bereichen aktiv.¹²¹

Um der Voraussetzung der öffentlichen Zweckverfolgung gerecht zu werden, müssten Sportvereine einer Tätigkeit nachgehen, welche ansonsten von einem Gemeinwesen wahrgenommen würde oder das Gemeinwesen müsste die Aufgabe auf den Sportverein übertragen.

Der ASVZ ist ein Verein und führt das Sportangebot im Auftrag der ETH Zürich durch.¹²² Die ETH ist eine vom Bund betriebene, universitäre Hochschule. In diesem Fall wird der Sportverein indirekt durch den Staat bzw. im Auftrag vom Staat betrieben und kann somit einen öffentlichen Zweck durchaus verfolgen. In der vorliegenden Arbeit ist jedoch auf die grosse Mehrheit der Sportvereine einzugehen, welche grundsätzlich keine direkte Verbindung zu staatlichen Institutionen haben. Der ASVZ bildet somit eine Ausnahme, in welcher der öffentliche Zweck gemäss Art. 56 lit. g DBG durchaus bejaht werden kann.

Sportvereine werden meist von Privatpersonen gegründet und betrieben. Sie erfüllen keine Aufgabe, welche bei deren Nicht-Ausführung durch ein Gemeinwesen ersetzt werden müsste. Der Fussballclub würde nicht vom Kanton betrieben werden, wenn kein Privater dies tun würde. Ebenso wenig wird die Aufgabe zur Ausführung eines Fussballclubs vom Gemeinwesen auf Private übertragen. Jedoch lässt

¹²⁰ Zum Ganzen: SSK, Praxishinweise Steuerbefreiung, S. 37 f.

¹²¹ Vgl. Kap. 3.3.1.

¹²² Vgl. <<https://www.asvz.ch/624-organisation#details1-fold-111-0>> (zuletzt besucht am 20. April 2022).

sich auch argumentieren, dass, ableitend aus Art. 68 Abs. 1 BV, ein Sportverein durchaus Aufgaben des Bundes wahrnehmen kann, in dem er schwerpunktartig die Aus- und Weiterbildung innerhalb des Sports unterstützt.

Es lässt sich festhalten, dass Sportvereine durchaus einen öffentlichen Zweck verfolgen können, solange dieser mit Art. 68 Abs. 1 BV als Aufgabe des Bundes vereinbar ist. Vor allem wenn sich der Verein für die Aus- und Weiterbildung der Sporttreibenden einsetzt und keinen Erwerbs- oder Selbsthilfezweck verfolgt, ist eine öffentliche Zweckverfolgung zu bejahen.¹²³

5. Wirtschaftliche Bedeutung

5.1 Wirtschaftliche Tätigkeit im Widerspruch zur Gemeinnützigkeit?

Wenn ein Sportverein durch den Verkauf von Eintritten, Merchandise-Artikeln, Medien- oder Werberechten, wie auch durch den Transfer von Spielern Umsätze tätigt, betreibt dieser nach Art. 91 HRegV i.V.m. Art. 934 OR ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe und muss sich im Handelsregister eintragen lassen.¹²⁴ Durch die Förderung des Sports verfolgen sie jedoch einen nicht wirtschaftlichen Zweck. Normalerweise kommt der Gewinn auch nicht den Mitgliedern zu, sondern sie profitieren bspw. durch vergünstigte Eintrittspreise. Solch ein unbedeutender wirtschaftlicher Zweck wäre dem eigentlichen, ideellen Zweck der Förderung des Sportes untergeordnet.¹²⁵

Auch lokale und regionale Sportvereine müssen ihre laufenden Kosten decken können. Der Verkauf von Tickets dient neben den Einnahmen auch dazu, den Sport einem grösseren Publikum nahe zu bringen. Das Bistro oder der Verkauf von Fanartikeln kann zwar einem gewerblichen Unternehmen gleichkommen, hat aber nur eine untergeordnete Bedeutung, weshalb der untergeordnete Erwerbszweck dem Art. 56 lit. g DBG nicht widerspricht.¹²⁶ Die meisten Vereine leben von den Mitgliederbeiträgen und von zahlreichen Gönern bzw. lokalen Sponsoren.¹²⁷ Es lässt sich im Allgemeinen feststellen, dass die, verhältnismässig untergeordnete, Tätigkeit der Einkommensgenerierung bei lokalen wie auch regionalen Sportvereinen nicht gegen eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG spricht, da es hauptsächlich an einer Gewinnorientierung fehlt.

Während die wirtschaftliche Tätigkeit kleinerer Sportverbände sich auf die Deckung der laufenden Kosten beschränkt, steigt die wirtschaftliche Bedeutung von internationalen Sportverbänden immer mehr an und steht längst nicht mehr nur im Hintergrund, sei es mit grossen Anlässen, Werbungen, Medienrechten oder auch einfach die Bezahlung der professionellen Spieler. Mit der wachsenden Anzahl an Vereinsmitgliedern und an finanziellen Mitteln, schwindet zunehmend die Transparenz der Finanzen. Vor allem im Spitzensport verlagert sich der Wettbewerb deutlich sichtbar auf die internationale Ebene, weshalb die Kommerzialisierung als Notwendigkeit für die sportliche Konkurrenzfähigkeit betrachtet wird.¹²⁸ Dabei profitieren nicht nur die Sportler selbst, sondern auch die Trainer, der Verein und alle Personen, welche in diesem Zusammenhang dem Sportler oder dem Verein eine Dienstleistung erbringen.¹²⁹

5.2 Wirtschaftliche Bedeutung internationaler Sportverbände in der Schweiz

Die Sportökonomie, also das betriebs- und volkswirtschaftliche Element im Bereich des Sports, befasst sich nicht nur mit den Sportlern selbst, sondern mit allen Bereichen, die einen Leistungsvergleich

¹²³ Vgl. Kap. 6.

