Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1396/2006
{T 0/2}

Urteil vom 30. Januar 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

Stiftung X._____, Alters- und Pflegeheime,
vertreten durch _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

MWST; Steuerpflicht einer Alters- und Pflegeheime betreibenden privaten Stiftung.

Sachverhalt:

A.
Die „X._____“ (im Folgenden Fondation oder Stiftung), mit Sitz in Y._____, ist eine kirchliche Stiftung im Sinne des Zivilgesetzbuches (Art. 80 ff., insbesondere Art. 87 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]).

Zum Vermögen der Fondation gehören gemäss Stiftungsurkunde diverse Heime (vgl. Art. 5 der Stiftungsurkunde vom 23. Juni 1988), darunter auch Alters- und Pflegeheime.

B.
Mit Schreiben vom 25. Juni 1999 wurde sie von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) aufgefordert, sich als Mehrwertsteuerpflichtige anzumelden. Mit Antwort vom 30. Juli 1999 liess sie der ESTV mitteilen, sie sei eine Einrichtung der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, die Leistungen gemäss den Bestimmungen gemeinnütziger Alters-, Wohn- und Pflegeheime erbringe. Folglich sei sie von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

C.
Nachdem aus den der ESTV zur Verfügung stehenden Unterlagen hervorgegangen war, dass die Fondation die Voraussetzungen der Steuerpflicht für die Zeit vom 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2000 erfüllte, teilte sie dieser am 19. Januar 2001 deren rückwirkende Eintragung ins Register der Mehrwertsteuerpflichtigen per 1. Januar 1995 mit.

Da daraufhin die Fondation die Abrechnungen für die Jahre 1995 bis 2000 nicht einreichte, nahm die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Mit Entscheid vom 12. Oktober 2001 forderte sie für die Steuerperioden 1. Quartal 1995 bis 4. Quartal 1998 Fr. 238'000.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins nach (EA Nr. 177'991).

D.
Gegen diesen Entscheid liess die Fondation am 6. November 2001 Einsprache erheben. Sie machte erneut geltend, als Betreiberin gemeinnütziger Alters- und Pflegeheime sei sie nicht mehrwertsteuerpflichtig.

Mit Entscheid vom 15. November 2004 wies die ESTV die Einsprache hauptsächlich mit der Begründung ab, die Fondation erfülle die von der ESTV aufgestellten und vom Bundesgericht geschützten Kriterien zur Feststellung der Gemeinnützigkeit nicht. Zur Berechnung der ermessensweise festgelegten Steuernachforderung durch die ESTV selber habe sich die Fondation nicht geäussert, weshalb daran festzuhalten sei.

E.
Mit Eingabe vom 15. Dezember 2004 liess die X._____ (Beschwerdeführerin) bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) Beschwerde erheben mit den Anträgen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben. Es sei – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – festzustellen, dass die Stiftung gemeinnützige Alters- und Pflegeheime im Sinne von Art. 14 Ziffer 7 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) betreibe und demzufolge für die von ihr erbrachten Leistungen nicht mehrwertsteuerpflichtig sei.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2005 beantragte die ESTV die Abweisung der Beschwerde, verzichtete jedoch auf weitere Ausführungen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer in der Fassung vom 25. Juni 2002 (MWSTG; SR 641.20) bzw. Art. 53 MWSTV mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden. Die SRK ist per 31. Dezember 2006 aufgelöst worden und das Bundesverwaltungsgericht hat am 1. Januar 2007 seine Tätigkeit aufgenommen. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Im Bereich der Mehrwertsteuer liegt eine solche Ausnahme nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Ja-

nuar 2007 die Beurteilung der vorher bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.2 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Für den in den Jahren 1995 bis 1998 verwirklichten Sachverhalt ist grundsätzlich das bis Ende 2000 geltende Recht anwendbar (Art. 93 und 94 MWSTG).

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 119 V 13 E. 2a, BGE 114 V 203; RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Soweit die Beschwerdeführerin ihre Anträge formell als Feststellungsbegehren stellt, fehlt ihr folglich ein schutzwürdiges Interesse an deren Behandlung, weil bereits das negative Leistungsbegehren, der Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Nachforderung, gestellt worden ist. Damit kann anhand eines konkreten Falles entschieden werden, ob die fraglichen Leistungen die beanstandete Steuerforderung auslösten, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1424/2006 vom 13. Juli 2007 E. 1.2, mit Hinweis auf bundesgerichtliche Rechtsprechung). Mit dieser Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht die Höhe der ermessensweise ermittelten Mehrwertsteuer. Strittig ist, ob die Leistungen der Beschwerdeführerin, d.h. ihr Betrieb von Alters- und Pflegeheimen, überhaupt der Mehrwertsteuer unterliegen.

