

ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2016.1 vom 6. Oktober 2015

ZH Steuerrekursgericht, 2015-10-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_SB.2016.1

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2016.1 du 6 octobre 2015

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2016.1 del 6 ottobre 2015

Regeste

Ein Verein, der bedürftigen Personen Kuraufenthalte in der Schweiz ermöglicht, ist gemeinnützig. Die Staatsangehörigkeit und der Wohnsitz der Begünstigten sind unerheblich; das schweizerische Allgemeininteresse an deren Unterstützung ist auch dann zu bejahen, wenn sie in einem "reichen Land" wohnen. An das Erfordernis des offenen Destinatärkreises sind keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Das kantonale Steueramt hat jedoch nicht geprüft, ob der Verein tatsächlich gemeinnützig tätig ist. Weil nach den Akten erhebliche Zweifel bestehen, ist die Sache zur weiteren Untersuchung zurückzuweisen.

Erwägungen

E. 2

SB.2016.1 + 2

- 6 -

E. 3

a) In der Verfügung vom 6. Oktober 2015 hielt das kantonale Steueramt fest, dass der Verein, soweit ersichtlich, die allgemeinen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung (Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung, Unwiderruflichkeit der Zweckbindung, tatsächliche Tätigkeit) grundsätzlich ebenso erfülle wie die Uneigen- nützigkeit. Sodann müsse ein schweizerisches Allgemeininteresse verfolgt werden. Ob ein solches vorliege, richte sich nach der jeweiligen Volksauffassung. Bei der klassi- schen Entwicklungshilfe sei der Bedarf ausgewiesen, weil das betreffende Land wirt- schaftlich ausserstande sei, diese Aufgabe selbst zu erfüllen. Demgegenüber stelle die Hilfe für Benachteiligte aus wirtschaftlich hoch entwickelten Ländern eine innerstaatli- che Aufgabe des betreffenden Landes dar und liege deshalb nicht im schweizerischen Allgemeininteresse. Vorliegend richte sich der Verein an Destinatäre aus hoch entwi- ckelten Ländern wie aus Israel, den USA und aus europäischen Staaten. Eine Steuer- befreiung komme daher nicht in Frage. Ergänzend hielt die Amtsstelle im Einsprache- entscheid fest, dass Lehre und Rechtsprechung eine "tendenziell restriktive Auslegung" postulierten, weil die Steuerbefreiung gegenüber dem Regelfall der Be- steuerung eine Ausnahme bilden solle. Neben dem statutarischen Zweck komme es auch auf die tatsächliche Tätigkeit einer juristischen Person an. Im schweizerischen Allgemeininteresse lägen Ziele, die der Bund, die Kantone und die Gemeinden in ihren Förderbereich aufgenommen hätten. Wenn der Verein sein Wirken nicht auf Destinatä- re aus der Schweiz oder aus Schwellen- und Entwicklungsländern beschränke, fehle es am schweizerischen Allgemeininteresse. Die vom Verein gestützt auf ein Parteigut- achten vertretene Auffassung, wonach es nur darauf

ankomme, ob eine Tätigkeit für sich betrachtet gemeinnützig sei, während der Ort, wo diese ausgeübt werde, keine Rolle spiele, treffe nicht zu. Diesen Standpunkt verteidigt das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/ Rekursantwort. Vor Steuerrekursgericht räume der Verein zudem ein, dass er seine Liegenschaften "gegen Kostenpreis Organisationen zur Verfügung" stelle. Damit fehle es an der Erbringung eines Opfers und schon an den allgemeinen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung. Ob er mit dem Betrieb einer J auch auf dem Markt auftrete und eine Steuerbefreiung das Gebot der Wettbewerbsneutralität verletzen würde, könne daher offenbleiben. Die vom Verein verfochtene abstrakte Betrachtungsweise, wonach es nicht darauf ankomme, an welchem Ort die gemeinnützige Tätigkeit erbracht werde, greife zu kurz. Unter diesen Umständen müssten Tätigkeiten steuerbefreit werden, die nicht zum Pflichtenkreis des Gemeinwesens zählten, so beispielsweise die 2 SB.2016.1 + 2