¹²⁴ BSK ZGB-SCHERRER/BRÄGGER, Art. 60 N 13.

¹²⁵ Zum Ganzen: BSK ZGB-SCHERRER/BRÄGGER, Art. 60 N 14.

¹²⁶ Vgl. SSK, Praxishinweise Zweckverfolgung, Ziff. III.C; LOCHER, Kommentar II DBG, Art. 56 N 92 f.

¹²⁷ Vgl. <https://fchinwil.ch/wp-content/uploads/2020/03/Clubheft_Nr.14.pdf> (Clubheft Fussballclub Hinwil 2020, S. 60 f., zuletzt besucht am 2. Mai 2022).

¹²⁸ HEINDL, S. 215.

¹²⁹ Vgl. HEINDL, S. 215.

ermöglichen (z.B. Wettbewerbsveranstaltungen), an der Verwertung der sportlichen Leistung teilnehmen (z.B. Medien) und auch die Basis einer solchen sportlichen Tätigkeit bilden (z.B. Sportvereine).¹³⁰ Zwischen 2014 und 2018 haben die in der Schweiz ansässigen, internationalen Sportverbände zusammen mit ihren Besuchern im Durchschnitt CHF 1.10 Mrd. pro Jahr in der Schweiz ausgegeben. Dies hatte eine wirtschaftliche Auswirkung von CHF 1.68 Mrd. auf die Schweiz, CHF 0.87 Mrd. auf den Kanton Waadt und rund CHF 0.55 Mrd. auf die Region rund um Lausanne.¹³¹

Jeder Schweizer Franken, welcher von den in der Schweiz ansässigen, internationalen Sportverbänden ausgegeben wird, entfaltet in der Schweizer Wirtschaft einen Wertanstieg von 52%. Die Auswirkungen werden auch dadurch maximiert, dass 96% ihrer Einnahmen aus dem Ausland stammen.¹³²

Per 2019 haben die internationalen Sportverbände in der Schweiz rund 3400 direkte Arbeitsplätze geschaffen, etwa 75% davon im IOC, in der FIFA oder in der UEFA. Verständlicherweise schaffen die internationalen Sportverbände auch vielfach indirekte Arbeitsstellen, durch Waren- und Dienstleistungsaufträge, wie auch Projektplanung und -durchsetzung.¹³³

Internationale Sportverbände veranstalten zahlreiche geschäftliche Meetings und Events, wobei ein jährlicher Übernachtungsdurchschnitt von 44'600 Nächten entsteht. 64% davon übernachten im Kanton Waadt. Die durchschnittliche wirtschaftliche Auswirkung, welche die auswärtigen Besucher haben, ist rund CHF 29 Mio.¹³⁴

Eine Umfrage mit 514 Personen aus dem französischsprachigen Raum ergab, dass 77% der Teilnehmenden die Niederlassung des IOC in der Schweiz als einen wichtigen wirtschaftlichen Faktor anerkennen. Über 80% halten es für die Stadt Lausanne wichtig, dass das IOC dort residiert.¹³⁵

Die Niederlassung des IOC wie auch die seiner Unterverbände hat der Schweiz nicht nur ein politisches Ansehen verschafft, sondern bringt auch wirtschaftlich Vorteile mit sich. Die internationalen Sportverbände generieren finanziell viele Vorteile. Fraglich bleibt nach wie vor, ob diese wirtschaftliche Bedeutung und das aktive Verhalten der internationalen Sportverbände in der Wirtschaft gegen eine des Art. 56 lit. g DBG zugrundeliegenden Gemeinnützigkeit spricht.

5.3 Transparenz

Grossverbände sind heutzutage einem Konzern ähnlicher als einem Turnverein auf dem Land betreffend Struktur, Organisation und Finanzen. Vor allem die Einnahmen stehen im Vergleich zu den lokalen und regionalen Sportverbänden in keinem Verhältnis. Dass die Kosten und somit die Einnahmen zur Deckung jener mit wachsendem Verein steigen, ist genauso nachvollziehbar, wie dass die internationalen Sportverbände für die Organisation und Durchführung von Grossanlässen nicht auf sich selbst gestellt sind. Inwiefern die Organisation strukturiert ist, welcher Verband oder Gesellschaft wie mitwirkt, ist jedoch nur schwierig herauszufinden. Vor allem über die Struktur und Organisation von Grossanlässen und welche Unter- oder Partnergesellschaften der jeweiligen Sportverbände wie beteiligt sind, besteht im Grunde keine Transparenz. Einzig über die groben Finanzen (Einnahmen und Weiterverteilung bzw. Ausgaben) lässt sich mehr herausfinden als noch in den letzten paar Jahren. Im Zusammenhang mit den FIFA-Skandalen stieg das Bedürfnis nach einer gewissen Transparenz, weshalb nun viele grössere Sportverbände einen komprimierten Finanzbericht für die Öffentlichkeit bekanntgeben.

¹³⁰ SCHERRER, Sport und Wirtschaft, S. 11.

¹³¹ Zum Ganzen: STRICKER/DERCHI, S. 24 f.

¹³² Zum Ganzen: STRICKER/DERCHI, S. 24 f.

¹³³ STRICKER/DERCHI, S. 29.

¹³⁴ Zum Ganzen: STRICKER/DERCHI, S. 31 f.

¹³⁵ Zum Ganzen: STRICKER/DERCHI, S. 35.

