

# SO\_GERICHTE SGSTA.2022.24 vom 3. April 2023

SO Obergericht, 2023-04-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2022.24](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2022.24)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2022.24 du 3 avril 2023

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2022.24 del 3 aprile 2023

## Regeste

Juristische Personen, Steuerpflicht, Steuerbefreiung, Stiftung; Verfahren, Amtspflichten, Geheimhaltungspflicht. Das Steueramt darf dem Steuergericht Unterlagen von Drittpersonen einreichen; hier sind die Unterlagen irrelevant, keine Verletzung des Steuergeheimnisses. In casu Gemeinnützigkeit einer Stiftung aufgrund der Statuten gegeben, indessen ist die tatsächliche Betätigung nicht uneigennützig bei zwei Destinatären bzw. Personalunion mit dem Stiftungsrat; keine Befreiung von der Steuerpflicht.

## Erwägungen

### E. 1

des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; BGS 614.11) kann ein Steuerpflichtiger gegen den Einspracheentscheid über die Veranlagung beim Kantonalen Steuergericht (KSG) Rekurs erheben. Gemäss Praxis des KSG gilt dies auch für Einspracheentscheide gegen einen Entscheid über ein Steuerbefreiungsgesuch (vgl. KSG vom 22.03.2021, SGSTA.2020.17 E. 1.1, publ. unter [gerichtsentscheide.so.ch](https://www.gerichtsentscheide.so.ch)). Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) i.V.m. § 4 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31) ist ein Steuerpflichtiger berechtigt, gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde Beschwerde beim KSG zu erheben. Die Rekurrentin ist daher grundsätzlich zur Einlegung von Rekurs und Beschwerde legitimiert und das angerufene Gericht sachlich zuständig. Im Einspracheentscheid vom 11. Mai 2022 wird in der Rechtsmittelbelehrung lediglich auf den Rekurs hingewiesen, ohne Hinweis auf die Beschwerde im vorgenannten Sinne. Dies, obwohl die Rekurrentin schon im Einspracheverfahren eine «vollständige Steuerbefreiung», also sowohl eine Befreiung von der Besteuerung durch den Bund als auch Kanton, beantragt hatte. Gemäss Rechtsbegehren der Rekurschrift vom 9. Juni 2022 wird wiederum eine «vollständige Steuerbefreiung» beantragt. Der Rekurs versteht sich angesichts der Rechtsbegehren gleichzeitig auch als Beschwerde im vorgenannten Sinne. Der Rekurs und auch die Beschwerde sind innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, einzureichen. Der Einspracheentscheid datiert vom 11. Mai 2022. Am 9. Juni 2022 wurde der Rekurs der Post übergeben. RA V. als Vertreter der Rekurrentin wurde gehörig bevollmächtigt, indem die ihn legitimierende Vollmacht von den beiden für die Rekurrentin kollektivzeichnungsberechtigten Herren Dr. B.C. X. sowie D. W. unterzeichnet wurde. Demzufolge wurde der Rekurs frist- und formgerecht erhoben. Es ist auf den Rekurs und die Beschwerde somit einzutreten. 2. Gemäss § 160 Abs.

### E. 4

StG können im Rekursverfahren alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dazu gehören sämtliche Rechtsverletzungen,