2.

2.1 Der Mehrwertsteuer unterliegen im Inland gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen (Art. 4 Bst. b MWSTV). Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands ist (Art. 6 Abs. 1 MWSTV). Dienstleistungen liegen auch vor, wenn sie kraft Gesetz oder aufgrund behördlicher Anordnungen erfolgen (Art. 7 MWSTV).

2.2 Die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht bei der Inlandsteuer ergeben sich aus Art. 17 MWSTV. Demnach ist steuerpflichtig, wer eine mit der Erzielung von Einnahmen verbundene Tätigkeit selbständig ausübt, sofern seine Lieferungen, seine Dienstleistungen und sein Eigenverbrauch im Inland jährlich gesamthaft Fr. 75'000.-- übersteigen. Ob und bejahendenfalls wann die Steuerpflichtige diese Voraussetzungen erfüllt, hat sie aufgrund des bei der Mehrwertsteuer geltenden Selbstveranlagungsprinzips selber zu klären (vgl. Art. 37 f. MWSTV, vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.109/2005 vom 10. März 2006 E. 2.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.1; vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 421 ff.).

Aus dem Selbstveranlagungsprinzip folgt überdies, dass die Mehrwertsteuerpflichtige selbst und unaufgefordert über ihre Umsätze und Vorsteuern abzurechnen und innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode den geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag (Steuer vom Umsatz abzüglich Vorsteuern) an die ESTV abzuliefern hat. Die Verwaltung ermittelt die Höhe des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrages nur dann an Stelle der Mehrwertsteuerpflichtigen, wenn diese ihren Pflichten nicht nachkommt (Art. 48 MWSTV; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern 2003, Rz. 1680 ff.).

2.3

2.3.1 Gewisse Umsätze sind von der Steuer ausgenommen. Dazu gehören u.a. Leistungen gemäss Art. 14 Ziffer 7 MWSTV, die von den Einrichtungen der Sozialfürsorge und Sozialhilfe sowie der sozialen Sicherheit mit Einschluss der Leistungen von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen erbracht werden. Die Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung ist vom Bundesgericht bestätigt worden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.424/1998 vom 8. Januar 1999 E. 4 ff., veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 508, übersetzt in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 1999 2 S. 506; vgl. dazu den Kommentar in TVA/MWST/VAT-Journal 1999 S. 1 ff.; Entscheid der SRK 2000-012 bis 014 vom 15. August 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 65.21 E. 3a.bb).

2.3.2 Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der der Auslegung bedarf (vgl. auch MARKUS REICH, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in ASA 58 S. 465, 481).

Die ESTV hat im Merkblatt Nr. 5 über die Abgrenzung von gemeinnützigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen zu übrigen Alters-, Wohn- und Pflegeheimen (Art. 14 Ziffer 7 MWSTV; in der Fassung vom 11. April 1995) den Begriff konkretisiert. Gemäss ihrer Praxis gelten Alters-, Wohn- und Pflegeheime, die ausschliesslich durch die öffentliche Hand betrieben werden, als gemeinnützig. Den Einrichtungen des privaten Rechts wird gemäss Ziffer 2 dieses Merkblattes der soziale Charakter bzw. die Gemeinnützigkeit dann zuerkannt, wenn (kumulativ)

A) es sich beim Betreiber um eine juristische Person handelt, wobei nur Genossenschaften, Stiftungen, Vereine und Aktiengesellschaften in Frage kommen, die als Gesellschaftszweck die Führung eines Alters-, Wohn- und Pflegeheims beinhalten. Die Genossenschaften haben zusätzlich statutarisch auf die Verteilung des Reinertrages auf die Genossenschafter und die Aktiengesellschaften zusätzlich statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen zu verzichten;

B) die der Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich, d.h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sind. Ein Rückfall an die Genossenschafter/Stifter/Gründer/Aktionäre muss für immer ausgeschlossen sein. Durch eine unabänderliche Bestimmung in den Statuten muss sichergestellt sein, dass bei Auflösung der juristischen Person das gesamte Vermögen zwingend an eine andere Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung fällt;

C) sie im Allgemeininteresse handeln (objektives Element der Gemeinnützigkeit). Dies ist nur dann der Fall, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung und die Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist. Eine Begrenzung auf die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus;

D) sie uneigennützig, d.h. altruistisch, handeln (subjektives Element der Gemeinnützigkeit). Unter Hintansetzung der eigenen Interessen müssen Opfer erbracht werden. Es dürfen grundsätzlich keine eigenen Interessen verfolgt werden.

