

**Steuerbefreiung** – Art. 56 lit. g Satz 1 DBG; Art. 62 Abs. 1 lit. f Satz 1 StG.

*Voraussetzungen für die Befreiung einer juristischen Person von der Steuerpflicht infolge Gemeinnützigkeit.*

OGE 66/2017/5 und 66/2017/7 vom 8. Mai 2018

Veröffentlichung im Amtsbericht

## **Aus den Erwägungen**

**2.1.** Gemäss Art. 62 Abs. 1 lit. f Satz 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) sind von der Steuerpflicht befreit die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Dies entspricht der Formulierung von Art. 23 Abs. 1 lit. f Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14). Art. 56 lit. g Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11) enthält betreffend die direkte Bundessteuer dieselbe Regelung.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind im Bereich der Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht seit der Geltung des StHG die Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze gleich wie bei der direkten Bundessteuer auszulegen (BGer 2C\_442/2010 vom 24. November 2010 E. 2.2 mit Hinweis auf BGE 131 II 1 E. 6 S. 12).

**2.2.** Damit eine juristische Person gemäss den genannten Bestimmungen von der Steuerpflicht befreit werden kann, müssen die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Die Mittelverwendung muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein, die der Zweckbindung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein und die vorgegebene Zwecksetzung gemäss Statuten muss tatsächlich verwirklicht werden. Erforderlich ist also namentlich die konkrete, überprüfbare, tatsächliche Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung; die bloss statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.1 mit Hinweisen; Greter/Greter, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 56 N. 27, S. 1131). Gleiches hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Kreisschreiben Nr. 12 (Ziff. II/2) festgehalten. Auf dieses Kreisschreiben stellen Lehre und Rechtsprechung ab (vgl. Greter/Greter, Art. 56 N. 27, S. 1131; BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.1 und BGer 2C\_251 und 252/2012 vom

17. August 2012 E. 2.1). Es rechtfertigt sich daher, dieses der vorliegenden Beurteilung ebenfalls zugrunde zu legen.

**3.** Gemäss Präambel ihrer Statuten ist die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ein Thinktank und eine NGO mit Sitz in X. mit dem Ziel, das Verständnis in beziehungsweise zwischen den Grenzregionen und über Grenzregionen zu vertiefen und zu fördern. Sie baue Brücken zwischen Forschung, Wirtschaft, Verwaltung, Kultur und der interessierten Zivilbevölkerung. Dabei werde Wert darauf gelegt, dass auch Begegnungen über die Generationen und mit Menschen mit Behinderungen stattfänden. Die Ziele sollen mittels politischer Bildung, Publikationen, Forschung, Studienreisen und Events erreicht werden. Dazu würden ein europaweites Netzwerk und ein reger Austausch mit anderen Grenzregionen gepflegt.

In Art. 2 ihrer Statuten hält die Rekurrentin und Beschwerdeführerin fest, dass sie die grenzüberschreitende Zusammenarbeit insbesondere in den Schweizer Grenzregionen fördere, namentlich in den deutsch-, französisch-, italienisch- und liechtensteinisch-schweizerischen Grenzräumen. Sie wolle mit ihren Aktivitäten Brücken bauen. Deshalb könne sie bei Sachthemen vermitteln, verzichte aber darauf, politisch oder konfessionell Stellung zu beziehen. Sie sei politisch und konfessionell unabhängig. Sie verfolge ausschliesslich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Mittel dürften nur für die statutarischen Zwecke verwendet werden. Mitglieder erhielten keine Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft. Sie könne ihre Erkenntnisse, Erfahrungen und ihre Ressourcen auch zur Förderung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit in anderen Regionen der Welt einsetzen.

**4.** (...)

**5.** Bei gemeinnütziger Zwecksetzung wird für die Steuerbefreiung vorausgesetzt, dass eine juristische Person im Interesse der Allgemeinheit (objektives Element) tätig ist und dem Wirken – als subjektives Element – uneigennützige Motive zugrunde liegen, das heisst selbstlos, altruistisch gehandelt wird (Greter/Greter, Art. 56 N. 28, S. 1131).