- 7 - Förderung einer Universität, einer Suppenküche oder eines Flüchtlingsheims in Deutschland. b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringt der Verein vor, dass er zur Verfolgung des Vereinszwecks mit dem K-Hilfsverein, L H, mit Sitz in C (nachfolgend K Hilfsverein) einen Vertrag über die Miete von dessen Liegenschaften ...weg 3 und 5 in H abgeschlossen habe. Es handle sich um die ehemalige, vor Jahren stillgelegte J K. Der Verein habe diese Liegenschaften renoviert und stelle diese "gegen Kostenpreis" Organisationen zur Verfügung, die dort für M eine F organisierten. Er widme sich daher nach den Statuten wie auch tatsächlich karitativen und gesundheitsfördernden Aktivitäten der sozialen Fürsorge. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Einschränkung des Begriffs der Gemeinnützigkeit im Sinn eines vorausgesetzten schweizerischen Allgemeininteresses sei gesetzwidrig. Es spiele keine Rolle, welche Staatsangehörigkeit die N hätten. Im Übrigen treffe es nicht zu, dass der Verein vorab Destinatäre aus wirtschaftlich gut entwickelten Ländern unterstütze; dass die ersten O aus Israel und den USA stammten, sei rein historisch zu erklären. Wenn die Hilfeleistungen an Personen aus "reichen Ländern" nicht als gemeinnützig betrachtet würden, stünde dies im Widerspruch zum Erfordernis des offenen Destinatärkreises. In der Replik hält der Verein präzisierend fest, dass er die statutengemässen Leistungen einerseits durch das zur Verfügung stellen der Liegenschaft an gemeinnützige Organisationen (wie z.B. dem Verein P), andererseits aber auch selbst und direkt erbringe.

E. 4

a) Unter Bezugnahme und in Auslegung des Kreisschreibens hat das kantonale Steueramt die beantragte Steuerbefreiung des Vereins wegen Gemeinnützigkeit bereits deshalb verweigert, weil seine Tätigkeit das Erfordernis des Allgemeininteresses nicht erfülle, da hierfür eine Aktivität im "schweizerischen" Allgemeininteresse vorliegen müsse. Dieses sei mit der fehlenden Beschränkung der tatsächlichen Tätigkeit des Vereins auf Destinatäre aus der Schweiz oder Schwellen-/Entwicklungsländer nicht gegeben. aa) Beim genannten Kreisschreiben der ESTV handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde, mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosse Verwaltungsverordnungen statuieren Kreisschreiben keine Rechte und Pflichten der Privaten und sind sie keine Rechtsquellen des Verwaltungs- 2 SB.2016.1 + 2

- 8 - rechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz 81 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an diese Dienstanweisungen gebunden, sondern prüft allein, ob die

Veranlagung mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt Verwaltungsordnungen bei seiner Entscheidung allerdings, soweit diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil es nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200). Vorliegend wird die im Kreisschreiben umschriebene Auslegung des Begriffs der Gemeinnützigkeit in Rechtsprechung (BGr, 17. August 2012, 2C_251/2012; VGr, 4. Juni 2014, SB.2013.00111) und Lehre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 56 N 41 ff. DBG und § 61 N 44 ff. StG) übernommen; das Kreisschreiben erscheint insoweit als sachgerecht und ist daher gesetzeskonform. bb) Mit der Vorinstanz und der ESTV ist somit davon auszugehen, dass sich das Allgemeininteresse nach der jeweils massgebenden Volksauffassung richtet. Im vorliegenden Fall bezweckt der Verein, D Personen eine F in der Schweiz zu ermöglichen. Falls ein vom Verein unterstützter Destinatär tatsächlich bedürftig ist, was sich den Akten allerdings nicht entnehmen lässt, so spielt es entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts keine Rolle, ob dieser seinen Wohnsitz in einem Staat mit höherem oder tieferem Sozialprodukt hat. Abgesehen davon, dass eine solche Grenzziehung schwierig und wegen des steten Wandels der wirtschaftlichen Verhältnisse auch kaum praktikabel ist, erscheint sie als nicht sachgerecht. Vielmehr ist einzig auf die tatsächliche Bedürftigkeit des einzelnen Destinatärs abzustellen. Die restriktive Auffassung des kantonalen Steueramts verkennt, dass auch ein wirtschaftlich leistungsfähiger Staat seine Angehörigen im Stich lassen kann oder dies – etwa aus politischen Gründen – sogar absichtlich tut. Soweit dies zutrifft, entspricht es der humanitären Tradition der Schweiz, dass Hilfeleistungen an solche Personen zumindest dann als im Allgemeininteresse liegend gelten. cc) Aus den Akten geht hervor, dass der Verein von Personen Q Glaubens gegründet worden ist und die Destinatäre ebenfalls zu dieser Glaubensgemeinschaft zählen. Wie sich dem Kreisschreiben (Ziffer II.3.a) entnehmen lässt, soll mit dem für die Gemeinnützigkeit erforderlichen Element des offenen Destinatärkreises ein allzu enger Kreis von Begünstigten, wie etwa Angehörige einer bestimmten Familie oder 2 SB.2016.1 + 2