Gemäss diesem Merkblatt wird die Befreiung von der direkten Bundessteuer als wesentliches Indiz für die Befreiung der typischen Leistungen von „gemeinnützigen“ Alters-, Wohn- und Pflegeheimen gewertet (Ziffer 4). Alters- und Pflegeheime, die Subventionen erhalten, sind nicht schon deshalb „gemeinnützig“. Auch sie müssen die genannten Voraussetzungen erfüllen (Ziffer 4).

Die Weisungen des Merkblattes stellen Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Verfassungs- und Verordnungsbestimmungen dar und sollen eine einheitliche Verwaltungspraxis schaffen (BGE 123 II 16 E. 7; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 3.1.2). Sie sind für Gerichte nicht verbindlich (vgl. das zur Publikation vorgesehene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1677/2006 vom 20. August 2007 E. 3.3).

2.3.3 Das Bundesverwaltungsgericht vertritt aus steuersystematischen Überlegungen die Auffassung, dass es verbrauchssteuerlich problematisch wenn nicht gar unzutreffend ist, für die unechte Steuerbefreiung ans Subjekt anzuknüpfen (vgl. auch die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1787/2006 und A-1788/2006, beide vom 20. November 2007 E. 2.2 betreffend die Anknüpfung an die Optik des Leistungserbringers im Falle von Glücksspielen; vgl. auch Pascal Mollard, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel 2000, N. 7 zu Art. 17; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 145 ff.).

Ist – wie vorliegend – Anknüpfungskriterium von Gesetzes wegen die Gemeinnützigkeit, sollte bei der Beurteilung hierüber die Art der Leistung (also des Objekts) massgeblich sein. Ausschlaggebend sollte sein, ob die juristische Person Leistungen erbringt, die sozialen Charakter im Sinne der Befreiungsvorschriften aufweisen. Das Bundesgericht hat indessen den in diesem Sinne ergangenen Entscheid der SRK (SRK 1997-072 vom 25. Juni 1995) aufgehoben. Es beurteilte die von der ESTV erstellten Vorschriften des Merkblattes (insbesondere das Erfordernis der statutarisch festgelegten Unwiderruflichkeit der Zweckbindung) als bundesrechtskonform (Urteil des Bundesgerichts 2A.424/1998, a.a.O., E. 7c). Zudem wurde präzisiert, dass es sich bei den von der ESTV aufgestellten Bedingungen um

solche materieller und nicht bloss formeller Natur handle, basierend auf einer zutreffenden Auslegung. Art. 14 Ziffer 7 MWSTV stehe im Einklang mit der Bundesverfassung; die Handels- und Gewerbefreiheit (bzw. heute die Wirtschaftsfreiheit) und das Rechtsgleichheitsgebot würden nicht verletzt (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2A.255/1999 vom 15. Mai 2000 E. 3b, Urteil des Bundesgerichts 2A.424/1998, a.a.O., E. 6b; Entscheid der SRK vom 15. August 2000, a.a.O., E. 3a.cc, 2002-146 vom 29. Juni 2004 Ziffer 22).

Im schweizerischen Recht hat ein Gericht – innerhalb bestimmter Grenzen – grundsätzlich den von ihm oder von einer übergeordneten Instanz in einer früheren Entscheidung eingenommenen Standpunkt in einem späteren Fall zu übernehmen. Der rechtliche Gehalt, der in Präjudizien niedergelegt ist, wird als in ähnlicher Weise massgebend betrachtet wie den Inhalt einer gesetzlichen Norm (ARTHUR MEIER-HAYOZ, Berner Kommentar I, Bern 1966, N. 474 ff. zu Art. 1 ZGB, vgl. auch GIOVANNI BIAGGINI, Verfassung und Richterrecht, Basel 1991, S. 358 ff., PIO CARONI, Einleitungstitel des Zivilgesetzbuches, Basel und Frankfurt am Main 1996, S. 171 ff.). Schliesslich ist es ein Gebot der Gerechtigkeit wie der Logik, dass gleichliegende Fälle auch gleich entschieden werden. Gegenüber Präjudizien besteht im schweizerischen Recht indes nur eine beschränkte Befolgungspflicht. Dadurch soll eine gewissen Kontinuität und Gleichförmigkeit der Rechtsprechung gewährleistet werden, ohne jedoch die Möglichkeit der Anpassung an veränderte Umstände und der Rücksichtnahme auf neue Entwicklungen in unerträglicher Art und Weise zu beschränken (HAYOZ, a.a.O., N. 503 zu Art. 1 ZGB). Präjudizien sind demzufolge nicht ungeprüft zu übernehmen. Eine Abweichung davon muss allerdings durch triftige und sachliche Gründe bzw. durch einen bedeutsamen Wandel der Interessenwertungen und der Lebensverhältnisse oder deren veränderte wissenschaftliche Erkenntnis gerechtfertigt sein (zum Ganzen HAYOZ, a.a.O., N. 505 ff. zu Art. 1 ZGB).

