

## Steuerbefreiung

### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-178 vom 24. Januar 2013

*Eine im Gesundheitsbereich tätige Aktiengesellschaft, die Dienstleistungen zu marktüblichen Preisen anbietet, übt ihre Tätigkeit nicht in uneigennütziger Weise aus und kann daher keine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beanspruchen, auch wenn sie gemäss ihren Statuten nicht gewinnstrebig ist und ihre Tätigkeit im Allgemeininteresse liegt. Eine Steuerbefreiung verbietet sich auch aus Gründen der Wettbewerbsneutralität. Keinen Grund für eine Steuerbefreiung bildet ausserdem der Umstand, dass sich die Gesellschaft im Besitze einer steuerbefreiten juristischen Person befindet. Die Steuerbefreiung der Mutter führt nicht automatisch zur Steuerbefreiung der Tochter.*

#### Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, die X. AG mit Sitz in Basel, stellte mit Schreiben vom 29. Januar 2008 ein Gesuch um Steuerbefreiung.

Die Steuerverwaltung wies das Gesuch mit Verfügung vom 18. Juni 2008 ab und stellte gleichzeitig fest, dass die Rekurrentin mit Eintrag im Handelsregister per 15. November 2007 in Basel-Stadt steuerpflichtig geworden sei und dass die direkte Bundessteuer vom Kanton Basel-Stadt veranlagt werde.

B. Gegen diese Verfügung erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 18. Juli 2008 Einsprache. Mit Entscheid vom 26. November 2008 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein. Den gegen diesen Nichteintretensentscheid erhobenen Rekurs vom 23. Dezember 2008 hiess die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 19. November 2009 gut und wies das Verfahren zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurück.

Mit Eingabe vom 7. März 2011 beantragte die Rekurrentin eine Steuerbefreiung ab Gründungszeitpunkt und reichte eine eingehende Begründung zur Einsprache gegen die Verfügung vom 18. Juni 2008 ein.

Mit Einspracheentscheid vom 14. November 2011 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie an, dass mangels öffentlicher Zwecksetzung und Gemeinnützigkeit keine Steuerbefreiung gewährt werden könne.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich vorliegender Rekurs vom 14. Dezember 2011. Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid vom 14. November 2011 aufzuheben und das Gesuch um Steuerbefreiung gutzuheissen. In ihrer Rekursbe-

gründung vom 20. Januar 2012 führt sie im Wesentlichen aus, dass sie sämtliche Voraussetzungen für eine Befreiung von der Steuerpflicht erfülle.

In ihrer Vernehmlassung vom 20. März 2012 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

### *Erwägungen:*

2.a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. November 2011 aufzuheben und das Gesuch um Steuerbefreiung gutzuheissen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Es ist vorliegend einzig zu prüfen, ob die Steuerverwaltung der Rekurrentin die Steuerbefreiung zu Recht nicht gewährt hat.

3.a) Gemäss § 66 Abs. 1 lit. f StG und Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (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 Gewinn- und der Kapitalsteuernpflicht befreit. Unternehmerische Zwecke werden grundsätzlich nicht als gemeinnützig betrachtet. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen gelten dann als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

b) In Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) findet sich die entsprechende und gleichlautende gesetzliche Grundlage für die direkte Bundessteuer.

c) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat ihre Praxis zur Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (publ. in: ASA 63, S. 130 ff.; nachfolgend: KS Nr. 12) ausgeführt. Kreisschreiben richten sich als Verwaltungsweisungen zwar primär an die Vollzugsorgane und sind für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen Direktiven in Kreisschreiben aber bei ihren Entscheidungen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht deshalb nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_258/2010 vom 23. Mai 2011 E. 4.2 unter Verweis auf BGE 133 V 346 E. 5.4.2).

