

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00022 vom 15. März 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-03-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00022)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00022 du 15 mars 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00022 del 15 marzo 2023

## Regeste

Aufhebung Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern ab 1.1.-31.12.2018) | Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern ab 2018) [Der Pflichtige macht geltend, dass er überwiegend subventionierte Kinderbetreuungsplätze anbiete und damit eine öffentliche Aufgabe wahrnehme. Da er höchstens untergeordnet Erwerbszwecke verfolge, seien die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gegeben. Das beschwerdeführende kantonale Steueramt geht von einem mit der Steuerbefreiung nicht zu vereinbarenden Erwerbszweck aus und verneint die Verfolgung öffentlicher Zwecke. Zudem wird auf die Gleichbehandlung wirtschaftlicher Konkurrenten verwiesen.] Nach § 61 lit. g StG bzw. Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Der Begriff der öffentlichen Zweckverfolgung ist restriktiv auszulegen und eng an die Staatsaufgaben anzulehnen (E. 2.4 ff.). Das Verwaltungsgericht lässt die Frage offen, ob der Pflichtige eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, zumal er unter anderem mit einem erwirtschafteten Eigenkapital von Fr. ... einen mit der Steuerbefreiung nicht zu vereinbarenden Erwerbszweck verfolgt und überdies den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletzt (E. 3.2.5). Gutheissung der Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2022.00022 SB.2022.00023 Urteil der 2. Kammer vom 15. März 2023  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen A-Verein, vertreten durch RA B und BLaw C, Beschwerdegegnerin, betreffend Aufhebung Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern ab 1.1.–31.12.2018 und Direkte Bundessteuer ab 1.1.–31.12.2018), hat sich ergeben: I. Der A-Verein (nachfolgend: der Pflichtige) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB mit Sitz in D, welcher im Jahr 2018 mehrere Kindertagesstätten in D und eine in der Gemeinde E betrieb. Mit Schreiben vom 22. und 30. März 2017 informierte der Verband der Kinderbetreuung Schweiz seine Mitglieder, zu welchen auch der Pflichtige gehört, dass Gesuche um Steuerbefreiung bei Kindertagesstätten neuerdings aufgrund des Gebots der Wettbewerbsneutralität bzw. des Verbots der Erwerbstätigkeit grundsätzlich abgewiesen werden müssten. Bereits gewährte Steuerbefreiungen müssten ebenfalls überprüft und allenfalls widerrufen werden. Im Jahr 2017 wurde die bisher dem Pflichtigen gewährte Steuerbefreiung durch das kantonale Steueramt überprüft und ihm zur Frage, ob er aus seiner Sicht die Voraussetzungen für eine

Steuerbefreiung erfülle, die Möglichkeit zur Stellungnahme gewährt. Mit Schreiben vom 24. Juli 2017 nahm der Pflichtige hierzu Stellung und reichte entsprechende Unterlagen ein. Hierauf begründete das kantonale Steueramt mit Schreiben vom 30. Januar 2018 ausführlich, dass der Pflichtige unter anderem Erwerbszwecke verfolge, weshalb es eine Steuerbefreiung des Pflichtigen nicht mehr als gerechtfertigt erachte. Schliesslich hob das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 24. Mai 2018 die Steuerbefreiung auf und unterstellte den Pflichtigen entsprechend per 1. Januar 2018 für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer der Steuerpflicht. Eine gegen die Verweigerung der Steuerbefreiung erhobene Einsprache des Pflichtigen wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 20. Januar 2021 ab. II. Einen hiergegen erhobenen Rekurs bzw. eine hiergegen erhobene Beschwerde hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 18. März 2022 gut. III. Mit Beschwerden vom 26. April 2022 beantragte der Kanton Zürich (nachfolgend: der Beschwerdeführer) dem Verwaltungsgericht, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 18. März 2022 unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners aufzuheben und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 20. Januar 2021 zu bestätigen. Mit Präsidialverfügung vom 27. April 2022 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2022.00022 (Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern ab 2018) und SB.2022.00023 (Steuerbefreiung direkte Bundessteuer ab 2018). Zudem wurden die vorinstanzlichen Akten beigezogen und den Beteiligten das rechtliche Gehör gewährt. Schliesslich wurde der vorinstanzliche Entscheid der Gemeinde E zugestellt, da sich aus dem Mitteilungssatz des erwähnten Entscheids nicht erschliesst, ob dies vorgenommen wurde. Während sich das Steueramt der Gemeinde E und das Steueramt D nicht vernehmen liessen, verzichtete das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte die Gutheissung der Beschwerde während der Beschwerdegegner auf deren Abweisung plädierte. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern ab 2018 (SB.2022.00022) und Steuerbefreiung direkte Bundessteuer ab 2018 (SB.2022.00023) betreffen dieselbe juristische Person und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 27. April 2022 zu Recht vereinigt wurden.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.2**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.3**