Vorliegend steht ein in tatbestandsmässiger Hinsicht vergleichbarer Fall wie in der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Beurteilung. Anhaltspunkte für eine seither ergangene rechtswesentliche Veränderung der Auffassungen oder der Umstände in einer Weise, die eine Abweichung von den ergangenen Präjudizien rechtfertigen könnten, sind nicht ersichtlich. Somit hat sich vorliegend auch das Bundesverwaltungsgericht beim Entscheid darüber, ob die

Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäss Art. 14 Ziffer 7 MWSTV gegeben sind, auf das Merkblatt der ESTV abzustützen.

2.4 Eine Stiftung ist die Schöpfung einer Privatperson, die sie mit eigenen Gütern ausstattet und so lebensfähig macht. Für ihr rechtliches Schicksal ist deshalb in erster Linie der Wille des Stifters massgebend. Er hat seinen wirklichen Willen in der Stiftungsurkunde niederzulegen. Stiftungsurkunden sind deshalb auch wie Testamente nach dem Willen des Urhebers auszulegen und nicht etwa nach den Regeln für die Auslegung von Verträgen (BGE 93 II 444). Die Urkunde hat in erster Linie den Zweck der Stiftung festzulegen; an diesem Zweck darf grundsätzlich niemand rütteln, weder die Organe der Stiftung noch der Staat (vgl. aber Art. 86 f. ZGB). Zum Zweck der Stiftung gehört auch die Festlegung, wer Destinatär ist, d.h., wem die Stiftung zugute kommt, und ob diese „Adressaten der Zweckverwirklichung“ einen klagbaren Anspruch erhalten (vgl. PETER TUOR/BERNHARD SCHNYDER/JÖRG SCHMID/ALEXANDRA RUMO-JUNGO, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 12. Aufl., Zürich 2002, S. 159 f., HANS MICHAEL RIEMER, Berner Kommentar, 3. Teilband, Bern 1975, N. 80 ff. zu Allgemeine Grundlagen des schweizerischen Stiftungsrechtes).

Aufgrund der Auslegung der Stiftungsurkunden nach dem Willensprinzip kann sich mitunter die Frage stellen, inwiefern für die Ermittlung des ursprünglichen Willens aussenstehende Tatsachen zu berücksichtigen sind. Bei unter Lebenden errichteten Stiftungen kommt durch den Umstand, dass der Stifter selbst zunächst noch an der Verwaltung der Stiftung mitwirken kann, eine Besonderheit hinzu, indem gegebenenfalls die Praxis der Stiftung in jener Zeit als aussenstehende Tatsache zu gelten hat, und damit als Indiz für den wirklichen Willen des Stifters angesehen werden darf. Auch das Ergebnis einer späteren Befragung dieser Person als aussenstehende Tatsache kommt in Betracht, obwohl hier die Gefahr besteht, dass nicht mehr der ursprüngliche, sondern ein gewandelter Wille zum Ausdruck gebracht wird (RIEMER, a.a.O., N. 82). Allerdings darf nicht unter Berufung auf das Willensprinzip durch „Auslegung“ etwas in die Stiftungsurkunde hineingetragen werden, was in dieser in gar keiner Weise enthalten ist. Die ausserhalb desselben liegenden Tatsachen dienen lediglich zur Interpretation des in der Urkunde Enthaltenen (RIEMER, a.a.O., N. 75, m.w.H.).

Den Stiftungen fehlt die Kompetenz, irgendwelche Änderungen oder Ergänzungen der Stiftungsurkunde, die das rechtliche Fundament der Stiftung darstellt, vorzunehmen (Art. 86 f. ZGB; vgl. BGE 133 III 167 E. 3). Auch ein vom Stifter oder einem Stiftungsorgan nach Entstehung der Stiftung verfasster Nachtrag der Stiftungsurkunde verstösst gegen dieses Verbot (RIEMER, a.a.O., N. 25). Vorbehalten bleibt einzig Art. 86a ZGB. Eine Abänderung durch „Auslegung“ ist ausgeschlossen, ja ein Widerspruch in sich selbst (RIEMER, a.a.O., N. 93).

3.