Das IOC setzt 90% seiner Einnahmen für die nächsten Olympischen Spiele und die Förderung der olympischen Bewegung ein. Die restlichen 10% setzt das IOC für die Förderung des Sports und die Kostendeckung der Organisation des IOC ein.¹³⁶

Die UEFA machte im Jahr 2019/2020 Einnahmen in Höhe von über 3 Mrd. Euro, trotz der Covid-19 Pandemie.¹³⁷ 85.4% der Einnahmen stammen aus Medienrechten, 13.7% aus kommerziellen Rechten, und der Rest aus Kartenverkäufen, Gastwirtschaft und sonstigen Einnahmen. Mit den Ausschüttungen an die teilnehmenden Mannschaften bestärkt die UEFA die Förderung des Fussballs innerhalb der verschiedenen Clubs (2.4 Mrd. Euro).¹³⁸ Solidaritätszahlungen in Höhe von rund 240 Mio. Euro flossen an die Vereine und Mitgliedsverbände, welche sich nicht für die UEFA-Wettbewerbe qualifiziert haben.¹³⁹

Es ist ersichtlich, dass eine Menge Geld in und aus den grossen Sportverbänden fliessst. Laut eigener Finanzberichte reinvestieren sie den Grossteil des Geldes in die Förderung des Sports. Zwar lässt sich aus diesen Finanzberichten die Rückverteilung und Zweck-/Mitteleinsetzung bejahen, ob die wirtschaftliche Tätigkeit bei internationalen Sportverbänden jedoch nur eine untergeordnete Rolle spielt, wie es Art. 56 lit. g DBG verlangt, ist fraglich. Da aus den jährlichen Berichten nicht ersichtlich ist, inwiefern sich Unter- oder Partnergesellschaften an der wirtschaftlichen Tätigkeit und somit an den Einnahmen beteiligen, wie auch ob die internationalen Sportverbände gewinnorientiert sind, bleibt diese Frage unbeantwortet.

6. Bundesgerichtliches Urteil gegen Schweizerischen Verband für Pferdesport

Nach dem bundesrätlichen Beschluss zur Steuerbefreiung internationaler Sportverbände, stellte sich für nationale Sportverbände die Frage, weshalb sie nicht steuerbefreit sind und ob sie sich auch für eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG qualifizieren.

Am 24. November 2005 stellt der SVPS ein Gesuch um Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke. Nach der Ablehnung des Gesuchs, der daraufhin erhobene Einsprache und dann der Beschwerde, gelang der SVPS am 5. Mai 2010 mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das BGer. Er rügt eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts und eine Verletzung von Bundesrecht. Er macht dabei namentlich eine Ungleichbehandlung gegenüber dem Verein Swiss Olympic sowie internationalen Sportverbänden geltend.

Bei der Beurteilung des Vergleichs mit internationalen Sportverbänden stützt sich das BGer auf die Antwort des Bundesrats einer Interpellation.¹⁴⁰ Der Bundesrat begründet die Steuerbefreiung mit der Gemeinnützigkeit, entgegen dem SVPS, welcher mit der öffentlichen Zweckverfolgung argumentierte. Die Gemeinnützigkeit wird bejaht durch den Beitrag zur Völkerverständigung, der Friedensförderung und der Vermittlung positiver Botschaften wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus, Diskriminierung und Förderung der sozialen und kulturellen Integration. Im vorliegenden Urteil konnte aber nicht die Gemeinnützigkeit des SVPS überprüft werden, da er sich auf die öffentliche Zweckverfolgung berief. Da die Situation und Argumentation des SVSP nicht mit dem der internationalen Sportverbände vergleichbar war, blieb diese Frage unbeantwortet. Das Verwaltungsgericht machte vorgängig geltend, dass der SVPS weder eine öffentliche Aufgabe übernehme, noch das Gemeinwesen bei der Erfüllung dessen unterstütze, und verneinte die Verfolgung öffentlicher Zwecke. Das verwaltungsrechtliche Urteil wurde

¹³⁶ Zum Ganzen: Finanzbericht IOC, S. 146.

¹³⁷ Zum Ganzen: Finanzbericht UEFA, S. 4 ff.

¹³⁸ Zum Ganzen: Finanzbericht UEFA, S. 4 ff.

¹³⁹ Zum Ganzen: Finanzbericht UEFA, S. 9.

¹⁴⁰ Vgl. Interpellation Gemeinnützigkeit, unter: Stellungnahme Punkt 3.

daraufhin bestätigt, da der SVPS ein überwiegender Erwerbs- und Selbstzweck aufweist und somit ohne förmlichen Akt keinen öffentlichen Zweck verfolgen kann. Das BGer klärte aber auf, dass die Verfolgung öffentlicher Zwecke durchaus mit Art. 68 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann, solange kein Erwerbszweck vorliegt.¹⁴¹

In einem zweiten Urteil berief sich der SVPS dann auf die Gleichbehandlung. Das BGer beurteilt den Bundesratsbeschluss und das Rundschreiben der ESTV zur Steuerbefreiung als bundesrechtskonform. Der Standort Schweiz habe zudem für die Verbandsführung des WeltSports eine ausserordentliche Bedeutung und will den internationalen Sportverbänden so attraktive Rahmenbedingungen bieten.¹⁴²

Das Argument des Standortwettbewerbes hat für sich allein im Hinblick auf Art. 56 lit. g DBG keinen genügenden Unterscheidungsgrund gegenüber nationalen Verbänden. Wenn es nur um das Gestalten von attraktiven Rahmenbedingungen für internationale Sportverbänden gehen würde, so wäre es zweifelhaft, ob dies der öffentlichen Zweckverfolgung genügen würde. Allenfalls wäre ein Gesetz notwendig, um eine solche Steuerbefreiung auf dieser Grundlage zu rechtfertigen.¹⁴³

Das BGer sieht das Zusammenspiel der zwei Gesichtspunkten (einerseits Friedensförderung und Völkerverständigung, andererseits Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung etc.) als besonders wichtig. Nationale Sportverbände könnten durchaus auf nationaler Ebene Werte wie Fairplay oder Rassismusbekämpfung durchsetzen. Jedoch komme der Aspekt der Friedensförderung und Völkerverständigung nur internationalen Sportverbänden zu. Für eine Steuerbefreiung müsse das Zusammenspiel der erwähnten Gesichtspunkte nicht der einzige Zweck sein und schliesse eine kommerzielle Tätigkeit bis zu einem gewissen Umfang auch nicht aus. Es sei jedoch erforderlich, dass den Aspekten ein hinreichend vorrangiges Gewicht zukommt, um eine unterschiedliche Behandlung gegenüber nationalen Verbänden im Rahmen von Art. 56 lit. g. DBG zu rechtfertigen.¹⁴⁴

