



förderungswürdigen abgeschlossenen Kreis von Personen – Zugehörigkeit zu einer Familie oder der Belegschaft eines Unternehmens – entsprechen exakt zwei der wichtigsten im Common Law entwickelten Fallgruppen.⁴⁶ Die bei der Beurteilung, ob auf Dauer ein nur kleiner Kreis von Begünstigten vorliegt, zu berücksichtigenden Faktoren, wie Zugangsbeschränkungen und Auswahlkriterien,⁴⁷ finden sich auch in den betrachteten aktuellen Entscheidungen des High Courts Wellington.⁴⁸

Darüber hinaus adressieren sowohl das deutsche als auch das neuseeländische Steuerrecht ausdrücklich die Förderung von Verwandten als möglichen Ausschlussgrund für eine steuerliche Begünstigung.

Die direkte, ausschließliche Förderung einer Familie wird dabei in beiden Rechtssystemen als nicht förderungswürdig angesehen. Die theoretische Möglichkeit einer mildtätigen Förderung der Verwandtschaft unterliegt jeweils hohen Anforderungen an die Bedürftigkeit der entsprechenden Personen.⁴⁹ Weitergehende Regelungen adressieren besondere Interessenkonflikte: Während die deutsche Regelung des § 58 Nr. 5 AO dem Stifter eine Möglichkeit gewährt, trotz Hingabe seines Vermögens für fremdnützige Zwecke seine Familie bzw. sich selbst abzusichern, erlaubt die gesetzliche Modifikation der public benefit rule Maori-Stämmen in Neuseeland, den Wirkungskreis ihrer Organisationen auf die Stammesmitglieder zu beschränken. In gewisser Hinsicht handelt es sich bei beiden Regelungen um Anreizregelungen, die Investitionen in

gemeinnützige Stiftungen bzw. die Selbstverwaltung eines bestimmten Stammes fördern wollen.

Gleichzeitig dienen die Regelungen aber auch der Bekräftigung der grundlegenden Ablehnung einer weitergehenden steuerlichen Begünstigung der Förderung miteinander verwandter Personen: Während im neuseeländischen Recht auf die weiterhin gültigen sonstigen Aspekte der public benefit rule verwiesen wird, lassen auch zivilrechtliche Gestaltungen im deutschen Recht im Ergebnis keine über die Grenze des § 58 Nr. 5 AO hinausgehende steuerbegünstigte Förderung zu. Als Ergebnis des Vergleichs lässt sich demnach festhalten, dass zwar sowohl in Neuseeland als auch in Deutschland in gewissem Umfang Sonderregelungen die steuerlich begünstigte Förderung verwandter Personen ermöglichen, diese jedoch systemunabhängig keine Abkehr von dem Grundsatz erlauben, dass die Unterstützung von Familienangehörigen oder Mitgliedern eines Unternehmens als solche einen privatnützigen, keine Befreiung von steuerlichen Abgaben rechtfertigenden Zweck darstellt.

46 Siehe oben Fn. 17.

47 Hüttemann (Fn. 45), § 3 Rn. 36, 39ff.

48 Siehe insoweit insbesondere *Re The Grand Lodge of Antient Free and Accepted Masons in New Zealand*, [59 – 61] und *Re Queenstown Lakes Community Housing Trust*, [37].

49 Siehe insoweit ausdrücklich *Re Queenstown Lakes Community*.

Prof. Dr. Thomas Koller*

Steht die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden in der Schweiz vor dem Aus?

Die Besteuerung bzw. Steuerbefreiung von in der Schweiz ansässigen internationalen Sportverbänden gibt – insbesondere auch in der Schweiz selber – immer wieder zu reden. Dies verwundert nicht: Großereignisse wie z. B. die EURO 2012 führen selbst am Sport nicht Interessierten drastisch vor Augen, wie kommerzialisiert der Spitzensport heute ist. Die Vorstellung, dass große Sportverbände, welche solche Veranstaltungen durchführen, von der Steuerpflicht ausgenommen sein könnten, ist daher für Außenstehende befremdlich. Warum sollen Unternehmungen und Private Steuern zahlen, nicht aber internationale Sportverbände, welche jährlich Milliardenumsätze und Gewinne in mehrstelliger Millionenhöhe generieren?