Ob im vorliegenden Fall den Alters- und Pflegeheimen der Beschwerdeführerin der soziale Charakter, d.h. die Gemeinnützigkeit gemäss Art. 14 Ziffer 7 MWSTV zuzuerkennen ist, ist anhand der dargelegten Kriterien (E. 2.3.2) im Einzelnen zu prüfen.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin eine juristische Person ist. Zu klären bleibt der Gesellschaftszweck (E. 2.3.3 Bst. A). Dabei ist durch Auslegung der Sinn der Anordnungen der Stiftungsurkunde zu ermitteln. Der in Art. 4 der Stifungsurkunde umschriebene Zweck lautet folgendermassen:

3.1

„A) Zu helfen:

a) Den Priestern und allen gottgeweihten Personen, namentlich den Seelsorgern, Hilfspriestern, Spiritualen, Diakonen, Ordensfrauen und Ordensmännern, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der röm. kath. Kirche des Bistums Y._____ erfüllen oder erfüllt haben.

b) Jenen Personen, die vollamtlich oder in Teilzeit eine bedeutende Tätigkeit im Dienste der kath. Kirche ausüben oder ausgeübt haben, namentlich Pfarrhaushälterinnen, andere Helfer und Helferinnen aus der Diakonie der Kirche, Seminaristen u.a.m.

B) Arten der Hilfeleistung:
Diese Hilfeleistung besteht:

a) In der Bereitstellung einer Wohnung,
im Falle von Alter, Gebrechlichkeit, Invalidität, Erholungsbedürftigkeit oder soweit notwendig bei konkreten Bedürfnissen von Personen, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der röm. kath. Kirche des Bistums Y._____ erfüllen oder erfüllt haben, oder wenn sie aus anderen Gründen in Not geraten sind.

b) Wenn die Mittel es erlauben, in der Zuteilung von Geldbeträgen:
aa) In der Form von Studienhilfen (Studentenbörse) z.G. Priesteramtskandidaten, die den nachhaltigen Willen bekunden, im Dienste der Diözese von Y._____ zu wirken.
bb) In Form von Renten, Ergänzungsleistungen im Alter, bei Krankheit, Gebrechlichkeit oder Invalidität.
cc) In Form von Lohn oder Lohnzusatzleistungen im Alter, bei Krankheit und Gebrechlichkeit, oder bei Invalidität, oder wenn nötig bei konkreten Bedürfnissen

von Personen, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der röm. kath. Kirche des Bistums Y._____ erfüllen oder erfüllt haben.

C) Die von der Stiftung bereitgestellten Mittel (soweit die vorhandenen Mittel dies im Sinne von Buchstabe B/b dies erlauben) stehen den Begünstigten nach Massgabe folgender Prioritäten zu:

a) Zunächst z.G. jener Berechtigten, welche infolge Alter, Krankheit, Gebrechlichkeit, Invalidität oder Unfall behindert sind, um diesen bei Notwendigkeit lebenswürdige Bedingungen zu schaffen.

b) Dann z.G. jener Begünstigten, die eine ungenügend bezahlte Tätigkeit im Dienste der röm. kath. Kirche des Bistums Y._____ ausüben, um ihnen ein standesgemässes Leben zu ermöglichen.

c) An dritter Stelle z.G. der übrigen Begünstigten, deren Prioritäten der Stiftungsrat in Übereinstimmung mit der Aufsichtsbehörde und im Einklang des Stiftungszweckes festlegt.“

3.2 Gemäss Urkundentext ist es Zweck der Stiftung, Personen zu helfen, die im Dienste der römisch-katholischen Kirche, primär des Bistums Y._____, in irgendeiner Weise tätig waren bzw. sind (Art. 4 Bst. A Stiftungsurkunde). Dies soll durch die Bereitstellung von *Wohnung* (im Falle von Alter, Invalidität, Gebrechlichkeit und Erholungsbedürftigkeit) geschehen und, wenn die Mittel es erlauben, mit der Auszahlung von *Geldbeträgen* (in der Form von Studienhilfen, Renten, Ergänzungsleistungen, Lohn oder Lohnzusatzleistungen, vgl. Art. 4 Bst. B Stiftungsurkunde). Die Güter, mit denen die Stiftung ausgestattet und lebensfähig gemacht wird, sind in Art. 5 der Stiftungsurkunde („Mittel der Stiftung“) genannt: Dazu gehören Alters- und Pflege-, Mädchen-, Jugend-, Lehrlings- und Bildungsheime sowie Ferienhäuser; kantonale Beträge und weitere freiwillige Zuwendungen. Mit diesen Mitteln soll der Stiftungszweck verfolgt werden. Der tatsächliche Wille des Stifters ist insoweit klar, d.h. weder lücken- noch zweifelhaft und in sich stimmig formuliert. Insofern ist die Stiftungsurkunde betreffend die Zweckbestimmung keiner weiteren Auslegung bedürftig.

