



Entscheid

20. Dezember 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

Verein A,

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Recht,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend **Steuerbefreiung**
(Direkte Bundessteuer ab 2015 sowie
Staats- und Gemeindesteuern ab 2015)

hat sich ergeben:

A. Unter dem Namen "Verein A" (nachfolgend Verein) besteht seit dem ... 2015 ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB mit Sitz in C. Am ... 2015 wurde er in das Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen.

Mit Eingabe vom 17. April 2015 beantragte der Verein dem kantonalen Steueramt wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken die Befreiung von der direkten Bundessteuer sowie von den Staats- und Gemeindesteuern ab ... 2015. Mit Verfügung vom 6. Oktober 2015 wies die Amtsstelle das Gesuch ab.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache beim kantonalen Steueramt blieb am 26. November 2015 ebenfalls erfolglos.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 28. Dezember 2015 liess der Verein dem Steuerrekursgericht beantragen, dass der Einspracheentscheid aufzuheben und ihm die nachgesuchte Steuerbefreiung zu gewähren sei.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 15. Januar 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel, unter Zusprechung einer Parteient-schädigung. Mit Replik vom 1. März 2016 hielt der Verein an seinem Antrag fest.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Kraft 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 subjektiven Steuerpflicht befreit. Die gleiche Regelung statuieren Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sowie § 61 lit. g des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG).

b) Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (im Folgenden Kreisschreiben) 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: die "Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung", die "Unwiderruflichkeit der Zweckbindung" und die "tatsächliche Tätigkeit" dem statutarischen Zweck entsprechend. Bei juristischen Personen, die sich für die Steuerbefreiung auf die Verfolgung eines gemeinnützigen Zweckes berufen, verlangt das Kreisschreiben zudem als besondere Voraussetzungen das Allgemeininteresse sowie die Uneigennützigkeit. Dies bedingt das Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfzwecken. Erwerbszwecke liegen 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. Indessen führt nicht jede Erwerbstätigkeit zur Verweigerung der Steuerbefreiung. Wo eine Erwerbstätigkeit vorgenommen wird, darf sie allerdings nicht den eigentlichen Zweck der Institution bilden. Sie darf höchstens ein Mittel zum Zweck sein und auch nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellen (vgl. auch die Praxishinweise vom 18. Januar 2008 der Kommission für Selbständigerwerbende und juristische Personen, Arbeitsgruppe Steuerbefreiung der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK], Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 56 N 41 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 61 N 44 ff. StG; Marco Greter in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 56 DBG N 23 ff.).

c) Im steuerrechtlichen Sinn gemeinnützig gilt die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig auf Dauer Opfer erbracht werden

(VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11, E. 1b; Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, S. 465 ff.). Die Tätigkeit muss aus der jeweils geltenden Gesamtsicht als förderungswert erscheinen und muss aus selbstlosen, altruistischen Motiven erbracht werden. Das subjektive Element der Uneigennützigkeit verlangt, dass mit der gemeinnützigen Zielsetzung nicht Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare – wirtschaftliche oder persönliche – Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sind (BGr, 17. August 2012, 2C_251/2012, E. 2.1; BGr, 2. Februar 2009, 2C_592/2008, E. 2.1; BGr, 11. Juni 2008, 2A.42/2007, E. 2.1 mit Hinweisen; BGE 114 Ib 277). Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinn fehlt, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden (Greter, Art. 56 DBG N 32 m. w. H.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 56 N. 88 m. w. H.). Es genügt aber auch nicht, dass eine juristische Person lediglich einen ideellen – d. h. nicht wirtschaftlichen Zweck – verfolgt. Denn ideelles Handeln setzt weder eine Förderung des Gemeinwohls noch Uneigennützigkeit voraus. Vereine mit ideellen, geselligen oder vorwiegend persönlichen, wissenschaftlichen oder wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder verfolgenden Zwecken können deshalb nicht von der Steuerpflicht befreit werden. Diese Institutionen stehen zwar häufig im allgemeinen öffentlichen Interesse und fördern auch entsprechende Zwecke. Gleichwohl ist ihnen die Gemeinnützigkeit abzusprechen, da die persönlichen Interessen der Mitglieder im Vordergrund stehen. Andererseits können aber auch Aktivitäten mit ideeller Zielsetzung gemeinnützig sein, jedoch nur dann, wenn die spezifischen steuerrechtlichen Kriterien der Gemeinnützigkeit vorhanden sind. Der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit ist wesentlich enger gefasst als im allgemeinen Sprachgebrauch (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 56 N 61, 67 f. DBG und § 61 N 63, 69 f. StG).