7. Friedensförderung und Völkerverständigung

Zwar kann gemäss dem BGer ein nationaler Sportverband auch dem Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung nachkommen, jedoch offenbar nicht der Friedensförderung und Völkerverständigung. Weder das BGer noch der Bundesrat ging weiter auf die Definition dieser Aspekte ein. Sie lassen sich aber wie folgt erklären: Friedensförderung ist ein breiter Begriff für einen Prozess, der alle Aktivitäten umfasst, welche zur Vermeidung bzw. Überwindung von organisierter Gewalt und zum Erhalt von Frieden beitragen. Die wichtigste Phase bei der Friedensförderung, welche hier auf den Sport anzuwenden wäre, ist die Präventionsphase, welche durch das friedliche Zusammensein und das gemeinsame Streben nach Erfolg eine ruhige Situation zwischen den Ländern bewahrt.¹⁴⁵ Unter dem Begriff der Völkerverständigung versteht sich eine tiefgreifende Kommunikation zwischen unterschiedlichen Bevölkerungsgruppen, Kulturen oder sonstigen vergleichbaren Gruppen. Das Ziel ist dabei, die interkulturelle Verständigung zu fördern und eine Verbindung herzustellen, um so allfällige Vorurteile und Grenzen abzuschaffen.¹⁴⁶

Der Sport trägt zu positiven Auswirkungen bei. Vordergründig stehen vor allem die zentralen Entwicklungen beim Individuum in Bezug zur Leistung, Respekt und Solidarität, wie auch zur Regeleinhaltung.¹⁴⁷ Aber nicht nur für das Individuum, sondern auch für die Gesellschaft als Ganzes trägt der Sport

¹⁴¹ Zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E.2.2 und E.2.4.

¹⁴² Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017 E.2.2.1.

¹⁴³ KOLLER, S. 51.

¹⁴⁴ Zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017 E.2.2.3. f.

¹⁴⁵ Vgl. COLLIER, S. 159, 166 und 169.

¹⁴⁶ m.a.W.: HÜGI, §5 N 2 ff.

¹⁴⁷ HÜGI, §5 N 5.

mit seinen nationalen und internationalen Wettbewerben zu friedlichen inter-gesellschaftlichen Begegnungen bei.¹⁴⁸ Grenzüberschreitende Sportwettbewerbe dienen dem respektvollen Umgang mit verschiedenen Kulturen, bei denen sich Sportler unter ähnlichen Bedingungen messen können.¹⁴⁹

Das BGer spricht nationalen Sportverbänden diesen Aspekt ab. Dies lässt sich insofern nachvollziehen, dass für die Erfüllung jener, eine Internationalität vorausgesetzt wird. Die Friedensförderung und die Völkerverständigung verlangen jedoch nicht, dass es sich um zwischenstaatliche Begegnungen handeln muss. Gemäss dem Bundesamt für Statistik leben in der Schweiz im Jahr 2020 rund 2.2 Mio. ausländische Personen, wobei 1.4 Mio. aus den EU-/EFTA-Staaten stammen, rund 400'000 aus dem Balkan und je 100'000 aus Afrika und Asien.¹⁵⁰ Somit befinden sich in der Schweiz genug Bevölkerungsgruppen, sodass eine interkulturelle Begegnung stattfinden und auch gefördert werden kann. Ein nationaler Sportverband kann dem interkulturellen Austausch ebenso nachkommen, wenn die Mitglieder verschiedener Herkunft sind. Durch das gemeinsame Sporttreiben können so Vorurteile überwunden und gleichzeitig die Zusammenarbeit verschiedener Ethnien gestärkt werden. Das friedliche Zusammensein im Sportverein kann des Weiteren auch als Prävention für allfällige Gewalttätigkeiten ausserhalb des Vereins dienen. Wenn der Sportverein als Basis für interkulturelle Freundschaften und Team-Work steht, so lässt sich dies auch auf die Aussenwelt übertragen.

Es lässt sich nachvollziehen, dass internationale Sportverbände eine grössere Reichweite haben, somit mehr Kulturen und Ethnien erreichen können. Auch spielen finanzielle Mittel eine wichtige Rolle. Je mehr Mittel in die Friedensförderung gesteckt werden können, desto mehr Möglichkeiten ergeben sich, eine Begegnungszone für verschiedenste Bevölkerungsgruppen und Ethnien zu bilden. Während grosse, internationale Sportverbände mehr Mittel dazu haben, müssten kleinere, nationale Sportverbände, gemäss dem BGer, mit weniger finanziellen Mittel eine gleich grosse Friedensförderung- und Völkerverständigungsplattform bereitstellen. Dies scheint aufgrund der enormen finanziellen Diskrepanz nicht fair.

Eine allgemeine Aberkennung der Aspekte der Friedensförderung und Völkerverständigung nationaler Sportvereine ist nicht gegeben.¹⁵¹ Nationale Sportvereine können durchaus eine Plattform für den Austausch ihrer Mitglieder mit internationalem Hintergrund haben.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass nationale und internationale Sportvereine gemeinnützig sein können. Es lässt sich ferner auch feststellen, dass sie einen öffentlichen Zweck verfolgen können, sofern sie dem Art. 68 Abs. 1 BV entsprechen. Somit würde nichts gegen eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG sprechen. Die direkte bundesrätliche Steuerbefreiung, welche sich laut Bundesrat auf Art. 56 lit. g DBG stützt, bezieht sich auf die Friedensförderung und Völkerverständigung. Auch diese lassen sich, nach Ansicht dieser Arbeit, von nationalen Sportverbänden erfüllen. Es besteht kein Grund, internationale und nationale Sportverbände steuerlich zu unterscheiden.