die Überschreitung oder der Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG ist die Kognition des KSG in Bundessteuersachen identisch. 3. Vorab sollen die Verfahrensanträge gemäss Replik der Rekurrentin vom 25. August 2022 geprüft werden. Zu prüfen ist, ob mit der Vernehmlassung vom 1. Juli 2022 sowie der Einreichung der Beilagen 8 bis 16 der Rekursgegnerin das Steuergeheimnis verletzt wurde. 3.1 Das Steuergeheimnis findet seine Rechtsgrundlagen in § 128 Abs. 1 StG, Art. 110 DBG und Art. 39 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14). 3.2 Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, muss über Tatsachen, die ihm in Ausübung seines Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern (§ 128 Abs. 1 StG; ähnlich Art. 110 Abs. 1 DBG). Eine Auskunft ist zulässig, soweit hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht gegeben ist (§ 128 Abs. 2 StG; ähnlich wiederum Art. 110 Abs. 2 DBG). Der Regierungsrat ist befugt, auf dem Verordnungsweg und in Einzelfällen Verwaltungsbehörden und Gerichten Steuerakten zu öffnen oder Steuerfunktionäre zur Auskunft gegenüber Verwaltungsbehörden und Gerichten zu ermächtigen, soweit ein öffentliches Interesse besteht (§ 128 Abs. 3 StG). Mit der Steuerverordnung Nr. 7 betreffend Auskünfte aus Steuerakten und Herausgabe von Steuerakten an Verwaltungsbehörden und Gerichte (StVO Nr. 7; BGS 614.159.07) hat der Regierungsrat von dieser Verordnungskompetenz Gebrauch gemacht. Auskünfte aus Steuerakten und die Herausgabe von Steuerakten an Gerichte sind nur zulässig, soweit eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht besteht, sowie im Rahmen dieser Verordnung oder mit besonderer Ermächtigung des Regierungsrates (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 StVO Nr. 7). Laut § 6 Abs. 1 lit. a StVO Nr. 7 werden schriftliche Auskünfte in Verfahren des kantonalen Steuergerichts erteilt und Steuerakten herausgegeben. Das Verfahren ist in §§ 8 ff. StVO Nr. 7 geregelt. 3.3 Die Mitteilung eines Geheimnisses an eine Drittperson bildet auch dann eine Verletzung des Steuergeheimnisses, wenn die Drittperson ihrerseits einer amtlichen Geheimhaltungspflicht untersteht (BGE 114 IV 44 E. 3b; vgl. auch BGer Urteil 2C\_275/2012 vom 21.09.2012 E. 4.1). Deswegen sind z.B. Auskünfte von Steuerbehörden an andere Amtsstellen ohne entsprechende gesetzliche Grundlage nicht statthaft (zum ganzen Absatz s. Zweifel M./Hunziker S., in: Zweifel/Beusch, Hrsg., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Art. 110 N 8a). 3.4 Die Rekursgegnerin hat mit ihrer Vernehmlassung vom 1. Juli 2022 Akten aus Steuererklärungen Dritter, welche nicht Partei im vorliegenden Verfahren sind, ins Recht gelegt, namentlich die Beilagen 8 bis 16. Die Rekursgegnerin war sich dabei des Steuergeheimnisses bewusst und hat dieses in der Vernehmlassung (vgl. deren Ziff.

## **E. 9**

und 13) proaktiv angesprochen. Für ihre Ausführungen nicht relevante Passagen hat die Rekursgegnerin geschwärzt. Eine gesetzliche Grundlage für die auf diese Weise ins Recht gelegten Akten nannte die Rekursgegnerin zwar nicht. Eine entsprechende gesetzliche Grundlage kann aber wie gesehen (oben, E. 3.2) § 6 Abs. 1 lit. a StVO Nr. 7 entnommen werden (vgl. § 129 Abs. 1 StG, Amtshilfe unter Steuerbehörden). Die Rekursgegnerin ist damit berechtigt, die umstrittenen Unterlagen dem KSG einzureichen. Wie zu sehen ist, werden diese Unterlagen zur Beurteilung der hier strittigen Steuerbefreiung indessen nicht benötigt. Daher stellt sich die weitere Frage nicht, ob der Rekurrentin Akteneinsicht in die Unterlagen zu gewähren ist oder nicht. Anders als in Fällen klarer Personalunion (KSG vom

