

## **Steuerbefreiung**

### **Zeitpunkt ihrer Aufhebung, Vertrauensschutz**

#### **Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 6/1995 vom 24. Januar 1995**

*Die Steuerbefreiung einer Stiftung ist aufzuheben, wenn sich zeigt, dass die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht mehr erfüllt sind. Sie kann aber nicht rückwirkend widerrufen werden, wenn die Stiftung die verlangten Steuerunterlagen und Jahresrechnungen regelmässig eingereicht und die Steuerbehörde die fehlende Gemeinnützigkeit nicht rechtzeitig beanstandet hat.*

#### *I. Sachverhalt*

1. „X.“ ist eine Stiftung mit Sitz im Kanton Basel-Stadt; sie wurde 1975 errichtet. Gemäss Statuten bezweckt sie die Unterstützung förderungswerter Bestrebungen auf dem Gebiete der Wissenschaften und der Künste. Die Tätigkeit der Stiftung beschränkt sich auf das Gebiet des Kantons Basel-Stadt. Die Stiftung wurde ab Gründung von der Steuerpflicht befreit. Ab 1981 wurden auch die Zuwendungen an sie für abzugsfähig erklärt.

Ihrer Obliegenheit, alle zwei Jahre eine Steuererklärung in Form eines Fragebogens mitsamt dazugehöriger Bilanz und Erfolgsrechnung einzureichen, ist die Stiftung immer nachgekommen.

2. Aufgrund fehlender Gemeinnützigkeit entzog die Steuerverwaltung der Stiftung mit Verfügung vom 19. Dezember 1991 die Steuerbefreiung rückwirkend ab 1. Januar 1982.

3. Dagegen erhob der Vertreter der Stiftung Einsprache. Er verlangte die Aufhebung der Verfügung und die Bestätigung der Steuerbefreiung. In ihrem Entscheid vom 19. Oktober 1992 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Die Stiftung sei weder gemeinnützig, noch erfülle sie ihre statutarische Zwecksetzung. Die Steuerbefreiung sei daher rückwirkend ab 1. Januar 1981 aufzuheben.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. November 1992 sowie die dazugehörige Begründung vom 17. Januar 1994. Die Rekurrentin verlangt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufzuheben und die Bewilligung der Steuerbefreiung zu bestätigen sei. Eventualiter sei die Stiftung ab 19. Dezember 1991 in die Steuerpflicht aufzunehmen. Sie macht im wesentlichen geltend, dass sie davon ausgehen durfte, durch die Abgabe der Fragebogen ihre Deklarationspflicht in genügender Weise erfüllt zu haben. Solange die Verwaltung die Fragebogen nicht beanstandet habe, hätte sie darauf vertrauen dürfen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung noch erfüllt seien. Selbst wenn die Voraussetzungen nicht mehr gegeben wären, so sei eine rückwirkende Aufnahme in die Steuerpflicht mangels einer gesetzlichen Grundlage nicht möglich.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 14. März 1994 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Entscheidungsgründe ergeben sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels wurde verzichtet. Eine mündliche Verhandlung fand nicht statt.

## II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrentin beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung aufzuheben und die Bewilligung der Steuerbefreiung zu bestätigen sei. Eventualiter sei die Stiftung erst ab 19. Dezember 1991 in die Steuerpflicht aufzunehmen.

In der vorliegenden Angelegenheit ist unbestritten, dass die Stiftung mit Schreiben vom 12. Dezember 1978 von der Steuerpflicht befreit wurde und Zuwendungen an sie mit Schreiben vom 22. Oktober 1981 für abzugsfähig erklärt wurden. Ebenso unbestritten ist, dass die Stiftung ihrer Pflicht zur Abgabe der Fragebogen immer nachgekommen ist.

2. Die Rekurrentin beantragt im Hauptbegehren, die Steuerbefreiung zu bestätigen. Ihr war diese infolge deren gemeinnützigen Zwecksetzung zuerkannt worden. Gegenstand des vorliegenden Rekurses bildet somit vorerst die Frage, ob die Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolgt, bzw. je verfolgt hat.