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Neue Beweise dürfen insoweit vorgelegt werden, als sie den bereits behaupteten Sachverhalt untermauern. Vom Novenverbot ausgenommen sind zudem echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG; Art. 147 bzw. Art. 151 DBG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548). Die erstmals im Beschwerdeverfahren eingereichte Beilage – Bestätigung Leistungsvereinbarung mit dem Sozialdepartement D und Gemeinnützigkeit vom 30. März 2022 – ist als neues Beweismittel zuzulassen, da sie den bisher dargestellten Sachverhalt untermauert.

### **E. 2.4**

Nach § 61 lit. g StG im Einklang mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Für die Belange der direkten Bundessteuer enthält Art. 56 lit. g DBG eine gleichlautende Regelung.

### **E. 2.5**

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG werden im Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 konkretisiert. Laut Kreisschreiben müssen, damit eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks beansprucht werden kann, vorab die folgenden allgemeinen Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Erstens muss es sich um eine juristische Person handeln ("Juristische Person"). Zweitens muss die steuerbefreite Aktivität ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Zielsetzung der juristischen Person darf nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern verknüpft sein ("Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung"). Drittens müssen die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich, d. h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten ist ("Unwiderruflichkeit der Zweckbindung"). Viertens muss die vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verfolgt bzw. verwirklicht werden. Die blosse statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht ("tatsächliche Tätigkeit"). Bezüglich der besonderen Voraussetzung der öffentlichen Zweckverfolgung wird präzisiert, dass es sich bei den öffentlichen Zwecken "nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln kann, die – im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit – eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind und grundsätzlich kein Opferbringen verlangen". Derartige Aufgaben könnten neben dem Gemeinwesen gelegentlich auch privatrechtlichen oder

gemischtwirtschaftlichen juristischen Personen übertragen werden (Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/4).

### **E. 2.6**

Als gemeinnütziger Zweck im steuerrechtlichen Sinn gilt die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig Opfer erbracht werden (Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, S. 465 ff.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 61 StG N. 65; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00078, E. 5.1; VGr, 4. Juni 2014, SB.2013.00111, E. 2.2). Damit die Tätigkeit einer juristischen Person als gemeinnützig bezeichnet werden kann, muss vorliegen: die Verfolgung des Allgemeininteresses; Uneigennützigkeit sowie keine unternehmerische Tätigkeit (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG, Teil I, 2. A., Basel 2019, Art. 56 N 85 f.). Der Begriff des öffentlichen Zwecks ist mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Steuern (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) restriktiv auszulegen (BGr, 22. Juli 2020, 2C\_1050/2019, E. 5.2 [zur Publikation vorgesehen]; BGE 131 II 1 E. 3.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 56 DBG N. 104).

### **E. 2.7**

Die Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass sich die juristische Person im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens betätigt. Gegenstand der Tätigkeit können grundsätzlich dieselben Aufgaben sein, die in der Regel vom Gemeinwesen zu bewältigen sind, wie Lieferung von Wasser und Elektrizität, Gasversorgung über ein Leitungsnetz, Führung von Altersheimen und Spitälern, usw. Die Steuerbefreiung ist gerechtfertigt für Träger von Aufgaben von der Art, wie sie das Gemeinwesen selber oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben, also Tätigkeiten, welche die ausführenden juristischen Personen sachlich als Organe des Gemeinwesens erscheinen lassen (vgl. Marco Greter/Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 56 DBG N. 37 f.; Marco Greter/Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 23 StHG N. 32 f.). Eine (gegebenenfalls teilweise) Steuerbefreiung ist bei untergeordnetem Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck möglich, wenn die juristische Person durch öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, die Aufgabe in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfüllt, keine Dividenden ausgeschüttet werden, die juristische Person einer gewissen Aufsicht des Gemeinwesens untersteht und ihr Eigenkapital statutarisch ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet ist (BGE 131 II 1 E. 3.3; Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/4). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat die Übertragung in der Regel durch einen besonderen Akt (z. B. ein Gesetz) zu erfolgen (BGr, 28. Dezember 2010, 2C\_383/2010, E. 2.2). Der Übertragungsakt braucht nicht zwingend in einer Gesetzesnorm zu bestehen, sondern kann sich auch aus anderen Umständen ergeben, wie z. B. aus einem Beschluss des zuständigen Organs des Gemeinwesens oder einer Leistungsvereinbarung (Greter/Greter, Art. 56 DBG N. 39b).