27.09.2021, SGSTA.2019.49 E. 4 und SGSTA.2019.50 E. 5; KSG vom 14.06.2021, SGSTA.2019.75, E. 3, publ. unter gerichtsentscheide.so.ch) liegt hier eine heiklere Situation vor mit verschiedenen Betroffenen, mithin der Rekurrentin, den Destinatären und mehreren Privatpersonen; dabei wurden allerdings wie gesagt nicht relevante Passagen geschwärzt. Dies ändert aber nichts daran, dass die ins Recht gelegten Beilagen 8 bis 16 der Rekursgegnerin hier für die Urteilsfindung nicht notwendig sind. Nach dem Ausgeführten wurde das Steuergeheimnis durch die Rekursgegnerin nicht verletzt. Im Übrigen sei erneut darauf hingewiesen, dass solche problematischen Akteneinreichungen möglichst zu vermeiden sind, da diese gegebenenfalls nicht zur Verfügung gestellt und bei der Entscheidungsfindung nicht verwendet werden können (bereits KSG vom 27.09.2021, a.a.O.). Ausserdem kann die Rekursgegnerin den Entscheid, ob und inwieweit solche Akten und Informationen mit der Rekurrentin geteilt werden sollen, nicht einfach dem KSG überlassen (Vernehmlassung der Rekursgegnerin vom 01.07.2022, Ziff. 9); dieser Entscheid obliegt in erster Linie der Rekursgegnerin selber. So oder anders sind die Beilagen 8 bis 16 der Rekursgegnerin im konkreten Fall nicht relevant und damit nicht zu berücksichtigen. Zudem liegt hier wie gesehen keine Verletzung des Steuergeheimnisses vor. 4. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Rekurrentin als eine Stiftung von der Steuerpflicht befreit ist. Die Steuerbefreiung wird auf Bundesebene in Art. 56 DBG geregelt. Eine nahezu identische Regelung findet sich in § 90 StG. Die im Bundesrecht entwickelten Grundsätze können daher grundsätzlich auch auf das kantonale Recht übertragen werden. Es rechtfertigt sich somit, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln, wobei nachfolgend einzig von «Rekurs» gesprochen wird. 5. Gemäss § 90 Abs. 1 lit. i StG sind von der Steuerpflicht befreit «juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. 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.» Praktisch identisch formuliert sind Art. 56 lit. g DBG und Art. 23 lit. f StHG. Es stellt sich vorliegend die Frage, ob die Rekurrentin gemeinnützige oder öffentliche Zwecke verfolgt, aufgrund derer sie vollumfänglich oder teilweise von der direkten Bundessteuer bzw. der Staatssteuer zu befreien ist. 5.1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat mit Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (vgl. in: ASA 63 S. 130 ff.) die Voraussetzungen definiert, damit eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG Platz greifen könne. Kreisschreiben sind keine Gesetze, sondern bloss Verwaltungsverordnungen. Gerichte sind aber immerhin in dem Ausmass an diese Kreisschreiben gebunden, soweit sie den Sinn des Rechts richtig wiedergeben (BGE 133 II 315; 123 II 30; 121 II 478; 117 Ib 231; Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts KSGE 2006 Nr. 14, E. 3.a). Die im Kreisschreiben erwähnten Voraussetzungen sind somit immer auch auf ihre Rechtmässigkeit zu überprüfen. 5.2 Während im allgemeinen Sprachgebrauch jede im Interesse der Allgemeinheit liegende Tätigkeit als gemeinnützig gilt, ist die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht enger gefasst. Gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn ist nur die statutengemässe und tatsächliche Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig und auf Dauer Opfer erbracht werden (Richner F. et al., Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Art. 56 N 61 ff.; StE 1993 B 71.63 Nr. 11; ASA 60 S. 625 = StE 1992 B 71.63 Nr. 9; StE 1987 B 71.63 Nr. 4). Damit die Tätigkeit einer

juristischen Person als gemeinnützig bezeichnet werden kann, müssen die folgenden Voraussetzungen vorliegen (vgl. Locher P., Kommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 56 N 99 ff.; vgl. auch KSGE 2006 Nr. 14; KSGE 2003 Nr. 10; KSGE 1988 Nr. 22): - Verfolgung des Allgemeininteresses; - Uneigennützigkeit; - keine unternehmerische Zwecke. 5.3 Zwischen den Parteien ist unumstritten, dass die in den Statuten proklamierten Zwecke gemäss Handelsregistereintrag der Rekurrentin als gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden können. Dem ist ohne Weiteres beizupflichten. 5.4 Umstritten ist demgegenüber, ob auch die tatsächliche Betätigung der Rekurrentin als gemeinnützig im vorgenannten Sinne qualifiziert werden kann. Für die Rekursgegnerin ist jedenfalls die Voraussetzung der Uneigennützigkeit vorliegend nicht erfüllt, weshalb zunächst diese Voraussetzung geprüft wird. 5.4.1 Das Kriterium der Uneigennützigkeit setzt voraus, dass keine eigenen Interessen verfolgt werden (Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV, Ziffer 3b). Anders formuliert: Wer sich gemeinnützig betätigt, handelt selbstlos, altruistisch und leistet Verzicht. Die Uneigennützigkeit kann in der Hingabe von materiellen Mitteln oder von Arbeitsleistungen bestehen, denen keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht (Reich M., Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, S. 472; Greter M./Greter A., in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), a.a.O., Art. 56 N 31). An Uneigennützigkeit fehlt es, wenn unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden (BGE 73 I 324 = ASA 16 S. 282; BGer vom 02.07.1991 = ASA 60 S. 623 ff.; BGer Urteil 2C\_835/2016 vom 21.03.2017, E. 2.3.1). 5.4.2 In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass grundsätzlich der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegt, wobei die steuerpflichtige Person steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat. Umstände, die auf eine Steuerbefreiung schliessen lassen, sind steuermindernder Natur und daher von der gesuchstellenden Person, vorliegend also der Rekurrentin, darzulegen und nachzuweisen. Demzufolge hat die Rekurrentin zu beweisen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (BGer Urteile 2C\_835/2016 vom 21.03.2017, E. 2.5; 2C\_164/2013 vom 28.03.2014, E. 3.5; BGE 121 II 257, E. 4c/aa). 5.4.3 Unumstritten ist, dass die Rekurrentin zwei Destinatärinnen, nämlich die beiden Unternehmen U. AG und T. AG, unterstützt. Dies namentlich indem mit dem Kauf eines Grundstücks in S. (GB S. Nr. 0003) und der Realisierung eines Bauprojekts auf diesem Grundstück durch die Rekurrentin, diese beiden Unternehmen im Sinne des Stiftungszwecks Fabrikations- und Geschäftsräumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden sollen. Dabei handelt es sich denn um geldwerte Vorteile zugunsten der beiden Destinatärinnen. Weitere Destinatäre werden zudem nicht genannt. 5.4.4 Laut dem (öffentlichen) Handelsregister ist der Präsident des Stiftungsrates der Rekurrentin, Dr. B.C. X., gleichzeitig auch Verwaltungsratspräsident der einen der beiden Destinatärinnen, nämlich der U. AG. Weiter ist laut Handelsregister das Stiftungsratsmitglied der Rekurrentin, D. W., gleichzeitig einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Destinatärin T. AG sowie ebenfalls Verwaltungsrat und Geschäftsführer der Destinatärin U. AG. Zurecht betont die Rekursgegnerin, dass allein schon in diesen personellen Verflechtungen zwischen der Rekurrentin und den beiden einzigen Destinatärinnen hinsichtlich des Kriteriums der Uneigennützigkeit eine gewisse Problematik liegt. Schliesslich können somit also die beiden Herren Dr. B.C. X. und D. W. sowohl seitens der Rekurrentin als auch seitens der beiden einzigen Destinatärinnen aufgrund ihrer jeweiligen gesellschaftsrechtlichen Organstellungen massgeblichen Einfluss nehmen. Besonders heikel ist dabei, dass die beiden Herren in ihren Funktionen als