**5.1.** Das objektive Element, das heisst die dauerhafte Tätigkeit im Allgemeininteresse, ist grundlegend für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Dabei wird Gemeinnützigkeit aber nicht in dem weiten Sinn verstanden, der jede Betätigung im Dienst der Allgemeinheit umfasst und der auch alle Bestrebungen einschliessen würde, welche irgendwie auf wirtschaftliche oder soziale Förderung einzelner Bevölkerungskreise gerichtet sind. Nach ständiger Praxis kann das Gemeinwohl gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Als das Gemeinwohl fördernd erscheinen beispielsweise die soziale

Fürsorge, Kunst und Wissenschaft, Unterricht, die Förderung der Menschenrechte, Heimat-, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Ein Allgemeininteresse wird regelmässig nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein allzu enger Destinatärskreis (z.B. durch die Begrenzung auf den Kreis der Familie oder die Mitglieder eines Vereins) schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus. Praxisgemäss fehlt ein solches Interesse bei wirtschaftlichen oder beruflichen Vereinigungen, deren Interessen allein auf die Förderung des Berufsstandes oder eines oder mehrerer (beschränkter) Wirtschaftszweige gerichtet ist (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2 ff.; Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/3a; Greter/Greter, Art. 56 N. 29 f., S. 1131 f.). Eine politische Tätigkeit wird in Lehre und Rechtsprechung seit jeher nicht als gemeinnützig im steuerrechtlichen Sinn anerkannt. Das gilt namentlich für die Tätigkeit von politischen Organisationen und von politischen Parteien, weil ihre Tätigkeit bezweckt, die Interessen ihrer Mitglieder zu verfolgen (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.2.4 und BGer 2C\_77/2007 vom 2. April 2009 E. 3.2 mit Hinweisen).

**5.2.** Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst neben dem objektiven Element des Allgemeininteresses auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit, das heisst des altruistischen Handelns. Von der Körperschaft und ihren Mitgliedern müssen somit in selbstloser Weise Opfer zum allgemeinen Besten erbracht werden. Mit der gemeinnützigen Zielsetzung dürfen nicht Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare – das heisst wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sein. Es ist erforderlich, dass die Leistung unabhängigen Dritten zugutekommt und nicht direkt oder indirekt zugunsten von Personen verwendet wird, die der Körperschaft, ihren Mitgliedern oder den Spendern nahestehen (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.3 f.; Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/3b; Greter/Greter, Art. 56 N. 31 f., S. 1132 f.).

**5.3.** Die Rechtsprechung verlangt, dass das Allgemeininteresse und die Uneigennützigkeit durch die Tätigkeit der steuerbefreiten Körperschaft und deren Mitglieder effektiv erfüllt werden. Dieses Erfordernis wird regelmässig so wiedergegeben, dass es sich seitens der Körperschaft und ihrer Mitglieder um eine uneigennützige Wirksamkeit handeln muss, bei der zum allgemeinen Besten Opfer erbracht werden (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.4 mit Hinweisen).

**5.4.** In Bezug auf die (objektive) Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person (statt vieler: BGer 2C\_1047/2016 vom 31. Juli 2017 E. 1.6 mit Hinweisen). Dafür, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, ist

also der Pflichtige – wie für steuermindernde Tatsachen allgemein – beweisbelastet (BGer 2C\_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5 mit Hinweisen). Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Steuerbehörde den rechtserheblichen Sachverhalt, unter Vorbehalt der Mitwirkungspflicht der Parteien, von Amtes wegen abzuklären hat (vgl. Art. 141 und Art. 144 StG, Art. 123 und Art. 126 DBG). Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde besteht dabei nicht nur hinsichtlich steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen, sondern auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen. Die Einschätzungsbehörde muss den Steuerpflichtigen ausdrücklich durch verfahrensleitende Verfügungen auffordern, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen, die sie zur Abklärung des Sachverhalts benötigt (OGE 66/2012/18 vom 1. März 2013 E. 2d).