Gemäss § 7 Abs. 1 lit. c StG sind von der Steuerpflicht befreit die Körperschaften, Stiftungen und Anstalten, deren Mittel öffentlichen, gemeinnützigen, wohltätigen oder religiösen Zwecken dienen, sofern sie ihren Sitz im Kanton haben oder sofern vom Kanton oder ausländischen Staat ihres Sitzes Gegenrecht geübt wird. Eine Zwecksetzung ist als gemeinnützig anzusehen, wenn die Leistungen uneigennützig, d.h. unter Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten, zum Wohle dritter Personen und im Interesse der Allgemeinheit erbracht werden (StRKE Nr. 13/1992 vom 23. März 1992 i.S. P.; StRKE Nr. 12/1987 vom 24. März 1987 i.S. W.; Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, S. 466 ff.).

Mit Verfügung vom 19. Dezember 1991 ist die Steuerbefreiung der Stiftung „X.“ infolge fehlender Gemeinnützigkeit aufgehoben worden. In ihrer Einsprache gegen diese Verfügung hat die Rekurrentin auf nicht weniger als 15 Seiten versucht, ihre Gemeinnützigkeit darzulegen. Die Steuerverwaltung hat in ihrem diesbezüglich ausführlichen Einspracheentscheid, wie auch in ihrer Vernehmlassung, die Gemeinnützigkeit der Rekurrentin sowie die damit verbundene Steuerbefreiung verneint. Sie legt dar, dass sowohl das objektive Element des Allgemeininteresses, als auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit - als notwendige Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im steuerlichen Sinne - bei der Rekurrentin nicht gegeben sind. Die Steuerrekurskommission erachtet die diesbezüglichen Ausführungen der Steuerverwaltung als zutreffend und richtig. Die Rekurrentin führt in ihrer Rekursschrift nichts zu der von ihr behaupteten Gemeinnützigkeit aus. Sie erklärt in allgemeiner Art lediglich ihre Einsprachebegründung zum integrierenden Bestandteil dieses Rekurses, bringt aber nichts vor, was ihre Gemeinnützigkeit belegen und die diesbezüglichen - als richtig anerkannten - Ausführungen der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid entkräften könnte. Daraus lässt sich schliessen, dass die Stiftung tatsächlich keine gemeinnützigen Zwecke verfolgt. Es muss somit bei der Feststellung bleiben, dass die Rekurrentin keine gemeinnützige Tätigkeit ausübt und ihr deshalb grundsätzlich keine Steuerbefreiung zuerkannt werden kann.

3. Mangels Gemeinnützigkeit kann die Stiftung „X.“ nicht steuerbefreit sein. Es stellt sich somit die Frage, auf welchen Zeitpunkt hin die Steuerpflicht für diese verfügt werden durfte. Die Steuerverwaltung nahm die Stiftung per 1. Januar 1981 in die Steuerpflicht. Die Rekurrentin beantragt eventualiter, dies erst ab dem 19. Dezember 1991 zu tun. Sie macht geltend, dass sie auf die Verfügung der Steuerverwaltung vom 12. Dezember 1978 und die darin festgehaltenen Steuerbefreiung vertrauen durfte. Nach Treu und Glauben habe sie davon ausgehen dürfen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt seien; dies insbesondere weil sie der Pflicht zur Abgabe der Fragebogen, welche die Steuerverwaltung bis 1991 nicht beanstandet habe, nachgekommen sei.