3.3 Dagegen argumentiert die Beschwerdeführerin im Wesentlichen, der Stifter habe bereits 1961 die Fondation errichtet und ihr verschiedene Grundstücke für den besonderen Zweck, nämlich die Führung von Alters- und Pflegeheimen, gewidmet. Im Jahre 1988 habe er sie überarbeitet. Es seien der Zweck neu definiert und die Organisationsstruktur verändert worden. Allerdings sei die Willensäusserung des Stifters auslegungsbedürftig. Der Stiftungszweck „per interpretationem“ und „gelebter Praxis“ habe nämlich stets die Führung von Alters- und Pflegeheimen zum Inhalt gehabt. Dies entspreche dem wirklichen Willen des Stifters. Die Stiftungsurkunde im

Kontext aber auch ausdrücklich in deren Art. 19 in fine sehe den Betrieb von Alters- und Pflegeheimen vor.

3.4

3.4.1 Die Argumentation der Beschwerdeführerin vermag nicht zu überzeugen. Zunächst ist festzuhalten, dass in den vorliegend massgeblichen Statuten von 1988 [die Stiftungsurkunde von 1961, auf die sich die Beschwerdeführerin bezieht, liegt im Übrigen nicht bei den Akten] der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen als Zweck nicht ausdrücklich genannt ist. Auch aus dem von der Beschwerdeführerin erwähnten Art. 19, der die „Zuweisung des Reinertrages“ regelt, geht ein derartiger Zweck weder explizit noch implizit hervor.

Aus den Statuten ergibt sich betreffend die Alters- und Pflegeheime einzig, dass diese neben Mädchen-, Jugend-, Lehrlings- und Bildungsheimen sowie Ferienhäuser (vgl. Art. 5 Stiftungsurkunde, „Mittel der Stiftung“) unterschiedslos, d.h. ohne spezifische Anweisung betreffend ihrem angeblich besonderen Zweck, als Vermögen in die Fondation eingebracht worden sind. Diese Grundgüter, Gebäude und Anlagen sind Teil des Vermögens der Stiftung, mit denen ihr Zweck zu erfüllen ist. Ausserdem können sie u.a. verkauft und mit Hypotheken belastet werden (Art. 5 Abs. 2 Stiftungsurkunde).

3.4.2 Aus der Aufgabe des „Bereitstellens einer Wohnung“ (Art. 4 Bst. B/a Stiftungsurkunde) kann ebenfalls nicht etwa gefolgert werden, der Hauptzweck der Beschwerdeführerin bestünde im Betrieb von Alters- und Pflegeheimen. Darüber hinaus ist mit keinem Wort etwa erwähnt, dass die Unterbringung der Hilfsbedürftigen in den stiftungseigenen Heimen zu erfolgen hätte. Aus der Widmung der Alters- und Pflegeheime als Stiftungsvermögen (Art. 5 Stiftungsurkunde) kann auch nicht abgeleitet werden, deren Betrieb stelle der eigentliche Zweck der Stiftung dar. Dies insbesondere deshalb nicht, weil die Grundstücke grundsätzlich uneingeschränkt Gegenstand von Verkaufsgeschäften sein können (Art. 5 Abs. 2 und Art. 7 Ziffer 6 Stiftungsurkunde). Auch haftet diesem Schluss eine gewisse Beliebigkeit an angesichts des Umstands, dass auch Mädchen-, Jugend-, Lehrlings-, Bildungsheime sowie Ferienhäuser gleichermassen der Stiftung gewidmet wurden. Zudem ist mit Blick auf den Zweck der Stiftung darauf hinzuweisen, dass sich dieser nicht allein darin erschöpft, pflegebedürftigen und betagten Menschen der römisch-katholischen Kirche *Pflege und Unterkunft* zur Verfügung zu stellen.

Gemäss Art. 4 Bst. B/b der Stiftungsurkunde besteht dieser ebenso in der *Förderung und Unterstützung* von Personen, die einen Dienst oder eine Aufgabe innerhalb der römisch-katholischen Kirche des Bistums Y._____ erfüllen bzw. erfüllen wollen. Die Hilfe an diese Personen erfolgt auf eine gänzlich andere Art und Weise, als in der Form der Leistungen, die ein Alters- und Pflegeheim erbringt. Ihnen sollen nicht nur Wohnung zur Verfügung gestellt, sondern auch Studienhilfen und Lohn bzw. Lohnzusatzleistungen ausgerichtet werden (Art. 4 Bst. B/b/aa und cc Stiftungsurkunde).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin geht die Auslegung der Stiftungsurkunde, den Betrieb von Alters- und Pflegeheimen als eigentlichen Stiftungszweck zu betrachten, zu weit. Es wird damit ein Zweck in die Anordnung hineingetragen, den sie nicht enthält.