8. Herleitung und Standortpolitik

Mittels Art. 56 lit. g DBG lässt sich eine Steuerbefreiung von Sportvereinen aufgrund Gemeinnützigkeit herleiten. Die bundesrätliche Befreiung stützt sich, gemäss Bundesrat und ESTV, auf die Gemeinnützigkeit in Art. 56 lit. g DBG. Die ESTV spricht in ihrem Rundschreiben von einer «extensiven Auslegung» von Art. 56 lit. g DBG, welche die Kantone praktizieren. Dies ist, dem Wortlaut gemäss, der

¹⁴⁸ HÜGI, §5 N 5 f.

¹⁴⁹ HÜGI, §5 N 6.

¹⁵⁰ Vgl. <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bevoelkerung/migration-integration/auslaendische-bevoelkerung.html>> (Statistik zur ausländischen Bevölkerung, zuletzt besucht am 23. April 2022).

¹⁵¹ So auch: BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 32b: «Das gilt wohl auch für nationale Verbände».

Grund, weshalb eine solche Steuerbefreiung vom Bund erlassen wurde und nicht, weil man bei der ESTV an eine Auslegung der Gemeinnützigkeit glaubt.¹⁵²

Die teleologische Auslegung befasst sich mit dem Zweck, welcher der Gesetzesregelung zugrunde liegt. Der Zweck der Regelung ergibt sich aus dem Wortlaut (grammatikalische Auslegung), dem systematischen Zusammenhang im Gesetz (systematische Auslegung) und auch dem Hintergrund der Regelung (historische Auslegung).¹⁵³ Der Bundesrat leitet die Friedensförderung und Völkerverständigung aus Art. 56 lit. g DBG ab. Mittels Auslegung lässt sich keine der beiden Aspekte als Voraussetzung für Gemeinnützigkeit und öffentlichen Zweck herauslesen.¹⁵⁴

Das BGer machte im Urteil auch schon darauf aufmerksam, dass es sich bei der direkten Steuerbefreiung des Bundesrats hauptsächlich um standortpolitische Überlegungen handelt.¹⁵⁵ Mit den Argumenten der Friedensförderung und der Völkerverständigung stützt er sich primär auf die Standortpolitik.¹⁵⁶ Methodisch lässt sich die Standortpolitik nicht durch die Auslegung von Art. 56 lit. g DBG herleiten und es ist deshalb auch äußerst zweifelhaft, ob diese Überlegungen des Bundesrats vom Gesetz gedeckt sind. Die Argumentation mit Friedensförderung und Völkerverständigung vermag das offensichtliche Motiv des internationalen Standortwettbewerbs nicht zu verdecken und ist für die Begründung der Gemeinnützigkeit unzureichend.¹⁵⁷ Die bisherigen Kriterien für die Gemeinnützigkeit müssten bei einer erfolgreichen Auslegung modifiziert werden.¹⁵⁸ Eine Auslegung würde sich dann erübrigen, wenn eine neue Steuernorm geschaffen worden wäre, welche sich für die Förderung des Standorts Schweiz im internationalen Wettbewerb einsetzen würde.¹⁵⁹

Dass der Bundesrat eine solche direkte Steuerbefreiung erlassen hat, überrascht nicht nur inhaltlich, sondern auch verfahrensrechtlich. Verfahrensrechtlich ist das Vorgehen des Bundesrats nicht korrekt. Der Entscheid einer Steuerbefreiung fällt nicht in die Kompetenz des Bundesrats, sondern nach Art. 102 ff. DBG in jene der Steuerbehörden. Eine bundesrätliche Steuerbefreiung wird in diesem Zusammenhang nicht erwähnt. Das Schreiben des Bundesrats ist demnach nicht nur unter gesetzlichen bzw. politischen Gesichtspunkten zweifelhaft, sondern auch unter einem rechtsstaatlichen Aspekt.¹⁶⁰

9. Argumentation nationaler Sportverbände

9.1 Gleichbehandlung im Unrecht

Der SVPS berief sich auf die Ungleichbehandlung gegenüber internationalen Sportverbänden und somit auf die Verletzung des Gleichbehandlungsgebots. Im zweiten Urteil bringt der SVPS hervor, dass die Internationalität kein massgebliches Unterscheidungsmerkmal ist, wenn die Steuerbefreiung den internationalen Sportverbänden zuzustehen ist und verlangt eine Gleichbehandlung von internationalen und nationalen Sportverbänden.

Weicht eine Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz ab und gibt sich dabei zu erkennen, dass sie auch künftig nicht gesetzeskonform entscheiden wird, so kann ein Einzelner verlangen, rechtsgleich veranlagt zu werden, auch wenn dies ebenfalls gesetzeswidrig ist.¹⁶¹

¹⁵² Zum Ganzen: vgl. RS ESTV, Steuerbefreiung, S. 1; so auch KOLLER, S. 50.

¹⁵³ FORSTMOSER/VOGT, §19 N 64 ff.

¹⁵⁴ s. Kap. 7.

¹⁵⁵ Für die Auswirkungen internationaler Sportverbände in der Schweizer Wirtschaft s. Kap. 5.2.

¹⁵⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017 E.2.2.3.

¹⁵⁷ So auch: KOLLER, S. 50.

¹⁵⁸ BSK DBG-GRETER/GRETER, Art. 56 N 32b.

¹⁵⁹ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_314/2016, 2C_315/2016 vom 17. Juli 2017 E.2.2.3.

¹⁶⁰ So auch: KOLLER, S. 50.