- 9 - eines bestimmten Berufs, vermieden werden. Hingegen wird nicht verlangt, dass grundsätzlich jede Person potenziell in den Genuss von Leistungen einer gemeinnützigen Organisation kommen kann. So liegt es auf der Hand, dass lokal tätige Institutionen nur in einem mehr oder weniger eng begrenzten Gebiet wirken. Andere Organisationen unterstützen faktisch nur Personen, die bestimmte kulturelle oder Freizeitaktivitäten pflegen. Schliesslich liegt es nahe, dass religiös verankerte Organisationen vorab Angehörige der eigenen Glaubensgemeinschaft unterstützen. Im Entscheid GR.2013.39 vom 29. April 2014 anerkannte das Steuerrekursgericht die Tätigkeit einer der katholischen Kirche nahe stehenden Stiftung, die Wohnraum zu günstigen Preisen an finanzschwache Personen vermietete, als gemeinnützig (letztinstanzlich bestätigt durch BGr, 18. April 2016, 2C_874/2014). Nach dem Gesagten darf der Destinatärkreis auch im vorliegenden Fall noch als offen gelten. b) Indessen hat das kantonale Steueramt – da es bereits das Element des Allgemeininteresses als nicht gegeben betrachtet hat – nicht weiter geprüft, ob der Verein gegenwärtig tatsächlich einen gemeinnützigen Dienst erbringt bzw. auf welche Art und Weise die uneigennützig erhebbliche Opfererbringung effektiv wahrgenommen wird. aa) Zwar entfällt die Gemeinnützigkeit nicht schon allein deswegen, weil der Verein den statutarischen Zweck nur teilweise selbst, im Übrigen jedoch durch Dritte erfüllt. So führt er aus, mit dem K Hilfsverein einen Vertrag über die Miete von dessen Liegenschaften am ...weg 3 und 5 in H abgeschlossen zu haben. Dabei handle es sich um die ehemalige J K,

die vor Jahren mangels Mittel für benötigte Renovationsarbeiten stillgelegt worden sei. Der Rekurrent habe diese Gebäude sanft renoviert und stelle sie "gegen Kostenpreis" Organisationen zur Verfügung, die dort für M eine F organisierten. Unter www.....ch (zuletzt besucht am 20. Dezember 2016) ist ersichtlich, dass im "R" am ...weg 3, ... H, 40 Zimmer gemietet werden können. Wie dem Internet-Eintrag weiter zu entnehmen ist, wird dem Publikum das mit einem bescheidenen Wohnkomfort ausgestattete Gebäude bzw. dessen Zimmer zu günstigen Preisen angeboten. Nach der statutarischen Zweckbestimmung und der allgemeinen Erfahrung ist nicht anzunehmen, dass der Verein seine Liegenschaft zum Selbstkostenpreis an beliebige Dritte vermietet. Vielmehr spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass er damit Erwerbszwecke verfolgt und sich wirtschaftlich betätigt. Wie es sich damit genau verhält, wird das kantonale Steueramt in einem zweiten Rechtsgang zu prüfen haben. 2 SB.2016.1 + 2