3.4.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin weitgehend die Themen „Stiftungszweck“ und „Einsatz der der Stiftung gewidmeten Vermögenswerte“ vermengt. Worüber sich die Beschwerdeführerin auslässt, nämlich, wie die diversen Häuser effektiv genutzt worden sind, beschlägt indes nicht das Thema des Stiftungszwecks, sondern dasjenige der Bewirtschaftung ihres Vermögens. Der Stiftungszweck ist aber – wie ausgeführt (vgl. E. 3.2) – klar und nicht weiter auslegungsbedürftig. Da der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen statutarisch nicht verankert ist und die Beschwerdeführerin damit eine der notwendigen, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit nicht nachkommt, ist die Beschwerde bereits aus diesem Grunde abzuweisen und erübrigt sich auch ohne Weiteres die Abnahme (unsubstantiiert) angebotener Beweismittel wie Partei- und Zeugenverhöre.

3.5 Es bleibt, auf die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie durch die voranstehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizit widerlegt sind.

3.5.1 Die Beschwerdeführerin bringt zur Stützung ihrer Position vor, nur wenige Priester und gottgeweihte Personen hätten die Hilfe der Stiftung in Anspruch genommen. Somit habe der „ursprüngliche Zweck der Stiftung infolge Fehlens von Priestern und Ordensleuten seit 1988 eine ganz andere Bedeutung und Wirkung erhalten, so dass die Stiftung den eng formulierten Willen des Stifters auf Grund der vorhanden Kapazitäten [gemeint sind die Bettenkapazitäten in den

einzelnen Alters- und Pflegeheimen] ausgeweitet hat“ (Ziffer 36 Beschwerdeschrift). Die Beschwerdeführerin spricht denn betreffend dem Stiftungszweck selber von einer „ursprünglichen Unmöglichkeit“, die vorgelegen haben soll, weshalb von Beginn weg (also seit 1961) der Kreis der Destinatäre auf alle älteren und pflegebedürftigen Mitmenschen ausgedehnt worden sei.

Die Beschwerdeführerin verlangt mit diesem Vorbringen, ausserhalb der Stiftungsurkunde liegende Tatsachen zu berücksichtigten. Mit dieser Argumentation bestätigt sie aber zunächst vielmehr selber, dass der ursprüngliche und wirkliche Willen des Stifters gerade nicht im Betrieb von Alters- und Pflegeheimen für die Allgemeinheit bestand.

Wenig schlüssig bzw. widersprüchlich ist, weshalb der Bedarf nach Ausweitung des Stiftungszwecks erst seit 1988 aufgetreten sein soll, haben sich doch nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin seit 1961 in den Alters- und Pflegeheimen lediglich 5 bis 10 Priester (bei einer Bettenkapazität von über 149, vgl. Ziffer 41 Beschwerdeschrift) aufgehalten (Ziffer 7 Beschwerdeschrift) und in einigen Heimen hätten sogar zu keinem Zeitpunkt Priester gelebt (Ziffer 14 Beschwerdeschrift). Inwiefern sich die übrigen Aufgaben, die sich die Stiftung ebenfalls zum Zweck gesetzt hat (Art. 4 Bst. B/b Stiftungsurkunde), als unerfüllbar erwiesen haben, hat die Beschwerdeführerin weder behauptet noch erklärt. Schliesslich steht im Widerspruch hierzu das Schreiben des Bischofs von Y._____ vom 23. Juni 1988 (Beilage 1), wonach „[...] les nombreux et généreux services que l'oeuvre considérée rendus et rend depuis déja plusieurs années soit au bénéfice de prêtres démunis ou isolés, soit en lien avec la diaconie de l'Eglise, [...]“ ausdrücklich gewürdigt werden. Es darf deshalb davon ausgegangen werden, dass entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, der Stiftungszweck offensichtlich nicht unerreichbar war.