I. Ausgangslage

Die Bedeutung der Schweiz als Standort für die Verbandsführung des weltweiten Sports wird vom schweizerischen Bundesrat (d.h. von der Landesregierung) als außerordentlich groß eingeschätzt. Nach Aussage des Bundesrats hatten Ende 2008 36 internationale Sportverbände (darunter die FIFA und die UEFA) und weitere 21 Sportorganisationen (wie etwa das IOK) ihren Sitz in der Schweiz.¹ Untermuert wird die (wirtschaftliche) Bedeutung der internationalen Sportverbände für die Schweiz durch eine im Auftrag des Bundesamtes für Sport von einem privaten Unternehmen im Jahr 2008 durchgeführte Studie, welche eindrückliche Zahlen liefert.² Da die meisten internationalen Sportorganisationen keine oder jedenfalls keine detaillierten Angaben über wichtige Kennzahlen zur Verfügung stellten, beruht allerdings ein schöner Teil dieser Studie auf Schätzungen.

Ebenfalls nicht besonders transparent ist der steuerliche Status dieser internationalen Sportorganisationen. Gestützt auf einen Beschluss der Landesregierung hat die Eidgenössische Steu-

erverwaltung (ESTV) den kantonalen Steuerverwaltungen mit einem Rundschreiben vom 12. 12. 2008 mitgeteilt, die in der Schweiz domizilierten und dem Internationalen Olympischen Komitee (IOC) angeschlossenen internationalen Sportverbände sowie deren in der Schweiz domizilierten internationalen Unterverbände (Konföderationen) seien gestützt auf Art. 56 lit. g DBG³ von der direkten Bundessteuer befreit.⁴ Im Bereich des Fußballs wiederum gilt offenbar Unterschiedliches: Die FIFA (die ihren Sitz in Zürich hat) genießt gemäß Auskunft des Regierungsrats des Kantons Zürich keine

* Der Autor ist Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, an der Universität Bern. Ich danke meiner Assistentin *Caroline von Graffenried*, MLaw, besonders für die konstruktiv-kritische Durchsicht des Entwurfs.

1 Antwort des Bundesrates vom 5. 12. 2008 auf die Interpellation „Gemeinnützige Uefa?“ von Nationalrat *Louis Schelbert* vom 24. 9. 2008 (Geschäftsnummer 08.3511; abrufbar unter http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20083511). Was der Unterschied zwischen Sportverbänden und Sportorganisationen sein soll, wird nicht erklärt.

2 *Nathanil/Berwert/de Bary/Rütter/Rütter-Fischbacher* (Rütter und Partner, Sozioökonomische Forschung und Beratung, Rüschlikon), *Wirtschaftliche Bedeutung der Sportvereine und -verbände in der Schweiz*, Schlussbericht Juli 2008, Studie erstellt im Auftrag des Bundesamtes für Sport (BASPO), Ressortforschung, „Wirtschaftlichkeit und Nachhaltigkeit im Sportsystem Schweiz“; abrufbar unter http://www.event-scorecard.ch/storage/Sportvereine_Schlussbericht_D%201.pdf. Die Ausführungen über die wirtschaftliche Bedeutung der internationalen Sportverbände und -organisationen finden sich auf S. 43 ff.

3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. 12. 1990 (SR 642.11; abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/ls/v/6/642.11.de.pdf>).

4 Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. 12. 2008 „Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden“;

Steuerbefreiung,⁵ während der Kanton Waadt der UEFA (mit Verwaltungssitz in Nyon) die Befreiung von der direkten Bundessteuer zugestanden hat.⁶ Für Außenstehende bietet sich damit ein verwirliches Bild: Internationale Sportorganisationen, die – zumindest prima vista – ähnliche Zwecke verfolgen, sind zum Teil von der direkten Bundessteuer befreit, zum Teil offenbar aber nicht. Insgesamt wird man jedoch davon ausgehen dürfen, dass sehr viele der zahlreichen in der Schweiz ansässigen internationalen Sportorganisationen in den Genuss der Steuerbefreiung gelangt sind.