Es stellt sich nun die Frage, ob das Vertrauen der Rekurrentin in die Steuerbefreiung berechtigt und demnach zu schützen ist. Nach dem aus Art. 4 BV hergeleiteten Grundsatz von Treu und Glauben in der Form des Vertrauensschutzes hat der Betroffene Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen

begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden (Häfelin/Müller, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Auflage, S. 119 ff.). Es ist deshalb nachfolgend zu untersuchen, ob in casu die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen des Vertrauensschutzes gegeben sind.

a) Erste Voraussetzung ist die *Vertrauensgrundlage*. Diese ist gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen Organs bei einem Betroffenen - insbesondere bei einem Rechtsanwendungsakt - bestimmte Erwartungen auslöst (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 112 ff.). Mit Verfügung vom 12. Dezember 1978 wurde der Rekurrentin die Steuerfreiheit zuerkannt. Gleichzeitig wurde sie auf ihre Pflicht aufmerksam gemacht, alle zwei Jahre eine Steuererklärung in Form eines Fragebogens einzureichen. Diese Fragebogen dienen der Steuerverwaltung zur Überprüfung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. Nach der Praxis der Steuerverwaltung wird die Fortdauer der Steuerbefreiung stillschweigend akzeptiert, sofern der Fragebogen keinen Anlass zu Rückfragen oder zur Einleitung einer Untersuchung gibt und die Verwaltung solche Vorkehren nicht innert eines Jahres seit Abgabe des Fragebogens einleitet. Durch die Verfügung vom 12. Dezember 1978 und die unwidersprochen gebliebenen Fragebogen ist somit eine Vertrauensgrundlage vorhanden, welche bei der Rekurrentin gewisse Erwartungen auslösen durfte.

b) Auf Vertrauensschutz kann sich nur berufen, wer in das Verhalten der staatlichen Behörden vertrauen durfte. Dies kann nur derjenige, *der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen* (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 124 f.). Im vorliegenden Fall ist es als erwiesen anzusehen, dass die Rekurrentin als Adressatin der Verfügung von 12. Dezember 1978 Kenntnis von der Vertrauensgrundlage hatte. Darüber hinaus ist auch davon auszugehen, dass die Rekurrentin die oben erwähnte Praxis der Steuerverwaltung, welche als notorisch bezeichnet werden kann, kannte. Nur wer die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage nicht kennt und auch nicht kennen sollte, kann sich auf den Vertrauensschutz berufen. Derjenige, der die Fehlerhaftigkeit kennt, oder bei gehöriger Sorgfalt kennen sollte, kann nicht davon ausgehen, dass die durch den Staat erweckten Erwartungen erfüllt werden. Grundsätzlich darf sich der Betroffene aber auf die Richtigkeit der Vertrauensgrundlage verlassen. Grund, die Vertrauensgrundlage in Frage zu stellen und deren Richtigkeit zu überprüfen, besteht nur dort, wo deren Fehlerhaftigkeit offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist. Aufgrund der Feststellung, dass der Rekurrentin keine Gemeinnützigkeit zukommt (vgl. Ziffer 2 oben), ist von der Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlagen auszugehen. Dies bedeutet aber nicht, dass die Rekurrentin diese auch gekannt hätte oder hätte kennen sollen. Vielmehr durfte sie aufgrund ihres gutgeheissenen Gesuchs um Steuerbefreiung und der über Jahre unbeanstandet gebliebenen Fragebogen davon ausgehen, dass sie die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit auch erfülle. Bei dieser Sachlage kann nicht gesagt werden, dass sie die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlagen, welche aufgrund der fehlenden Gemeinnützigkeit zweifellos gegeben ist, gekannt hat oder hätte kennen sollen. Vielmehr sollten die Verfügung vom 12. Dezember 1978 und die Einreichung der Fragebogen eben gerade dazu dienen, die Gemeinnützigkeit der Rekurrentin festzustellen und diesbezüglich keine Fehlerhaftigkeit aufkommen zu lassen. Die Rekurrentin hat demnach die Fehlerhaftigkeit der Vertrauensgrundlage nicht gekannt und hätte sie auch nicht kennen müssen.

c) Grundsätzlich kann nur derjenige den Vertrauensschutz anrufen, *der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt* hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden kann (Häfelin/Müller, a.a.O., S. 125 f.). Das „Einnahmen- und Ausgabenverhalten“ der Rekurrentin war geprägt von der ihr zugestandenen Steuerfreiheit. Ohne diese wären ihr zweifellos gewisse Gelder nicht zugeflossen und hätte sie gewisse Ausgaben nicht getätigt. Insofern hat sie Dispositionen getroffen, die nicht nur mit Nachteil, sondern gar nicht mehr rückgängig gemacht werden können.