d) Gemäss KS Nr. 12 muss eine juristische Person mehrere Voraussetzungen kumulativ erfüllen, um von der Steuerpflicht wegen Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zweckes befreit werden zu können: Die steuerbefreite Aktivität hat ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet zu sein (Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung), des Weiteren dürfen die gewidmeten Mittel einzig steuerbefreiten Zwecken dienen (Unwiderruflichkeit der Zweckbindung) und es muss schliesslich zu einer tatsächlichen Verwirklichung der vorgegebenen Zwecksetzung kommen (tatsächliche Tätigkeit). Beruft sich eine juristische Person auf die Verfolgung eines gemeinnützigen Zweckes, muss sie ein Allgemeininteresse verfolgen sowie altruistisch handeln. Eine juristische Person, die eine Steuerbefreiung aufgrund öffentlicher Zwecksetzung geltend machen will, darf nur Aufgaben erfüllen, welche sich eng an die Staatsaufgaben anlehnen. Anders als bei der Gemeinnützigkeit wird ein Opferbringen jedoch nicht vorausgesetzt.

e) Juristische Personen, die sich öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken widmen, sind von der Steuerpflicht befreit, wenn sie keine Erwerbszwecke verfolgen. Solche verfolgt, wer im wirtschaftlichen Konkurrenzkampf oder in Monopolstellung, also planmässig und nachhaltig unter Einsatz von Kapital und Arbeit nach kaufmännischer Art gewerbsmässig tätig ist. Eine Erwerbstätigkeit schliesst eine Steuerbefreiung jedoch nicht grundsätzlich aus. Liegt in der wirtschaftlichen Betätigung eine unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zwecks, wird eine Steuerbefreiung ausnahmsweise gewährt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage Zürich 2009, Art. 56 N 41 ff.).

4.a) In ihrer Rekursbegründung vom 20. Januar 2012 stellt sich die Rekurrentin auf den Standpunkt, sie erfülle sämtliche Voraussetzungen für eine Befreiung von der Steuerpflicht gemäss KS Nr. 12. Sie führt dazu aus, dass gemäss den Statuten die Gesellschaft keinen Gewinn anstrebe und die Verwaltungsräte ihr Amt ehrenamtlich ausübten. Sie handle weder im eigenen Interesse noch verfolge sie einen Erwerbszweck. Stattdessen fördere sie das Gemeinwohl, indem sie der Allgemeinheit in humanitären und gesundheitsfördernden Bereichen diene. Für die erbrachten Leistungen werde zwar ein Entgelt gefordert, jedoch könne dadurch nicht auf einen Erwerbszweck geschlossen werden, da es am zentralen Kriterium der Gewinnerzielung fehle. Somit seien sämtliche Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllt und sei die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung, dass die Gemeinnützigkeit infolge Verfolgung eines Erwerbszwecks verneint werden müsse, nicht korrekt. Im Folgenden gilt es zu prüfen, ob die Rekurrentin die geforderten Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung kumulativ erfüllt.

b) Steuerbefreit werden nur Institutionen, die sich als juristische Personen konstituiert haben. Mit der Rechtsform der Aktiengesellschaft erfüllt die Rekurrentin dieses Kriterium. Auch muss sie statuarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichten. Gemäss Art. 24 der Statuten ist die Ausschüttung von Gewinnen an die Aktionäre ausgeschlossen. Des Weiteren darf der Fokus der steuerbefreiten Aktivität ausschliesslich auf einer öffentlichen Aufgabe oder dem Wohl Dritter