Wiederum nicht eindeutig erkennbar ist – wen überrascht es? –, worin der genaue Grund für die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden liegen soll. Der vom Bundesrat bzw. der EStV im Rundschreiben vom 12. 12. 2008 angegriffene Art. 56 lit. g DBG sieht die Steuerbefreiung für juristische Personen vor, welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen. Dabei handelt es sich um zwei verschiedene Steuerbefreiungstatbestände.⁷ Unter welchen der beiden die betreffenden Sportverbände fallen sollen, wird nicht ausdrücklich gesagt. Aufgrund der Umstände kann bloß vermutet werden, dass die Steuerbefreiung dieser Sportverbände mit der Gemeinnützigkeit begründet wird.⁸ Der UEFA jedenfalls soll die Steuerbefreiung wegen deren (angeblicher) Gemeinnützigkeit gewährt worden sein.⁹

Ob die betroffenen Sportverbände die (in der Schweiz relativ strengen¹⁰) Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erfüllen, lässt sich ohne genaue Aktenkenntnis selbstverständlich nicht verlässlich beurteilen. Immerhin dürften Zweifel mehr als angebracht sein. Bezeichnenderweise führt die EStV in ihrem Rundschreiben vom 12. 12. 2008 selber aus, gestützt auf eine extensive Auslegung von Art. 56 lit. g DBG hätten verschiedene kantonale Steuerbehörden die internationalen Sportverbände mehrheitlich von der direkten Bundessteuer befreit. Auf Ersuchen einzelner Kantone habe der Bundesrat am 5. 12. 2008 beschlossen, diese während vielen Jahren entwickelte Praxis der Kantone gützuheissen. Mit gleichem Beschluss habe der Bundesrat die EStV beauftragt, den Kantonen mitzuteilen, dass Art. 56 lit. g DBG für diese internationalen Sportverbände gesamtschweizerisch gleichermaßen anzuwenden sei. Damit gibt die EStV im Grunde mit erstaunlicher Offenheit drei Dinge zu verstehen: (1.) Nach ihrer eigenen Auffassung dürften die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung dieser Verbände wegen Gemeinnützigkeit kaum erfüllt sein. (2.) Es gilt die normative Kraft des Faktischen: Weil einzelne Kantone vorgeprellt sind, haben die andern nachzuziehen. (3.) Als Behörde führt sie bloß aus, was die Landesregierung befiehlt.

Dieses Rundschreiben erweckt – gelinde gesagt – einen eigenartigen Eindruck. Nicht nur, dass die EStV selber nicht an die materielle Richtigkeit der „angeordneten“ Steuerbefreiung zu glauben scheint, auch verfahrensrechtlich ist das Vorgehen nicht korrekt. Der Entscheid über die Steuerbefreiung von juristischen Personen wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung eines öffentlichen Zwecks fällt nicht in die Zuständigkeit der Regierung, sondern in jene der Steuer- und der Steuerjustizbehörden.¹¹ Unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten ist dieses Rundschreiben daher mehr als fragwürdig.

Das Motiv des schweizerischen Bundesrats für seinen Beschluss liegt auf der Hand. Es geht ihm – wie man seiner Antwort auf die Interpellation von Nationalrat Schelbert entnehmen kann¹² – ganz klar um internationale Standortpolitik. Der Bundesrat will sich, wie er dort selber ausführt, für attraktive Rahmenbedingungen der internationalen Sportverbände in der Schweiz einsetzen. Dass eine Steuerbefreiung zu solch attraktiven Rahmenbedingungen führt, steht außer