- 10 - bb) Sodann liegen die Ertrags- und Vermögensverhältnisse des Vereins im Dunkeln. Laut Ziffer III der Statuten finanziert er sich aus Zuwendungen von Gönnern sowie von den Erträgen des Dotationskapitals. Ob es sich tatsächlich so verhält, hat das Steueramt anhand der vorhandenen Jahresrechnungen des Vereins und dessen Buchhaltung zu klären. Es fragt sich, ob es sich bei den Zuwendungen der Gönner tatsächlich um solche handelt oder ob damit indirekt der Aufenthalt von D Personen und von deren E vergütet wird. Soweit Letztere unter den Spendern aufgeführt sind, besteht zumindest die Möglichkeit, dass die Zuwendung nicht uneigennützig erfolgt, sondern ein Entgelt für die Beherbergung darstellt. Das eingereichte Budget 2014/15 ist mit je drei, nicht weiter substantiierten Positionen auf der Einnahmenseite (= Fr. 100'000.- Organisation P + Fr. 15'000.- Sonstige Einnahmen + Fr. 45'000.- Fremdvermietung Nebenhaus) bzw. Ausgabenseite (= 60'000.- Miete + Fr. 120'000.- Unterhalt + Fr. 25'000.- Rückzahlung des Renovationsdarlehens) äusserst rudimentär und in keiner Weise aussagekräftig; so fehlt es z.B. nur schon an einer Ausgabenposition für den eigenständigen Betrieb der J, obwohl hierfür unweigerlich Personalkosten anfallen müssten. Über die Vermögensverhältnisse werden keine Angaben gemacht (z.B. Dotationskapital). Zur weiteren Abklärung des Sachverhalts ist der Verein anzuhalten, ein detailliertes Budget für die in Frage kommenden Rechnungsperioden einzureichen. cc) Schliesslich sind die rechtlichen, finanziellen und tatsächlichen Beziehungen zwischen dem Verein mit dem K Hilfsverein einerseits und P (bzw. weiteren Organisationen) andererseits unklar. Der K Hilfsverein wurde gemäss Handelsregister 1918 gegründet und bezweckt die Erhaltung von J und Unterstützung Q Patienten, D Menschen. Gemäss Verzeichnis des kantonalen Steueramts ist dieser Verein wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken steuerbefreit. Die im Jahr 2013 gegründete Organisation P hat ihren Sitz nicht in der Schweiz, unterstützt an S leidende Kinder sowie deren Angehörige, neben anderen Dienstleistungen mit F (www.....org und www.....co., beide zuletzt besucht am 20. Dezember 2016). Gemäss Mietvertrag vom ... 2015 überlässt der K Hilfsverein – befristet auf fünf Jahre, mit Verlängerungsoptionen – seine Liegenschaften am ...weg 3 (= Hauptgebäude) und 5 (= Nebenhaus) für ein jährliches Entgelt von Fr. 60'000.- dem Verein; ersterer wiederum "akzeptiert" P als Untermieter (Ziffer 15 des Vertrags). Sodann sieht die Vereinbarung in Ziffer 6.2 vor, dass der Mieter auf eigene Kosten während den ersten fünf Jahren grössere Investitionen (mind. Fr. 250'000.-) in die Liegenschaften vorzunehmen hat, wofür ihm der Ver- 2 SB.2016.1 + 2

- 11 - mieter ein maximales, zinsfreies Darlehen in Höhe von Fr. 125'000.- zu gewähren bereit ist. dd) Unter diesen Umständen hätte das kantonale Steueramt im Rahmen der

Verfahrensleitung den Sachverhalt – etwa durch entsprechende Auflagen an den Ver- ein, weitergehende Auskünfte zu erteilen oder sachdienliche Unterlagen einzureichen – näher untersuchen müssen (Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG). Dass die Amtsstelle auch im Einspracheverfahren von einer solchen Untersuchung abgesehen hat, ist als schwerwiegender Verfahrensfehler zu würdigen, zu dessen Behebung die Sache nach § 149 Abs. 3 StG zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen ist.

E. 5

Nach neuerer Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtmittelführenden Partei, und zwar unabhängig davon, welche An- träge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 25. September 2014, SB.2014.00060, E. 6.1; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Die Gerichtskosten sind deshalb der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG), welchen von vornherein keine Parteientschädigung zusteht. Vielmehr hat die Beschwerdegegnerin dem Be- schwerdeführer für das Verfahren betreffend Steuerbefreiung von der direkten Bun- dessteuer von Amtes wegen eine solche Vergütung in angemessener Höhe von Fr. 1'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Im Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern steht dem Rekurrenten mangels eines entsprechenden Antrags keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987; Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungs- rechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 16 ff.).

E. 6

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann mit Beschwerde angefoch- ten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisver- 2 SB.2016.1 + 2 - 12 - fahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG]).

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