**5.5.1.** Die Steuerkommission ist der Auffassung, dass es der Rekurrentin und Beschwerdeführerin nicht um allgemeine politische Bildung gehe, sondern um Involvierung in die Politik. Sie sei zwar keine politische Partei, leiste aber in einem bestimmten Spektrum politische Arbeit und habe somit politische Interessen. Sie erfülle daher – wie eine politische Partei – die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht.

Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin macht demgegenüber im Wesentlichen geltend, es gehe ihr darum, bei der Bevölkerung im grenznahen Raum Verständnis für die jeweils andere Seite zu schaffen, indem über die politischen Willensbildungssysteme aufgeklärt werde. Ihre Tätigkeit könne nicht mit der Tätigkeit einer politischen Partei gleichgestellt werden; denn sie sei nur bestrebt, zu zeigen, was sei, wie es funktioniere und wie es grenzüberschreitend zum Funktionieren gebracht werden könne. In diesem Sinn sei die Formulierung "politische Bildung" zu verstehen. Sie wolle nicht – wie eine politische Partei – bestimmte Werte vertreten und vermitteln mit dem Ziel, aufzuzeigen, was richtig und was falsch sei. Ihre Tätigkeit könne daher mindestens als den erzieherischen, den wissenschaftlichen und den kulturellen Bereich betreffend umschrieben werden.

**5.5.2.** Das statutarisch festgelegte Ziel der Rekurrentin und Beschwerdeführerin, das Verständnis in beziehungsweise zwischen den Grenzregionen und über Grenzregionen zu vertiefen und zu fördern, erscheint – für sich allein betrachtet – im Interesse der Allgemeinheit. Es fragt sich jedoch, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ihre statutarische Zielsetzung auch konkret, dauerhaft und überprüfbar verwirklicht und ob sie tatsächlich im Interesse der Allgemeinheit und nicht nur – wie eine politische Partei – im Interesse ihrer Mitglieder tätig ist. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ihre allfällig gemeinnützige Zielsetzung gemäss Statuten uneigennützig ausübt, das heisst, sie

nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen unmittelbaren – das heisst wirtschaftlichen oder persönlichen – Interessen verknüpft.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Rekurrentin und Beschwerdeführerin in den Jahren 2012–2016 verschiedene (Studien-) Reisen, Kurse, Vorträge und Veranstaltungen anbot. Für die Beurteilung der Frage, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin dauerhaft im Allgemeininteresse tätig ist oder lediglich im Interesse ihrer Mitglieder, kommt es massgeblich darauf an, wer an diesen (Studien-) Reisen, Kursen, Vorträgen und Veranstaltungen teilnahm (die Allgemeinheit oder vorwiegend Mitglieder). In dieser Hinsicht lässt sich den Akten nichts entnehmen. Diesbezüglich wurde der rechtserhebliche Sachverhalt von der Steuerkommission nicht vollständig festgestellt, obwohl sie hierzu verpflichtet gewesen wäre (vgl. vorangehende E. 5.4). Gleiches gilt in Bezug auf die Frage der Uneigennützigkeit, das heisst, ob die Rekurrentin und Beschwerdeführerin selbstlos, altruistisch handelt. Aus den Akten geht nicht klar hervor, wer die (Studien-) Reisen, Kurse, Vorträge und Veranstaltungen jeweils finanzierte. Ebenso unklar ist, welche freiwilligen persönlichen oder finanziellen Leistungen die Rekurrentin und Beschwerdeführerin selbst oder durch andere erbringt. Art. 4.1 Abs. 3 letzter Satz der Statuten der Rekurrentin und Beschwerdeführerin besagt sodann, dass Fördermitglieder besondere Vorteile erhalten. Dies erscheint mit Blick auf die geforderte Uneigennützigkeit zumindest problematisch. Letztlich fehlt es aber auch diesbezüglich an den nötigen Abklärungen seitens der Steuerkommission.

Rekurs und Beschwerde sind demnach gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben, da er auf einer unvollständigen Sachverhaltsabklärung beruht. Die Angelegenheit ist im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission zu weiteren Abklärungen und neuer Entscheidung zurückzuweisen.