Frage; mit Gemeinnützigkeit hat dies aber nichts zu tun. Der Hinweis des Bundesrates in seiner Antwort auf die Interpellation von Nationalrat Schelbert, der internationale Sporttrage zur Völkerverständigung bei, Sportprogramme seien ein anerkanntes Element der Friedensförderung, Sport vermittele

abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00383/index.html?lang=de&download=NHzLpZig7t,Inp6I0NTU042I2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuc2Z6gpJCDdIR3g2ym162dpYbUzd,Gpd6smK2Oz9aGodetmqaN19XI2I2IvoaCUZ,s->

Die Steuerbefreiung gilt auf Bundesebene nur für die direkte Bundessteuer, nicht aber für die Mehrwertsteuer und übrigen Abgaben des Bundes. Auf die Steuern der Kantone und Gemeinden bezieht sich das Rundschreiben formell nicht. Faktisch indessen darf die Tragweite dieses Rundschreibens zumindest für deren direkte Steuern nicht unterschätzt werden. Denn der für die Kantone verbindliche Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. 12. 1990; SR 642.14; abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sr/6/642.14.de.pdf>) lautet gleich wie Art. 56 lit. g DBG.

- 5 Antwort des Regierungsrats des Kantons Zürich vom 17. 8. 2011 auf die Anfrage der Kantonsräte *Peter Schulthess, Thomas Hardegger und Marcel Burlet*, Besteuerung der FIFA (abrufbar unter http://www.kantonsrat.zh.ch/DocumentLoader.aspx?ID=2a8cacb7-0031-468b-80a6-426e51ae908d&Title=Antwort%20RR%20128/2011%20Besteuerung%20der%20Fifa%20.pdf&lib=dokument&FileName=976_A5.pdf).
- 6 Antwort des Bundesrats vom 19. 9. 2008 auf die Interpellation „Euro 2008: Hohe Gewinne für die Uefa und Kosten für den Staat?“ von Nationalrat *Ruedi Aeschbacher* vom 13. 6. 2008 (Geschäftsnummer 08.3442; abrufbar unter http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20083442).
- 7 Details zur Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit oder Verfolgung eines öffentlichen Zwecks finden sich im Kreisschreiben Nr. 12 der EStV vom 8. 7. 1994 über die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen (abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=de&download=NHzLpZig7t,Inp6I0NTU042I2Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuc2Z6gpJCDdIR3g2ym162dpYbUzd,Gpd6smK2Oz9aGodetmqaN19XI2I2IvoaCUZ,s->). Zum Stellenwert dieses Kreisschreibens sowie zum Gemeinnützigkeitsrecht in der Schweiz insgesamt vgl. etwa *Koller, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz*, in: *Walz/Auer/v. Hippel* (Hrsg.), *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 2007, S. 441 ff.
- 8 So – wohl etwas zu apodiktisch – das Schweizerische Bundesgericht in seinem Urteil 2C_383/2010 vom 28. 12. 2010, Erwägung 3.3 (abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-urteile2000.htm>): „Dort wird die Steuerfreiheit der internationalen Sportverbände mit deren gemeinnützigem Handeln (und nicht der Verfolgung öffentlicher Zwecke) begründet.“
- 9 Vgl. dazu die oben in Fn. 6 erwähnte Antwort des Bundesrates vom 19. 9. 2008 auf die Interpellation von Nationalrat *Aeschbacher*.
- 10 Vgl. dazu etwa *Koller*, Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises im schweizerischen Steuerrecht, npOR 2009, 87 ff. (abrufbar unter <http://www.npor.de/pdf/npOR2009-4.pdf>).
- 11 Das Verfahrensrecht für die direkte Bundessteuer ist in Art. 102 ff. DBG geregelt. Die Landesregierung findet in diesen Bestimmungen nirgends Erwähnung. Interessant ist in diesem Zusammenhang auch das Urteil des Bundesgerichts 2C_99/2009 vom 14. 12. 2009, BGE 136 I 42 (abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm>): Der Entscheid über die Steuerbefreiung einer Stiftung hat keinen „vorwiegend politischen Charakter“ und ist daher von der verfassungsmässigen Rechtsweggarantie nicht ausgeschlossen (vgl. dazu *Koller*, Ein Entscheid über die Steuerbefreiung einer Stiftung wegen Gemeinnützigkeit hat keinen „vorwiegend politischen Charakter“ und ist daher von der verfassungsmässigen Rechtsweggarantie nicht ausgeschlossen, npOR 2010, 45, abrufbar unter <http://www.npor.de/pdf/npOR2010-2.pdf>).
- 12 Vgl. oben Fn. 1. Ansatzweise ebenso die Antwort des Bundesrates vom 1. 2. 2012 auf die Motion „Keine Steuerbefreiung für als gemeinnützige Organisationen getarnte Sport-Grosskonzerne“ von Nationalrat *Cédric Wermuth* vom 15. 12. 2011 (Geschäftsnummer 11.4067; abrufbar unter http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20114067).