### **E. 3.1**

Der Beschwerdegegner ist als Verein im Bereich der familienergänzenden Betreuung von Kindern tätig. Hierzu betreibt er im Kanton Zürich mehrere Kindertagesstätten, namentlich ... in der Gemeinde E. Er macht geltend, dass er eine ihm von D als auch der Gemeinde E übertragene öffentliche Aufgabe wahrnehme. Folglich verfolge er einen öffentlichen Zweck, da er in Wahrnehmung des im Kanton Zürich verfassungsmässig statuierten Auftrages und der Gemeindeordnung von D handle, wonach die Behörden für ausserfamiliäre Kinderbetreuung zu sorgen hätten. Es gilt deshalb nachfolgend zu prüfen, ob der Beschwerdegegner einen öffentlichen Zweck verfolgt, welcher eine allfällige Steuerbefreiung zu rechtfertigen vermag.

### **E. 3.2.1**

Gemäss Praxis der ESTV kann es sich bei öffentlichen Zwecken nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln, die eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind. Selbst bei Vorliegen von öffentlichen Zwecken schliessen die primäre Verfolgung von Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke aus (vgl. Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. 4).

### **E. 3.2.2**

Auf Bundesebene sowie auf kantonaler und kommunaler Ebene gibt es verschiedene rechtliche Grundlagen und bestimmte Vorschriften, welche die Schaffung und den Betrieb von Kitas regeln. So ist seit dem 1. Februar 2003 das Bundesgesetz vom 4. Oktober 2002 über Finanzhilfen für familienergänzende Kinderbetreuung (KBFHG) in Kraft, welches als befristetes Impulsprogramm bis zum 31. Januar 2023 die Schaffung zusätzlicher Plätze für die Tagesbetreuung von Kindern fördern soll. Im Rahmen ihrer Sozialziele setzen sich der Kanton Zürich und seine Gemeinden gemäss Art. 19 Abs. 2 lit. b der Kantonsverfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (KV) dafür ein, dass Voraussetzungen für die Betreuung von Kindern innerhalb und ausserhalb der Familie geschaffen werden. Für die familienergänzende Betreuung von Kindern im Vorschulalter sind grundsätzlich die Gemeinden zuständig. So sorgen diese gemäss § 18 Abs. 1 bis 3 des Kinder- und Jugendhilfegesetzes vom 14. März 2011 (KJHG) für ein bedarfsgerechtes Angebot an familienergänzender Betreuung von Kindern im Vorschulalter. Sie legen die Elternbeiträge fest und leisten eigene Beiträge. Die Elternbeiträge dürfen dabei höchstens kostendeckend ausgestaltet sein. Für das Anbieten von Kinderkrippen für Kinder im Vorschulalter wird eine Bewilligung der Standortgemeinde benötigt, welche zugleich auch die Aufsicht über die jeweilige Kinderkrippe ausübt (§ 18 b Abs. 1 KJHG). Insoweit stellen die Bereiche der Bewilligung und der Beaufsichtigung von Kitas eine öffentliche Aufgabe dar, welche durch die jeweiligen Gemeinden wahrgenommen werden. Hingegen nicht ausdrücklich geregelt ist der Umstand, ob es sich beim Betrieb von Kitas ebenfalls um eine Staatsaufgabe und damit um eine öffentliche Aufgabe handelt. Zwar trifft der Einwand des Beschwerdegegners zu, dass der Begriff der öffentlichen Zwecke nicht auf die Kernaufgaben des Staates beschränkt ist und es sich bei der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks nicht um eine eigentliche Staatsaufgabe handeln muss. Dennoch beschränkt sich der Begriff der öffentlichen Zwecke auf Aufgaben, welche eng an eine Staatsaufgabe angelehnt sind und ist er insoweit restriktiv zu verstehen.