Gemeinnützigkeit ist nur dann gegeben, wenn mit den Leistungen an Dritte erhebliche personelle oder finanzielle Opfer erbracht werden (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273; VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11 = StR 1993, 383 = ZStP 1992, 271; RB 1985 30 + 31), wenn also der Leistung keine Gegenleistung gegenübersteht. Opfer können erbracht werden durch Leistungen aus dem Ertrag eines Vermögens oder durch Verzicht auf Ertrag des eigenen Vermögens, durch Leistungen aus dem Vermögen selbst, unentgeltliche Arbeit, Mitgliederbeiträge, Verzicht auf Forderungen, Spenden usw., aber auch in Beiträgen Dritter oder des Gemeinwesens.

Eine wirtschaftliche Betätigung der Institution schliesst eine Steuerbefreiung regelmässig aus. Indessen kann sie unumgängliche Voraussetzung zur Erreichung des im Allgemeininteresses liegenden Zwecks sein. Hält sich die Erwerbstätigkeit in angemessenem Verhältnis zur ideellen Betätigung, kann trotzdem die (gänzliche oder teilweise) Steuerbefreiung gewährt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 56 N 73 f. DBG, und § 61 N 75 f. StG; vgl. BGr, 17. August 2012, 2C_251/2012, E. 3.1.1; BGE 64 I 327).

d) Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGr, 22. September 2011, 2C_180/2011, E. 3.3; BGr, 4. Dezember 2009, 2C_452/2009, E. 2.1; BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Die Umstände, die auf eine Steuerbefreiung schliessen lassen, sind steuermindernder Natur und daher von der gesuchstellenden Institution darzulegen und nachzuweisen.

2. a) Dass der Verein die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke nicht erfüllt, steht fest. Umstritten und zu prüfen ist aber, ob der Verein gemeinnützige Zwecke i.S.v. Art. 56 lit. g DBG bzw. § 61 lit. g StG verfolgt oder nicht.

b) Ziffer I der Vereinsstatuten umschreibt den Zweck wie folgt:

"Der Verein hat als gemeinnützigen Zweck, Menschen in ihrer Not beizustehen. Dies insbesondere durch die Unterstützung von D Personen, indem ihnen und ihren E eine F bzw. G in H (oder in anderen I in der Schweiz) materiell ermöglicht wird. Dies insbesondere durch die Führung einer J.

Der Verein ist politisch neutral, verfolgt ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, unter Ausschluss jeglicher Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke."

Laut Ziffer II der Statuten kann jede Person, welche diesen Zweck unterstützt, Vereinsmitglied werden. Gemäss Ziffer III finanziert er sich durch Zuwendungen, die von Gönnern gespendet werden, und von den Erträgen des Dotationskapitals. Mit den Mitteln des Vereins können Liegenschaften erworben werden, die entweder unmittelbar oder mittelbar durch die daraus fliessenden Erträge dem Vereinszweck dienen.

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, Unwiderrufflichkeit der Zweckbindung, tatsächliche Tätigkeit) grundsätzlich ebenso erfülle wie die Uneigennützigkeit. Sodann müsse ein schweizerisches Allgemeininteresse verfolgt werden. Ob ein solches vorliege, richte sich nach der jeweiligen Volksauffassung. Bei der klassischen Entwicklungshilfe sei der Bedarf ausgewiesen, weil das betreffende Land wirtschaftlich ausserstande sei, diese Aufgabe selbst zu erfüllen. Demgegenüber stelle die Hilfe für Benachteiligte aus wirtschaftlich hoch entwickelten Ländern eine innerstaatliche Aufgabe des betreffenden Landes dar und liege deshalb nicht im schweizerischen Allgemeininteresse. Vorliegend richte sich der Verein an Destinatäre aus hoch entwickelten Ländern wie aus Israel, den USA und aus europäischen Staaten. Eine Steuerbefreiung komme daher nicht in Frage. Ergänzend hielt die Amtsstelle im Einspracheentscheid fest, dass Lehre und Rechtsprechung eine "tendenziell restriktive Auslegung" postulierten, weil die Steuerbefreiung gegenüber dem Regelfall der Besteuerung 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 Destinatäre aus der Schweiz oder aus Schwellen- und Entwicklungsländern beschränke, fehle es am schweizerischen Allgemeininteresse. Die vom Verein gestützt auf ein Parteigutachten 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

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.

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-

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 Verwaltungsverordnungen 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

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 erhebliche 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.

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-

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 Verein, 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.

5. Nach neuerer Rechtsprechung gilt eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, und zwar unabhängig davon, welche Anträge 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 Beschwerdeführer für das Verfahren betreffend Steuerbefreiung von der direkten Bundessteuer 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 Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 16 ff.).

6. Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann mit Beschwerde angefochten 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-

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]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 26. November 2015 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung in das Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 26. November 2015 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung in das Einspracheverfahren an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]