positive Botschaften und Werte wie Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung sowie Förderung der sozialen und kulturellen Integration, die internationalen Sportverbände würden als Multiplikatoren wirken und bei der Verbreitung dieser Botschaften einen wichtigen Beitrag leisten etc., vermag das offenkundige Motiv des internationalen Standortwettbewerbs nicht zu verdecken und genügt zur Begründung der Gemeinnützigkeit nicht.

Im Übrigen soll die Steuerbefreiung für schweizerische Sportverbände nicht gelten, wie die EStV im Rundschreiben vom 12.12.2008 ausdrücklich ausführt. Warum dies so sein soll, wird im Rundschreiben nicht erwähnt, lässt sich aber aufgrund aller Umstände leicht vermuten: Nationale Verbände vermitteln in aller Regel (hoffentlich!) auch positive Botschaften und Werte, fördern ebenfalls die soziale und kulturelle Integration usw., spielen aber im internationalen Standortwettbewerb keine Rolle.

Bei dieser Sachlage verwundert es nicht, dass die Frage der rechtsgleichen Behandlung von internationalen und nationalen Verbänden im Rundschreiben nicht gestellt wird, obwohl es eigentlich Aufgabe der EStV wäre, „Vorschriften für die richtige (...) Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer“ zu erlassen¹³ und obwohl man von der EStV wie von jeder Steuerbehörde generell erwarten müsste, dass sie dem elementaren Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung von Steuerpflichtigen Rechnung trägt.

II. Das Urteil des Bundesgerichts i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport als Wendepunkt?

Es war indessen nur eine Frage der Zeit, bis ein nationaler Sportverband selber die Frage der rechtsgleichen Behandlung im Steuerrecht aufwarf. Bereits im Jahr 2005 hatte der Schweizerische Verband für Pferdesport (SVPS), ein Verein gemäß Art. 60 ff. ZGB¹⁴ mit Sitz in Bern, bei der zuständigen Steuerbehörde einen Antrag auf Steuerbefreiung für die Kantons- und Gemeindesteuern, die direkte Bundessteuer sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke gestellt. Das Begehren wurde von allen Instanzen, zuletzt vom Schweizerischen Bundesgericht mit Urteil vom 28.12.2010,¹⁵ abgewiesen.

Von Interesse ist hier nicht, dass und aus welchen Gründen im Einzelnen das Bundesgericht eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher (also nicht gemeinnütziger) Zwecke ablehnte. Denn der SVPS berief sich zusätzlich auch darauf, dass in vergleichbaren Fällen von den Steuerbehörden eine Steuerbefreiung gewährt worden sei, und verlangte gleich behandelt zu werden. Er machte somit einen Anspruch auf „Gleichbehandlung im Unrecht“¹⁶ bzw. auf „gleichmässige Begünstigung ausserhalb des Rechtmässigen“¹⁷ geltend. Zur Begründung führte der SVPS dabei hauptsächlich die den internationalen Sportverbänden gewährte Steuerbefreiung an. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung besteht nur ausnahmsweise ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.¹⁸ Im vorliegenden Fall aber war das Bundesgericht nicht bereit, sich näher mit diesem vom SVPS geltend gemachten Anspruch auseinanderzusetzen. Aufgrund der Feststellungen im angefochtenen Entscheid lasse sich – so das Bundesgericht – nicht abschließend beurteilen, ob die angeführten Fälle mit dem vorliegenden vergleichbar seien. Es rechtfertige sich jedoch nicht, die Streitsache an die Vorinstanz zu ergänzenden Abklärungen zurückzuweisen. Seien die Fälle nämlich nicht vergleichbar, dann stünde dem Beschwerdeführer auch kein Recht auf Gleichbehandlung im Unrecht zu. Seien sie hingegen vergleichbar, dann würde sich die Frage der Gleichbehandlung im Unrecht stellen, nachdem feststehe, dass der Beschwerdeführer eigentlich nicht