### **E. 3.2.3**

Stellt man auf die gesetzlichen Grundlagen ab, so trifft es zwar zu, dass grundsätzlich ein gesetzlicher Auftrag in Sachen familienergänzender Kinderbetreuung verankert ist. So

halten die hiervor zitierten Gesetzesgrundlagen (vgl. E. 4.2.2) unter anderem Aufgaben wie die Festlegung des notwendigen Bedarfs an Kinderbetreuungsplätzen, die Erarbeitung von Finanzierungs- bzw. Subventionsmodellen sowie die Erteilung von Bewilligungen und die Gewährleistung der Aufsicht fest. Hingegen beschränken sich die Aufgaben, wie die Beschwerdeführerin zutreffend vorbringt, lediglich als gesetzlicher Rahmenauftrag für das Gemeinwesen. Nicht enthalten im Auftrag ist hingegen die Aufgabe der Inbetriebnahme von Kitas. Selbst Art. 2bis (heute Art. 16 Abs. 1) der Gemeindeordnung von D sieht lediglich den Auftrag vor, dass die Stadt in Zusammenarbeit mit Privaten ein der ausgewiesenen Nachfrage entsprechendes, qualitativ gutes, breit gefächertes Angebot an familienergänzenden Betreuungsmöglichkeiten für Säuglinge, Kinder und Jugendliche bis zum Abschluss der obligatorischen Schulpflicht gewährleistet. Sodann liegt das Augenmerk der Kantonsverfassung des Kantons Zürich vorwiegend bei der Schaffung der Voraussetzungen der Kinderbetreuung innerhalb und ausserhalb der Familie und weniger bei deren Inbetriebnahme (vgl. Art. 19 Abs. 2 lit. b KV). Ferner statuiert die Verordnung über die familienergänzende Kinderbetreuung in D in Art. 5 Abs. 1 explizit, dass die Angebote für Kinder im Vorschulalter in der Regel von privaten Trägerschaften geführt werden, was im Grunde impliziert, dass die Stadt lediglich ergänzend und damit nur subsidiär weitere Betreuungsplätze für Kinder im Vorschulalter zur Verfügung stellen kann. Folglich soll der Betrieb der Krippen hauptsächlich den privaten Trägerschaften vorbehalten werden.

#### **E. 3.2.4**

Durch die Subventionierung der Betreuungsplätze im Vorschulbereich kommt die Stadt lediglich ihren gesetzlichen Verpflichtungen nach. So setzt sie gerade mit der Subventionierung Anreize zum Ausbau der privaten Angebote an Krippenplätzen und fördert so die freiwillige Ausübung einer privaten Tätigkeit im Rahmen der ausserfamiliären Kinderbetreuung im Vorschulbereich. Zwar wird die Zusammenarbeit zwischen der privaten Trägerschaft und der öffentlichen Hand in der Regel durch das Abschliessen einer Leistungsvereinbarung begründet. Dies bedeutet hingegen nicht zwingend, dass die private Trägerschaft damit eine Staatsaufgabe übertragen erhält. Vielmehr kann die öffentliche Hand die Aufgabe weiterhin bei sich belassen und die private Trägerschaft lediglich zur Unterstützung im Rahmen der Zusammenarbeit hilfsweise beiziehen. Zudem würden die zitierten gesetzlichen Grundlagen grundsätzlich eine Übertragung einer öffentlichen Aufgabe auf eine private Trägerschaft durch den Abschluss einer hierfür entsprechenden Leistungsvereinbarung billigen. Inwieweit jedoch eine solche Erklärung der Übertragung einer Staatsaufgabe in der Leistungsvereinbarung zwischen D und dem Verein vorliegt, kann hingegen offengelassen werden, da die Beschwerde – wie gleich zu zeigen sein wird (siehe E. 3.2.5.2 f.) – ohnehin gutzuheissen ist.

#### **E. 3.2.5**

Selbst wenn man dem Pflichtigen die Verfolgung eines öffentlichen Zwecks zugestehen würde, so dürfte er zur Gewährung der Steuerbefreiung überdies keine Erwerbszwecke verfolgen bzw. dürften diese nur eine untergeordnete Rolle spielen. Ebenfalls darf auch kein Wettbewerbsverhältnis vorliegen.