¹⁶¹ REICH, Steuerrecht, §4 N 46; BGE 131 I 65 E.5.6

Gemäss dem BGer kann sich der SVPS nur auf diese Gleichbehandlung im Unrecht berufen, wenn die kantonalen Steuerbehörden bei laufenden, wie auch künftigen Veranlagungsverfahren, wirklich prüfen, ob die Steuerbefreiung internationaler Sportverbände gerechtfertigt ist. Würden bei der Prüfung keine massgeblichen Unterschiede zu nationalen Sportverbänden aufkommen, so müssten sich die Steuerbehörden hier ausdrücklich dazu äussern. Entweder halten sie weiter an der, in diesem Fall rechtswidrigen, Steuerbefreiung fest, was zur korrekten Berufung des Grundsatzes der Gleichbehandlung im Unrecht führt oder sie gewähren keine Befreiung, was für nationale und internationale Sportverbände gelten müsste.¹⁶² Weigert sich aber die Behörde, eine Überprüfung der Steuerbefreiung eines internationalen Sportverbandes vorzunehmen, könnte dies als starkes Zeichen dafür betrachtet werden, dass zwischen internationalen und nationalen Verbänden eine vergleichbare Situation vorliegt und dass die Steuerbehörde auf Dauer nicht gewillt ist, eine gesetzeswidrige Praxis aufzugeben. Dies würde, aufgrund der Gleichbehandlung im Unrecht, wiederum zu einer allgemeinen Steuerbefreiung contra legem von Sportverbänden führen.¹⁶³

9.2 Alternative Argumente

Die Urteile zeigen, dass eine Argumentation auf Basis der Gleichbehandlung wenig erfolgreich ist, so lange die kantonalen Steuerbehörden nicht reagieren. Das BGer hat klar aufgezeigt, dass es einen grossen Unterschied zwischen internationalen und nationalen Sportverbänden macht. Die bundesrätliche Steuerbefreiung richtet sich klar nur an internationale Sportverbände. Sich als nationaler Sportverband auf die Gleichbehandlung aufgrund dieser Befreiung zu stützen, scheint unsinnig und kompliziert, auch wenn sachlich keine Gründe für diese Steuerprivilegien vorliegen.

Vielmehr sollte auf die eigene, positive Auswirkung gesetzt werden, statt auf den Vergleich. Anstatt versuchen darzulegen, weshalb ein nationaler Sportverband auch dem Aspekt der Friedensförderung und Völkerverständigung auf Basis der bundesrätlichen Befreiung gerecht kommt, sollte mit der eigenen Gemeinnützigkeit bzw. allenfalls mit dem öffentlichen Zweck gestützt auf Art. 56 lit. g DBG argumentiert werden. Obwohl auch ein nationaler Sportverband den genannten Aspekten gerecht werden kann, so scheint es einfacher darzulegen, weshalb der Sportverein gemeinnützig ist.

Nationale Sportverbände sollten darlegen, inwiefern die Förderung des Jugendsports, der Gesundheit oder der sozialen Funktion des Sportvereins eine positive Auswirkung auf die Gesellschaft hat, welche im Allgemeininteresse aller liegt. Wenn die Vereine keine Erwerbs- oder Selbsthilfezwecke verfolgen, können sie sich auch auf die öffentliche Zweckverfolgung i.V.m. Art. 68 Abs. 1 BV stützen.

10. Gerechte Besteuerung

10.1 Rechtsgleichheit

Art. 8 Abs. 1 BV verlangt die Gleichbehandlung des Gleichen und die Ungleichbehandlung des Ungleichen.¹⁶⁴ Die richtige Besteuerung soll nicht nur gerecht, sondern auch ökonomisch vernünftig sein.¹⁶⁵ Jede Steuerbefreiung stellt primär eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes dar, weshalb sie anhand der Grundprinzipien auf ihre Rechtfertigung hin zu überprüfen ist.¹⁶⁶ Art. 127 Abs. 3 BV enthält Prinzipien eigens für die Steuerrechtsordnung. Zu den Steuererhebungsprinzipien gehören die Grundsätze der Allgemeinheit, Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁶⁷

¹⁶² Zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010 E.3.4.

¹⁶³ Vgl. KOLLER, S. 52.

¹⁶⁴ BGE 136 I 17 E.5.3.

¹⁶⁵ GRAF, S. 144.

¹⁶⁶ GRAF, S. 146.

¹⁶⁷ REICH, Steuerrecht, §4 N 119.

Der Grundsatz der Allgemeinheit verlangt, dass jeder zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs herangezogen werden soll, da auch jeder von staatlichen Leistungen profitieren kann.¹⁶⁸ Zur Allgemeinheit der Besteuerung gehören zum einen das Privilegierungs- und zum anderen das Diskriminierungsverbot.¹⁶⁹ Sachlich unbegründete Ausnahmen einzelner Personen von der Besteuerung sollen verboten werden.¹⁷⁰ Eine Ausnahme ist gerechtfertigt, wenn sie auf einer sachlich begründeten Verschiedenartigkeit der Gegebenheiten basiert oder wenn die Befreiung mit der Art der Zweckverfolgung gerechtfertigt werden kann.¹⁷¹ Wenn die Dienste der Allgemeinheit gelten oder wenn es sich um die Interessen eines Gemeinwesens selbst handelt und deshalb auch kein näher bestimbarer Personenkreis interessierter sein könnte als andere, stellt die Steuerbefreiung keine Probleme dar.¹⁷² Keine Verfassungsverletzung liegt bei der Begünstigung der Allgemeinheit vor.¹⁷³ Auch bei privaten Institutionen kommen ähnliche Hintergrundüberlegungen auf. Wenn die Tätigkeit an einen grundsätzlich offenen Destinatärtkreis erbracht wird, ohne dass eigennützige Zwecke im Vordergrund stehen, so kann auch von einem allgemeinen Interesse ausgegangen werden.¹⁷⁴ Um das Gebot der Rechtsformneutralität und die Grundsätze des zivilen Vereinsrechts zu beachten, richtet sich die Besteuerung juristischer Personen nach ihrer Rechtsform. Vereine dürfen ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, solange sie damit ihren Vereinszwecken nachkommen. Somit wäre eine steuerliche Sonderregelung für ausgelesene Vereine, wie bspw. grosse internationale Sportverbände, aufgrund des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Rechtsgleichheit problematisch und würde somit zu Rechtsunsicherheit führen.¹⁷⁵

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bildet den Massstab für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung.¹⁷⁶ Es wird verlangt, dass jeder im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens beiträgt.¹⁷⁷ Wird von der individuellen Leistungsfähigkeit abgesehen, bedarf dies einer sachlichen Rechtfertigung.¹⁷⁸

Es muss zwischen der jetzigen Privilegierung der internationalen Sportverbände und der möglichen Privilegierung von Sportverbänden allgemein unterschieden werden.