steuerbefreit sei, was diesfalls auch für die zum Vergleich beigezogenen Verbände gelten müsste. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht werde nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliege und die Behörde zu erkennen gebe, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke. Wie es sich hier damit verhalte, sei nicht bekannt. Damit werde es nunmehr Sache der Steuerbehörden sein, in den eventuell schon hängigen, sonst jedenfalls in den künftigen Steuerveranlagungsverfahren der vom Beschwerdeführer zum Vergleich angeführten Organisationen im Lichte des vorliegenden Urteils zu prüfen, ob deren Steuerbefreiung gerechtfertigt sei. Würden sich keine maßgeblichen Unterschiede zum Beschwerdeführer feststellen lassen, so würden sich die Steuerbehörden darüber hinaus ausdrücklich dazu zu äußern haben, ob sie weiterhin an der (diesfalls grundsätzlich rechtswidrigen) Steuerbefreiung festhalten wollen. Nur unter dieser Voraussetzung würde sich der Beschwerdeführer dann zumal künftig auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen können.¹⁹

In der schweizerischen Steuerrechtsliteratur sind diese höchstrichterlichen Erwägungen im Hinblick auf die Diskussionen über die Berechtigung der Steuerbefreiung von in der Schweiz ansässigen internationalen Sportverbänden zu Recht als spektakulär bezeichnet worden.²⁰ Zum Teil ist auch die Rede von Zündstoff, den der Antrag des SVPS biete, und von Brisanz des Urteils.²¹ Bis zu einem gewissen Grad sind die Ausführungen des Bundesgerichts nicht frei von Zynismus, wenn es von hängigen oder künftigen Steuerveranlagungsverfahren der vom SVPS zum Vergleich angeführten Organisationen spricht. Denn in der Praxis finden ja solche Veranlagungsverfahren gerade nicht statt, wenn einem Verband die Steuerbefreiung gewährt worden ist. Immerhin steht es den Steuerbehörden frei, die einmal gewährte Steuerbefreiung jederzeit zu überprüfen (wobei dies allerdings in den Kantonen praktisch in sehr unterschiedlichem Maße geschieht²²). Im Grunde erteilt daher das Bundesgericht den verschiedenen kantonalen Steuerbehörden, welche die direkte Bundessteuer veranlagern, den „Auftrag“ zu einer solchen Überprüfung der Steuerbefreiung der internationalen Sportverbände.

Formell ist das Schweizerische Bundesgericht selbstverständlich nicht befugt, den Steuerbehörden Weisungen zu erteilen; als höchste Steuerjustizinstanz kann es nur im Einzelfall Steuerveranlagungen beurteilen, die ihm beschwerdeweise zur Überprüfung unterbreitet werden. Faktisch indessen kommen die bundesgerichtlichen Erwägungen einer Anweisung an die Steuerbehörden gleich; von einem „einfachen Ordnungsruf“ bzw. einer bloßen „Ermahnung, sich künftig gesetzestreu zu

13 Art. 102 Abs. 2 DBG.

14 Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210; abrufbar unter <http://www.admin.ch/ch/d/sz/2/210.de.pdf>).

15 Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28.12.2010 (Fn. 8).

16 Vgl. zu diesem Anspruch etwa das Urteil des Bundesgerichts 2C_49/2008 vom 25.9.2009, BGE 136 I 65 E. 5.6 S. 78, m.w.N. (abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm>).