##### **E. 3.2.5.1**

Eine Steuerbefreiung ist nur möglich, wenn die juristische Person nicht einer primär auf den Erwerb gerichteten Tätigkeit nachgeht und wenn sie nicht im Wettbewerb zu anderen

Marktteilnehmern steht. Erwerbszwecke liegen dann vor, wenn eine juristische Person im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in wirtschaftlicher Monopolstellung mit dem Zweck der Gewinnerzielung Kapital und Arbeit einsetzt und dabei für ihre Leistungen insgesamt ein Entgelt fordert, wie es im Wirtschaftsleben üblicherweise bezahlt wird (vgl. Kreisschreiben 12, Ziff. 3 lit. b). Bewegen sich Institutionen zudem auf einem Marktumfeld mit Konkurrenten, so ist bei Gewährung der Steuerbefreiung aus wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen zudem der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Steuer zu beachten. Dieser verlangt, dass eine sich auf dem Markt betätigende Institution hinsichtlich der Besteuerung auf die gleiche Konkurrenzbasis zu stellen ist wie die übrigen Wirtschaftssubjekte (Marco Greter/Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 56 DBG N. 33; mit Hinweisen). Gemäss dem Bundesgesetz über Finanzhilfen für familienergänzende Betreuung vom 4. Oktober 2023 [KBFHG] wird die Gewinnorientierung von Kitas auf Bundesebene generell zugelassen. Sodann liegen auch keine rechtlichen Vorgaben vor, welche eine Gewinnorientierung von Kitas ausschliessen würden. Vielmehr hielt das Verwaltungsgericht im Entscheid VB.2017.00826 vom 23. April 2018 in E. 2.1 rechtskräftig fest, dass der Betrieb einer Kinderkrippe eine unmittelbar auf Erwerb oder Gewinn gerichtete, privatwirtschaftliche Tätigkeit sei und daher in den sachlichen Schutzbereich der Wirtschaftsfreiheit falle.

#### **E. 3.2.5.2**

Bei Kindertagesstätten handelt es sich um Einrichtungen, welche individuelle, pädagogische und professionelle Betreuung für Kinder anbieten und durch subventionierte oder nicht subventionierte Elternbeiträge entschädigt werden und damit unternehmerisch tätig sind. Der Pflichtige betreibt mehrere solcher Kindertagesstätten im Kanton Zürich. Unbestritten ist, dass der Pflichtige Erwerbszwecke verfolgt, welche auch aus den Geschäftsbüchern ersichtlich sind. Hierzu hält der Pflichtige jedoch fest, dass es sich hierbei lediglich um die Verfolgung von Erwerbszwecken handle, welchen eine untergeordnete Bedeutung zukomme. Den Akten ist zu entnehmen, dass der Pflichtige in den Jahren 2014 bis 2016 namhafte Gewinne erwirtschaftete. Während der Verein im Jahr 2014 Gewinne in der Höhe von Fr. ... erzielte, waren es im Jahr 2015 bereits Fr. ... und im Jahr 2016 sogar Fr. ... Lediglich im Jahr 2017 erzielte der Verein einen Verlust in Höhe von Fr. ..., welcher jedoch gemäss Aktenlage auf die Eröffnung der Kita ... zurückzuführen ist. Selbst die Vorinstanz hielt hierzu zutreffend fest, dass bei näherer Betrachtung der Jahresrechnungen erkennbar ist, dass die Einnahmen, welche sich zur Hauptsache aus den Elternbeiträgen und der Mitfinanzierung durch das Sozialdepartement zusammensetzen, durchwegs deutlich über dem gesamten Personalaufwand liegen. Sodann fallen auch die Posten wie Kinderaufwand, Verwaltungsaufwand und Raumkosten nicht sonderlich ins Gewicht. In einer Gesamtbetrachtung lässt sich daher ohne Weiteres darauf schliessen, dass der Pflichtige kein auf dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip basierendes Tarifsysteem aufweist. Mithin nahm der Verein die Gewinnerzielung billigend in Kauf und rechnete er den Nutzern der Kita trotz der erwirtschafteten überschüssigen Mittel weder zeitnah eine Tarifiereduktion an, noch gab er eine solche weiter. Soweit der Pflichtige einwendet, dass er die Gewinne nur für seine Expansion benötige, weshalb dem Erwerbszweck keine weitergehende Bedeutung zukomme, so ist er nicht zu hören. Denn auch eine Institution die neben der im Allgemeininteresse liegenden Tätigkeit Erwerbszwecke verfolgt, kann selbst dann nicht steuerbefreit werden, wenn sie den erwirtschafteten Reingewinn vollumfänglich dem gemeinnützigen Zweck widmet. Eine solche Institution erbringt nur indirekte Opfer,

womit der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verletzt würde.