liegen und die Zielsetzung der Gesuchstellerin nicht mit Erwerbszwecken oder anderen Interessen von ihr bzw. ihren Gesellschaftern verknüpft sein. Nach Art. 2 der Statuten hat die Rekurrentin weder einen Erwerbszweck, noch strebt sie einen Gewinn an. Die Mitglieder des Verwaltungsrates sind zudem ehrenamtlich tätig (vgl. Art. 20 der Statuten). Die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel müssen überdies unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Ein Rückfall an den bzw. die Gründer soll für immer ausgeschlossen sein, weshalb bei einer Auflösung der juristischen Person das Vermögen an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen hat. Hierfür ist eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Statut vorzusehen. Fraglich ist, ob die Statuten der Rekurrentin dieser Anforderung genügen. In casu sieht Art. 26 vor, dass im Falle einer Liquidation der Gesellschaft das einbezahlte Gesellschaftskapital an die Aktionäre zurückbezahlt wird und lediglich das verbleibende Vermögen einer anderen gemeinnützigen Institution mit ähnlicher Zwecksetzung zwingend zuzuführen ist. Zudem unterliegen die Statuten der Rekurrentin auch nicht der Unabänderlichkeit bzw. der Unwiderruflichkeit, da in einer Aktiengesellschaft die Generalversammlung diese jederzeit zu ändern vermag. Ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der Rekurrentin bereits aus diesem Grund nicht erfüllt sind, kann aufgrund der nachfolgenden Erwägungen jedoch offen gelassen werden.

c) aa) Die Verfolgung des Allgemeininteresses ist zentrale Voraussetzung für eine Steuerbefreiung infolge Gemeinnützigkeit. Das Gemeinwohl kann insbesondere gefördert werden durch Tätigkeiten in karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Bereichen. Ein Allgemeininteresse wird grundsätzlich erst dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre offen ist (vgl. KS Nr. 12, Ziff. 3.a). Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, sie fördere das Gemeinwohl in humanitärer und gesundheitsfördernder Hinsicht. So halte Art. 2 der Statuten explizit fest, dass die Gesellschaft ihre Angebote weder auf Patienten ausgewählter Kliniken oder Ärzte noch auf Versicherungsnehmer bestimmter Krankenkassen beschränke. Der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukomme, sei offen und das objektive Element des Allgemeininteresses somit erfüllt.

bb) Vorliegend sind die Tätigkeiten der Rekurrentin tatsächlich im gesundheitsfördernden Bereich anzusiedeln und liegen damit im Allgemeininteresse. Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst jedoch auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit bzw. des altruistischen Handelns. Die Tätigkeit hat nicht nur darauf angelegt zu sein, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern ihr muss auch der Gemeinsinn selbst zugrunde liegen. Gemeinnützigkeit ist also nur dann gegeben, wenn mit Leistungen an Dritte erhebliche personelle oder finanzielle Opfer erbracht werden, wenn also der Leistung keine Gegenleistung gegenübersteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 N 72). Die Verfolgung von Erwerbszwecken steht der Gemeinnützigkeit grundsätzlich entgegen. Unter Umständen kann eine wirtschaftliche Betätigung jedoch Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresse liegenden Zweckes sein, wie beispielsweise das Führen eines mit einem Erziehungsheim kombinierten Landwirtschaftsbetriebes. Solange sich die Er-

werbstätigkeit in einem untergeordneten Rahmen zur altruistischen Tätigkeit bewegt, schliesst sie eine Steuerbefreiung jedenfalls nicht aus (vgl. KS Nr. 12, Ziff. 3.b). Die Rekurrentin bietet u.a. Dienstleistungen in den Bereichen der Physiotherapie, Logopädie, Ergotherapie und Psychologie an. Überdies werden Abonnement-einnahmen aus dem Fitnesscenter erwirtschaftet. Die Rekurrentin erbringt diese Dienstleistungen zu marktüblichen Konditionen. Sie konkurrenziert damit direkt private und der Steuerpflicht unterliegende Anbieter. Vor dem Hintergrund der Wettbewerbsneutralität, zu der der Staat aus wirtschaftsverfassungsrechtlichen Gründen verpflichtet ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.64/2003 vom 23. Dezember 2003 E. 3.7), kann der Rekurrentin daher nicht zugebilligt werden, sie verfolge eine gemeinnützige, nicht auf Erwerbszwecke ausgerichtete Haupttätigkeit. Vielmehr fehlt es der Rekurrentin gerade an der geforderten altruistischen Handlungsweise. Die Argumentation der Rekurrentin, wonach der statuarisch deklarierte Verzicht auf Gewinnerzielung «einen Grundstein für das Vorhandensein der Uneigennützigkeit» lege, zielt ins Leere. Die Gewinnstrebigkeit ist gerade nicht Merkmal des Erwerbszwecks (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 N 43). In den Statuten formulierte Ziel- und Zwecksetzungen können nicht entscheidend sein, wenn diesen Vorgaben in der Praxis nicht nachgelebt wird.