Präsident des Stiftungsrates der Rekurrentin bzw. als Mitglied des Stiftungsrats der Rekurrentin bei der Auswahl der Destinatäre entscheidend mitwirken. 5.4.5 Offensichtlich hat auch die Rekurrentin die vorgenannte Problematik erkannt und am ... 2021 ein Compliance-Reglement erlassen. Inwiefern aber der Erlass dieses Compliance-Reglements an der vorstehend dargestellten, problematischen personellen Verflechtung etwas ändern soll, bleibt fraglich. Die tatsächliche Betätigung der Rekurrentin mittels Auswahl der beiden einzigen Destinatärinnen, der U. AG und der T. AG, bleibt problematisch. 5.4.6 Die Rekurrentin argumentiert weiter damit, dass die Uneigennützigkeit nicht auf die Mitglieder des Stiftungsrates ausgerichtet sei, sondern auf den Stifter selbst. Auch dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, da es sich bei einer Stiftung um eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit handelt. Die Stiftung handelt durch ihre Organe, namentlich durch den Stiftungsrat. Insofern bleiben die personellen Verflechtungen problematisch. 5.4.7 Die Rekurrentin versuchte nicht, die aus dem (öffentlichen) Handelsregister ergehende, problematische personelle Verflechtung hinsichtlich der Uneigennützigkeit ihrer tatsächlichen Betätigung zu entkräften, indem bewiesen wird, dass die beiden Stiftungsratsmitglieder Dr. B.C. X. und D. W. nicht auch noch Aktionäre der beiden Destinatärinnen sind. Sie hätte auf diese Weise allenfalls die Problematik entschärfen können. Dies tat die Rekurrentin allerdings nicht. Die Rekurrentin kann damit nicht beweisen, dass mit ihrer tatsächlichen Betätigung keine Eigen- oder Sonderinteressen ihrer Stiftungsratsmitglieder verfolgt werden. Im Endeffekt gelingt ihr damit der Beweis der Uneigennützigkeit nicht. 5.5 Da hinsichtlich der vorliegend tatsächlichen Betätigung nicht von einer Uneigennützigkeit gesprochen werden kann, erübrigt sich die Prüfung der weiteren Kriterien. Die Rekurrentin kann mangels Uneigennützigkeit ihrer tatsächlichen Betätigung also nicht von der Steuerpflicht befreit werden. 6. Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen. Gemäss § 163 StG bzw. Art. 144 DBG wird die Rekurrentin bei diesem Ausgang des Verfahrens kostenpflichtig. Die Gebühren berechnen sich nach den §§ 3 und 150 des Gebührentarifs (BGS 615.11). Die Rekurrentin hat die Kosten des Verfahrens von CHF 2'000 (Grundgebühr, kein Zuschlag) zu bezahlen. Eine Parteientschädigung ist bei diesem Ausgang des Verfahrens nicht zuzusprechen. \*\*\*\*\*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.