d) Obwohl im vorliegenden Fall die oben beschriebenen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind, bleibt zu prüfen, ob allenfalls ein überwiegendes öffentliches Interesse dem Vertrauensschutz entgegensteht. Im Einzelfall ist daher eine *Interessenabwägung* zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzten Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen; diese Interessenabwägung bildet eine Schranke des Vertrauensschutzes (We-

ber-Dürler, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, S. 112). Das Interesse des Staates an der Aufhebung der Steuerbefreiung ist rein fiskalischer Natur. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb im vorliegenden Fall die fiskalischen Interessen des Staates eine höhere Wertschätzung aufweisen sollten, als das private Vertrauensinteresse der Rekurrentin. Sie hat über ihre steuerbefreiten Erträge disponiert und dadurch ihr Vertrauen betätigt, weshalb davon auszugehen ist, dass der Vertrauensschutz das entgegengesetzte fiskalische Interesse überwiegt.

e) Daraus ergibt sich, dass sich die Rekurrentin aufgrund der Verfügung vom 12. Dezember 1978 und der unbeanstandet gebliebenen Fragebogen auf den Vertrauensschutz berufen kann. Der letzte unbeanstandet gebliebene Fragebogen war derjenige des Jahres 1988. Der Fragebogen 1990, welcher die Jahresrechnungen 1989 und 1990 betraf, wurde am 30. Mai 1991 eingereicht. Auf diesen hat die Steuerverwaltung innert Jahresfrist reagiert, indem sie mit Verfügung vom 19. Dezember 1991 die Steuerbefreiung der Rekurrentin aufgehoben hat. Zeitlich erstreckt sich der Vertrauensschutz im vorliegenden Fall somit auf die Periode vom 12. Dezember 1978 bis zum 31. Dezember 1988. Die Rekurrentin ist demnach erst ab 1. Januar 1989 in die subjektive Steuerpflicht aufzunehmen. Es wäre an der Steuerverwaltung gewesen, die Fragebogen bereits früher zu beanstanden oder Untersuchungen einzuleiten, um damit dem Vertrauensschutz den Boden zu entziehen und so die Rekurrentin aufgrund deren fehlender Gemeinnützigkeit bereits zu einem früheren Zeitpunkt in die Steuerpflicht zu nehmen; Anlass hierzu hätten die eingereichten Fragebogen und die Jahresrechnungen genug gegeben.

Bei dieser Sachlage erübrigt es sich, auf die Vorbringen der Rekurrentin und der Steuerverwaltung, welche die Steuerhinterziehung gemäss § 24 ff. StG zum Thema haben, einzugehen. Aufgrund des der Rekurrentin zugebilligten Vertrauensschutzes bleibt für einen Steuerhinterziehungstatbestand kein Platz. Es kann somit offen bleiben, ob die Bestimmungen über die Steuerhinterziehung auf steuerpflichtige und steuerbefreite Personen anzuwenden sind, oder ob diese nur für erstere, wie dies die Rekurrentin anregt, Gültigkeit haben.

4. Im weiteren besteht in der vorliegenden Angelegenheit Uneinigkeit zwischen der Verwaltung und der Rekurrentin, ob diese nach § 70 Abs. 3 StG oder nach § 70 Abs. 1 StG besteuert werden soll. Dies kann hier indessen offenbleiben, weil es sich dabei um eine Frage des Veranlagungsverfahrens handelt. Es wird anlässlich der durchzuführenden Veranlagung an der Steuerverwaltung sein, die nötigen Erhebungen und Untersuchungen durchzuführen und über diese Frage zu befinden.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen und die Rekurrentin per 1. Januar 1989 in die subjektive Steuerpflicht aufzunehmen ist.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 und der Verordnung hierzu vom 20. Juni 1972 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.