d) Eine Institution kann auch durch die Erfüllung öffentlicher Zwecke steuerbefreit werden. In Anbetracht des verfassungsrechtlichen Grundsatzes der Allgemeinheit der Steuern (Art. 127 Abs. 2 BV) wird in der Praxis der Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv ausgelegt. Die Erfüllung eines öffentlichen Zwecks ist lediglich da anzunehmen, wo durch öffentlichrechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt einer juristischen Person die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe überbunden worden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 N 57). In casu ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Der Rekurrentin kann nicht gefolgt werden, wenn sie geltend macht, dass aufgrund der fast ausschliesslichen Kostentragung durch die Krankenkassen und Unfallversicherer sie indirekt einen öffentlichen und uneigennützigen Auftrag bzw. Zweck erfülle, da die Krankenkassen ihrerseits durch die öffentliche Hand subventioniert werden würden. Wenn dem tatsächlich so wäre, könnten sich im Gesundheitswesen sämtliche Leistungserbringer, welche über Versicherungen abrechnen, für gemeinnützig erklären lassen und auf eine Steuerbefreiung pochen.

e) Die Rekurrentin begründet ihren Rekurs schliesslich damit, dass sie Teil einer Gruppe ist, deren restliche Gesellschafter steuerbefreit seien. Die Aktien der Rekurrentin werden je zur Hälfte von der A. AG mit Sitz in P. und der B. mit Sitz in Q. gehalten. Die A. AG ihrerseits gehört zu 100 % der Stiftung G. P. + S. mit Sitz in P. Die Rekurrentin hält fest, dass die A. AG aufgrund der Verfolgung eines gemeinnützigen und die Stiftung G. P. + S. sowie die B. aufgrund der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks von der Steuerpflicht im Kanton Y. befreit seien. Die Rekurrentin könne in diesem Zusammenhang als «verlängerter Arm» ihrer beiden Aktionärinnen betrachtet werden. Zudem würde die A. AG in anderen Kantonen in Form von ebenfalls steuerbefreiten Filialen identische Dienstleistungen wie sie selbst erbringen. Die Rekurrentin ist der Ansicht, dass ein wirtschaftlich identischer Sachverhalt nicht

zu einem anderen Resultat führen könne. Doch hat die Rekurrentin nicht nachgewiesen, dass die anderen Gesellschaften tatsächlich steuerbefreit sind. Und selbst wenn dies zuträfe, kann daraus für eine Steuerbefreiung im Kanton Basel-Stadt nichts hergeleitet werden. Hinsichtlich eines Gesuchs um Steuerbefreiung sind bei jeder Gesellschaft gesondert die Zielsetzung, der Zweck und das konkrete Tätigkeitsfeld zu prüfen. Eine Steuerbefreiung der Mutter führt nicht automatisch zu einer Steuerbefreiung der Tochter. Nach schweizerischem Steuerrecht gibt es keine konsolidierte Betrachtungsweise, auch nicht für die Steuerbefreiung. Eine Steuerbefreiung einer Rechtseinheit einer Gruppe tangiert die übrigen Einheiten nicht. Angesichts dessen kann auf weitere Ausführungen betreffend den Gemeinsamkeiten bzw. Unterschieden im Dienstleistungsangebot der Rekurrentin und der A. AG oder den übrigen Konzerngesellschaften verzichtet werden.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin gemäss § 66 Abs. 1 lit. f StG und Art. 56 lit. g DBG die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nicht erfüllt. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.