17 *Matteotti/Felber*, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2010 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 80, S. 259 ff., S. 269.

18 Siehe zu den Voraussetzungen für einen solchen Anspruch etwa *Matteotti/Felber* (Fn. 17), S. 269 m.w.N.19

19 Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28.12.2010 (Fn. 8), Erwägung 3.4.

20 *Simonek/von Ah*, Unternehmenssteuerrecht – Entwicklungen 2010, 2011, S. 156.

21 *Matteotti/Felber* (Fn. 17), S. 268 und 269.

22 Dazu *Koller*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz (Fn. 7), S. 473 ff.

verhalten“²³ kann kaum die Rede sein. Sollten die Steuerbehörden die Überprüfung der Steuerbefreiung der internationalen Sportverbände unterlassen, so könnten sich der SVPS und viele weitere nationale Sportverbände, ja vielleicht auch regionale und lokale Sportvereine, künftig wohl mit Erfolg auf den Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Denn die Weigerung einer kantonalen Veranlagungsbehörde, eine Überprüfung der Steuerbefreiung eines internationalen Sportverbandes vorzunehmen, müsste als starkes Indiz dafür betrachtet werden, dass erstens zwischen internationalen und nationalen Verbänden eine vergleichbare Situation vorliegt und dass zweitens die Steuerbehörde auf Dauer nicht gewillt ist, eine gesetzwidrige Praxis aufzugeben.²⁴ Die Folge wäre eine flächendeckende Steuerbefreiung contra legem von Sportverbänden, was rechtsstaatlich indessen kaum hinnehmbar wäre. Die Steuerbehörden dürften daher bei den internationalen Sportverbänden durchaus unter Handlungszwang stehen.

III. Ausblick

Wie das Resultat der vorzunehmenden Überprüfung ausfallen wird, wird sich zeigen. Als Außenstehender ist man gefühlsmäßig geneigt anzunehmen, dass die Situation bei den steuerbefreiten internationalen Verbänden einerseits und den um Steuerbefreiung kämpfenden nationalen Verbänden andererseits effektiv vergleichbar ist.²⁵ Probleme könnten sich allenfalls ergeben, weil die Steuerbefreiung der internationalen Sportverbände vermutlich auf deren (angebliche) Gemeinnützigkeit abgestützt wird, während der SVPS diesen Steuerbefreiungstatbestand wegen seines überwiegenden Erwerbs- und Selbsthilfefzwecks nicht anrufen konnte und daher auf eine Prüfung seines Gesuches unter dem Steuerbefreiungstatbestand der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks angewiesen war (damit aber auch scheiterte, weil bei Einrichtungen mit Erwerbs- und Selbsthilfefzwecken gemäß bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Steuerbefreiung – wenn überhaupt – nur in Frage kommt, wenn diese durch einen besonderen Akt [z.B. ein Gesetz] mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut worden sind²⁶). Es wäre jedoch nicht sachgerecht, wenn die Vergleichbarkeit der Fälle mit dem formalen Argument verneint würde, es stünden zwei verschiedene Steuerbefreiungstatbestände zur Diskussion. Bei den internationalen Sportverbänden wäre in erster Linie genauer abzuklären, ob sie in der Realität nicht hauptsächlich Erwerbszwecke (und eventuell auch teilweise Selbsthilfefzwecke) verfolgen. Sollte dies der Fall sein, so wäre eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ebenso ausgeschlossen wie wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks. Die Fälle wären dann durchaus vergleichbar.

Nun liegt allerdings die Vermutung nahe, dass die kantonalen Steuerbehörden „Gründe“ finden werden, die aus ihrer Sicht eine steuerliche Ungleichbehandlung zwischen den internationalen und den nationalen Sportverbänden sachlich rechtfertigen. Inwiefern dabei die (gesetzlich nicht fundierte) „Weisung“ der Landesregierung, die internationalen Sportverbände nicht zu besteuern, eine Rolle spielen wird, sei dahingestellt. Weit gewichtiger dürfte ein anderer Umstand sein: Die Kantone haben ihrerseits ein großes Interesse daran, dass ansässige internationale Sportverbände nicht wegziehen bzw. mit dem Wegzug an einen Standort mit „günstigerem Steuerklima“ drohen. Die Gefahr ist groß, dass gewisse kantonale Steuerbehörden diesem Umstand bei der Entscheidungsfindung (selbstverständlich unausgesprochen) stark Rechnung tragen werden.