Zur Privilegierung internationaler Sportverbände gegenüber nationalen Sportverbänden kann ausgesagt werden, dass es keine sachlichen Unterschiede gibt, welche internationale Sportverbände von den Nationalen trennen. Es besteht also keine sachlich begründete Verschiedenartigkeit und kann grundsätzlich auch nicht mit der Zweckverfolgung von Friedensförderung und Völkerverständigung sachlich begründet werden, da die nationalen Sportverbände diese wohl auch aufzeigen.¹⁷⁹ Gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssten demnach auch grosse, internationale Sportverbände gemäss ihren Einnahmen besteuert werden, welche die Einnahmen von nationalen Sportverbänden um ein Vielfaches übersteigen. Aufgrund der fehlenden, sachlich begründeten Verschiedenartigkeit kann von einer steuerrechtlichen Privilegierung von internationalen Sportverbänden gegenüber nationalen Sportverbänden ausgegangen werden.

¹⁶⁸ GRAF, S. 149.

¹⁶⁹ REICH, Steuerrecht, §4 N 126 ff.

¹⁷⁰ BGE 140 II 157 E.7.3.

¹⁷¹ LOCHER, System, S. 358 f.; REICH, Steuerrecht, §4 N 130.

¹⁷² REICH, Steuerrecht, §19 N 18.

¹⁷³ REICH, Steuerrecht, §19 N 18.

¹⁷⁴ Vgl. REICH, Steuerrecht, §19 N 19.

¹⁷⁵ Zum Ganzen: Interpellation, Steuerprivilegien, unter: Stellungnahme Punkt 4.

¹⁷⁶ REICH, Steuerrecht, §4 N 139.

¹⁷⁷ BGE 133 I 206 E.7.1; BGE 137 I 145 E.2.1.

¹⁷⁸ REICH, Steuerrecht, §4 N 141.

¹⁷⁹ s. Kap. 7.

Eine Steuerbefreiung von Sportverbänden kann gegenüber anderen Vereinen ebenso zur Privilegierung führen. Grundsätzlich lassen die Ausführungen zur Gemeinnützigkeit von Sportvereinen darauf schließen, dass die Art der Zweckverfolgung der Allgemeinheit zugute kommt und somit eine Privilegierung bejaht werden kann. Spielen aber wirtschaftliche Tätigkeiten in den Vereinen eine Rolle, so muss da die Grenze der Privilegierung gesetzt werden.¹⁸⁰ Bei Sportverbänden ist der Destinatäckreis grundsätzlich offen und es bestehen meist auch keine eigennützige Zwecke.¹⁸¹ Spielt das kaufmännische Gewerbe eine kleine und untergeordnete Rolle, so kann eine Privilegierung von Sportvereinen gegenüber anderen Vereinen verneint werden. Vor allem auch unter der Berücksichtigung, dass andere Vereine, welche einen gemeinnützigen Zweck verfolgen, auch steuerprivilegiert wären.

10.2 Wettbewerbsneutralität

Die Wirtschaftsfreiheit ist in Art. 27 BV gewährleistet, wonach der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung abgeleitet wird.¹⁸² Bei der Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als zentral zu beachten.¹⁸³ Der Ausschluss von Erwerbszwecken unter lit. g ist sodann wichtig, da eine Verfolgung eines Erwerbszweckes klar gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität sprechen würde.¹⁸⁴ Gleiche Wettbewerbschancen können nur bestehen, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbarer Wirtschaftssubjekte durch die Steuer auch in einer vergleichbarer Weise gekürzt wird.¹⁸⁵ Sobald eine juristische Person als Wettbewerber am Markt teilnimmt, wird er automatisch zu einem Mitkonkurrenten gegenüber anderen juristischen Personen. Somit müssten sie auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen sein.¹⁸⁶ Unternehmen sollten nicht allein dadurch von der Steuer befreit werden, weil sie den erzielten Gewinn im Lichte der Allgemeinheit verwenden.¹⁸⁷ Dieselbe wirtschaftliche Tätigkeit soll grundsätzlich für alle Steuerpflichtigen die gleichen Steuerfolgen herbeiführen, unabhängig von äusseren Tatsachen.¹⁸⁸ Die wirtschaftliche Betätigung der Sportverbände kann auch zu einer Konkurrenzsituation führen mit Anbietern, welche dieselben Leistungen erbringen.¹⁸⁹

Um eine wettbewerbsneutrale Besteuerung vorzunehmen, müsste gewährleistet sein, dass Sportvereine gleichbesteuert würden wie übrige Anbieter derselben Leistung im wirtschaftlichen Markt (gleiche Besteuerung von Konkurrenten).¹⁹⁰ Auch wenn ein grosser Teil oder die Mehrheit des Gewinns gemeinnützig gewidmet werden, so würde dennoch eine Situation bestehen, in welcher der Sportverein im kaufmännischen Bereich seine Leistungen günstiger anbieten kann als sein Konkurrent (aufgrund Steuerprivilegien). Auch eine fehlende Gewinnabsicht rechtfertigt demnach keine Steuerbefreiung.¹⁹¹ Nur eine teilweise Steuerbefreiung würde dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gleichkommen, d.h. die wirtschaftliche Betätigung müsste gleich besteuert werden, wie andere Teilnehmer am Markt.¹⁹² Eine Unterscheidung sollte bei Sportvereinen dann vorgenommen werden, wenn der wirtschaftlichen Tätigkeit einen Hilfsbetriebs-Charakter zukommt. Die wirtschaftliche Tätigkeit, welche dazu dient, die

¹⁸⁰ Vgl. GRAF, S. 159 und S. 162.