### **E. 3.2.5.3**

Sodann vermochte der Pflichtige seit seiner Gründung trotz Expansion ein Eigenkapital von rund Fr. ... zu erwirtschaften (Stand Ende 2017). Während im Vergleich hierzu Spenden sowie anderweitige Einnahmen zusammen weniger als 1 % des Gesamtertrags ausmachen. Soweit darauf abgestellt wird, dass die Kinderbetreuung die Haupttätigkeit des Pflichtigen bei der Führung der Kindertagesstätte darstellt, kann entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht darauf geschlossen werden, dass der Verfolgung von Erwerbszwecken vorliegend nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Dies insbesondere auch in Anbetracht dessen nicht, dass der Pflichtige seine Kindertagesstätte auf seiner Homepage bewirbt. So gibt der Pflichtige selbst an, dass sich der Werbeaufwand hierfür im Jahr 2015 auf Fr. ..., im Jahr 2016 auf Fr. ... und im Jahr 2017 wiederum auf Fr. ... belief. Der Pflichtige betätigt sich damit auf einem Markt als Anbieter und konkurriert mit vielen weiteren Anbietern. Er möchte sich mit seiner Werbung von seinen Konkurrenten abheben und damit seine Gewinnchancen maximieren, was wiederum gegen eine Steuerbefreiung spricht.

### **E. 3.2.5.4**

Weiter lässt sich aus den Akten erschliessen, dass der Pflichtige mit seiner Kindertagesstätte eine Einrichtung auf einem Markt betreibt, welcher in den letzten Jahren stark gewachsen ist. So sind gemäss Aktenlage allein in D rund 300 private Kitas aktiv, welche Kinderbetreuung gegen Entgelt anbieten und insofern zueinander in einem wirtschaftlichen Wettbewerb stehen, wobei für alle dieselben Wettbewerbsbedingungen gelten. Inwieweit der Pflichtige nicht mit ihnen im wirtschaftlichen Wettbewerb stehen soll, macht er nicht substantiiert geltend und ist auch nicht ersichtlich. Zwar ist festzuhalten, dass die Kita des Pflichtigen in E mangels weiterer dortiger Kitas in einer weniger ausgeprägten Wettbewerbssituation steht, als die anderen Kitas des Pflichtigen in D. Inwieweit die Kita in E im Hinblick zu anderen dortigen Betreuungsmöglichkeiten sowie den Kitas in den angrenzenden Gemeinden in einem Wettbewerbsverhältnis steht, kann im Übrigen offengelassen werden, da bereits der grösste Teil der Geschäftstätigkeit des Pflichtigen im Wettbewerb mit vergleichbaren Konkurrenten in D steht. Folglich würde eine Steuerbefreiung des Pflichtigen diesen gegenüber den anderen nicht steuerbefreiten Kindertagesstätten privilegieren, was dem Prinzip der Wettbewerbsneutralität zuwiderläuft. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Pflichtige während mehrerer Jahre beträchtliche Gewinne erwirtschaftet hat, weshalb der Verfolgung seiner Erwerbszwecke keine untergeordnete Rolle attestiert werden kann. Hierbei erbrachte der Pflichtige Dienstleistungen gegen Entgelt im Wettbewerb mit anderen Konkurrenten, womit das Vorliegen von Wettbewerbsverhältnissen, die einer Steuerbefreiung entgegenstehen, zu bejahen ist. Diese stehen selbst bei einer allfälligen Bejahung eines öffentlichen Zwecks der Gewährung einer Steuerbefreiung des Pflichtigen wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke entgegen. Da seine Tätigkeit damit im Endzweck in erster Linie auf Erwerb und Gewinnerzielung ausgerichtet ist, kann er sich so oder anders nicht auf den Steuerbefreiungsgrund der öffentlichen Zweckverfolgung im Sinn von Art. 56 lit. g DBG sowie § 61 lit. g StG berufen. Nach dem Dargelegten sind die (vereinigten) Beschwerden somit gutzuheissen.

## **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung ist auch dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen, da kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand angefallen ist (vgl. Kaspar Plüss, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürichs [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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