Die spannende Frage ist, wie die Steuerjustiz mit entsprechenden Entscheiden der Steuerbehörden umgehen wird. Hält eine Veranlagungsbehörde an der Steuerbefreiung eines internatio-

nen Sportverbandes fest, so besteht keine Möglichkeit, eine solche Verfügung direkt durch die Steuerjustizbehörden überprüfen zu lassen. Der steuerbefreite Verband hat keinen Anlass zur Beschwerde und Dritte sind zur Beschwerde nicht legitimiert. Möglich ist einzig eine indirekte Überprüfung, indem eine Bestätigung der Steuerbefreiung in einem Veranlagungsverfahren eines nicht steuerbefreiten Verbandes (z. B. des SVPS) zum Vergleich herangezogen wird. Dabei könnten allerdings Schwierigkeiten auftreten. Insbesondere ist nicht auszuschließen, dass der Sachverhalt im Verfahren um Überprüfung der Steuerbefreiung nicht hinreichend bzw. nicht verlässlich abgeklärt wird und dass die Begründungsdichte der Verfügung nicht ausreichend ist. Denn es besteht ein hohes Risiko, dass die Interessen des steuerbefreiten Verbandes und der zuständigen kantonalen Steuerbehörde (aus standortpolitischen Gründen) gleichläufig sind. Eine verlässliche Sachverhaltsfeststellung und saubere Prüfung der Rechtslage ist bei einer solchen Verfahrenskonstellation nicht gewährleistet. Die Steuerjustizbehörden werden solchen Situationen im Veranlagungsverfahren des nicht steuerbefreiten, aber die Steuerbefreiung beantragenden Verbandes in sachgerechter Weise Rechnung zu tragen haben. Wie dies geschehen kann, wird sich aber noch weisen müssen.

Ob der Problemkreis der Steuerbefreiung internationaler Sportverbände in der Schweiz vor dem Umbruch steht, ja ob diese Steuerbefreiungen demnächst gar ein Ende finden werden, lässt sich momentan nicht prognostizieren. Immerhin wird man feststellen können, dass das Urteil des Bundesgerichts i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport Auswirkungen hat, die nicht unterschätzt werden sollten. Der Anstoß zur Überprüfung der Steuerbefreiung internationaler Sportverbände ist gegeben; der Ausgang aber ist offen.

23 Zu dieser Terminologie *Matteotti/Felber* (Fn. 17), S. 269.

24 Zu den – zurzeit offenen – Bestrebungen auf der Ebene der Gesetzgebung, kleinere Sportvereine von der Steuerpflicht zu befreien, siehe *Koller*, Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte – Hinweis auf eine bevorstehende Änderung des schweizerischen Vereinssteuerrechts, *npoR* 2010, 40 f. (abrufbar unter <http://www.npor.de/pdf/npor2010-2.pdf>).

25 Siehe dazu auch *Simonek/von Ah* (Fn. 20), S. 156: „Eine Ungleichbehandlung zu den nationalen und lokalen Sportverbänden liegt zweifelsohne vor.“

26 Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28.12.2010 (Fn. 8), Erwägung 2.2, m.v.N.; ansatzweise kritisch dazu *Simonek/von Ah* (Fn. 20), S. 155 f. Detaillierter zu dieser Problematik das Urteil des Bundesgerichts 2A.478/2003 vom 22.11.2004, BGE 131 II 1 E. 3.3 S. 6 f. (abrufbar unter <http://www.bger.ch/index/jurisdiction/jurisdiction-inherit-template/jurisdiction-recht/jurisdiction-recht-leitentscheide1954.htm>).