¹⁸¹ s. Kap. 3.5.

¹⁸² BGE 131 II 271 E.9.2.2; RICHLI, S. 405 ff.

¹⁸³ KUSTER, S. 105 ff.

¹⁸⁴ SIMONEK, §3 N 78.

¹⁸⁵ REICH, Gemeinnützigkeit, S. 488 ff.

¹⁸⁶ REICH, Steuerrecht, §19 N 21; vgl. LOCHER, Kommentar II DBG, Art. 56 N 90.

¹⁸⁷ Zum Ganzen: REICH, Steuerrecht, §19 N 21.

¹⁸⁸ REICH, Steuerrecht, § 4 N 75.

¹⁸⁹ GRAF, S. 146; m.a.W.: REICH, wirtschaftliche Doppelbelastung, S. 37.

¹⁹⁰ GRAF, S. 166.

¹⁹¹ GRAF, S. 166.

¹⁹² Vgl. GRAF, S. 166.

sportlichen Zwecke der Sportvereine zu verfolgen, ohne gewinnorientiert zu sein, kann sich gemäss REICH¹⁹³ in keiner echten Konkurrenzsituation befinden. Denn seine wirtschaftlichen Interessen sind im Grunde durch das Interesse am Sport beeinträchtigt. Der Sportverein macht demnach keine wirtschaftlichen Überlegungen und hat auch keinerlei Absicht, einen möglichst hohen Gewinn zu erzielen, sondern vor allem seine Kosten zu decken. Somit hat der Sportverein nicht die gleichen Voraussetzungen auf dem Markt, wonach ein Verstoss der Wettbewerbsneutralität zu verneinen ist.¹⁹⁴

¹⁹³ REICH, Gemeinnützigkeit, S. 490.

¹⁹⁴ Zum Ganzen: vgl. REICH, Gemeinnützigkeit, S. 490.

III. Schluss

Nach einer eingehenden Auslegung von Art. 56 lit. g DBG, der Hinterfragung der Gemeinnützigkeit des Sportverbandes wie auch der kritischen Auseinandersetzung des bundesgerichtlichen Urteils gegen den SVPS, lässt sich mit Sicherheit feststellen, dass die direkte Steuerbefreiung internationaler Sportverbände nichts als reine Standortpolitik ist. Die am Anfang aufgestellte These, dass die direkte Steuerbefreiung gegen den Sinn und Zweck von Art. 56 lit. g DBG spricht, lässt sich insofern bejahen, als dass sie gar nicht aus Art. 56 lit. g DBG abzuleiten ist. Die Berufung auf die Friedensförderung und Völkerverständigung scheint zwar auf den ersten Blick nachvollziehbar, so sind die beiden Aspekte jedoch weder wörtlich noch teleologisch durch Auslegung von Gemeinnützigkeit oder öffentlichen Zweckverfolgung aus Art. 56 lit. g DBG herauslesbar. Während der Sinn und Zweck von Art. 56 lit. g DBG sich auf das Allgemeininteresse und die Uneigennützigkeit bezieht, hat die direkte Steuerbefreiung durch den Bundesrat einen standortpolitischen Zweck.

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass sich die direkte Steuerbefreiung durch den Bundesrat nicht durch die Auslegung von Art. 56 lit. g DBG herleiten lässt. Die standortpolitischen Überlegungen überschatten jeglichen Zweck der Gemeinnützigkeit. Des Weiteren lässt sich durch die Auslegung von Gemeinnützigkeit und Sportvereinen klar sagen, dass nationale, regionale wie auch lokale Sportvereine grundsätzlich dem Element der Gemeinnützigkeit nach Art. 56 lit. g DBG nachkommen und somit, losgelöst von der bundesrätlichen Steuerbefreiung, eine Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit verlangen können.

Dass die nationalen Sportverbände aufgrund der fehlenden Friedensförderung und Völkerverständigung nicht auch direkt vom Bundesrat steuerbefreit werden können, wurde auch widerlegt. Da aber anzunehmen ist, dass sich diese Argumentation nicht ändert, bleibt den nationalen Sportverbänden nur die Berufung auf die Gleichbehandlung im Unrecht, sofern die kantonalen Steuerbehörden dem genannten Handlungsbedarf nachkommen.

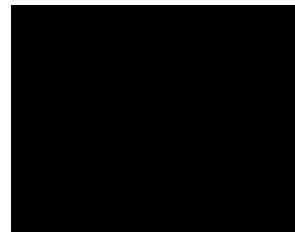
Um einen nationalen, regionalen oder lokalen Sportverein von den Steuern zu befreien, gibt es verschiedene Ansätze. Der einfachste und effizienteste Weg wäre, sich auf die Gemeinnützigkeit von Art. 56 lit. g DBG zu stützen und somit seine positive Auswirkung auf die Gesellschaft darzulegen.

Selbstständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende schriftliche Arbeit selbstständig und nur unter Zuhilfenahme der in den Verzeichnissen oder in den Anmerkungen genannten Quellen angefertigt habe. Ich versichere zudem, diese Arbeit nicht bereits anderweitig als Leistungsnachweis verwendet zu haben. Eine Überprüfung der Arbeit auf Plagiate unter Einsatz entsprechender Software darf vorgenommen werden.

Hinwil ZH, 4. Juni 2022

Ort und Datum



Enya Hohermuth