Nicht nachvollziehbar dargelegt hat die Beschwerdeführerin, warum aber unter den von ihr beschriebenen Umständen der Stiftungszweck bei der Überarbeitung im Jahre 1988 vom Stifter selber nicht dahingehend korrekt abgeändert worden ist, so dass dieser mit seinem mittlerweile offenbar gewandelten tatsächlichen Willen übereinstimmt. Wäre allein der Betrieb von Alters- und Pflegeheimen – in Abweichung von Art. 4 Bst. A der Stiftungsurkunde – für einen unbeschränkten Personenkreis seit der Errichtung der Stiftung im

Jahre 1961 stets der eigentliche Zweck gewesen, der dem „wirklichen Willen des Stifters“ sowie der „gelebten Praxis“ entsprochen haben soll, ist nicht einzusehen, weshalb die Statuten bei der Überarbeitung im Jahre 1988 nicht in diesem Sinne formuliert worden sind und dieses für ihn angeblich zentrale Ziel explizit in die Zweckbestimmung aufgenommen worden ist. Aufgrund dieses Vorgehens des Stifters sowie der Tatsache, dass sein ursprünglicher Wille offensichtlich nicht im Betrieb von Alters- und Pflegeheimen für die Allgemeinheit bestand sowie der klar formulierten Zweckbestimmung in den Statuten, besteht kein Anlass, ausserhalb der Stiftungsurkunde liegende Tatsachen, die höchstens einen gewandelten Stiftungswillen zum Ausdruck bringen könnten, zu berücksichtigen. Andernfalls würde dies zu einer unzulässigen Abänderung der Stiftungsurkunde führen (E. 2.4).

3.5.2 Die Beschwerdeführerin bringt im Weiteren vor, der Stiftungsrat habe bereits 1961 zusammen mit der Aufsichtsbehörde die uneingeschränkte Aufnahme von alten und pflegebedürftigen Mitmenschen verfügt (Ziffer 9, S. 4 Beschwerdeschrift), bzw. mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde [vorliegend der Bischof von Y._____, vgl. S. 15 Stiftungsurkunde] gestützt auf Art. 20 der Stiftungsurkunde von 1988 im dargelegten Sinne ausgeweitet (Ziffer 34 und S. 12 Beschwerdeschrift). Demnach kann der Stiftungszweck in analogiam zu Art. 86 ZGB geändert werden, wenn deren ursprünglicher Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, so dass die Stiftung dem Willen des Stifters offenbar entfremdet worden ist.

Diese Behauptung hat die Beschwerdeführerin allerdings nicht nachgewiesen; schriftliche Dokumente etwa in Form einer förmlichen Genehmigung einer Statutenänderung fehlen. Unerfindlich würde dennoch bleiben, warum dieses Vorgehen gewählt wurde, war dem Stifter das „Problem“ doch seit 1961 – also bei der Überarbeitung im Jahre 1988 seit bereits 27 Jahren – bekannt und hätte – wie erwähnt – von ihm zu diesem Zeitpunkt mit Leichtigkeit selber behoben werden können bzw. müssen.

3.6 Hinsichtlich der übrigen im Merkblatt aufgeführten Voraussetzungen ist zu bemerken, dass die Beschwerdeführerin diese ebenfalls nicht erfüllt oder deren Erfüllung zumindest fraglich ist, wie eine summarische Prüfung zeigt:

3.6.1 So fällt bei Auflösung der Fondation das Stiftungsvermögen u.a. dem Bistum Y._____ zu. Ein Bistum (oder Diözese) ist ein territorial abgegrenzter kirchlicher Verwaltungsbezirk. Das Bistum Y._____ verwaltet [Anzahl] Dekanate, [Anzahl] Regionen und [Anzahl] Pfarreien (vgl. [Titel]; Ordner 2005, herausgegeben vom Bistum Y._____, S. 12). Die Bistumsleitung befasst sich mit vielfältigen Aufgaben wie der Ausbildung der Priester und der Einrichtung von Seelsorgediensten, um einige wenige zu nennen. Es verfügt zudem über eine eigene Gerichtsbarkeit (vgl. Beilage 19, Auszug aus der Homepage des Bistums Y._____ vom 31. August 2004). Damit ist offensichtlich, dass die Aufgaben eines Bistums gänzlich anderen Inhalts sind als der behauptete Stiftungszweck der Beschwerdeführerin. Zwar hätte das Bistum das ihm zukommende Vermögen im Rahmen der Zwecksetzung der Beschwerdeführerin zu verwenden (Art. 19 Stiftungsurkunde). Ob es allerdings in der Lage ist, Alters- und Pflegeheime zu führen oder sich in ähnlicher Weise für betagte und pflegebedürftige Mitmenschen einzusetzen, ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht ohne Weiteres gegeben. Ob die Beschwerdeführerin das Kriterium der „Unwiderruflichkeit der Zwecksetzung“ (2.3.3 Bst. B) erfüllt, ist deshalb zumindest fraglich.

3.6.2 Die Beschwerdeführerin handelt sodann nicht im Allgemeininteresse (E. 2.3.3 Bst. C). Gemäss Art. 4 der Statuten ist der Kreis der Begünstigen nicht offen, sondern auf Priester und gottgeweihte Personen sowie solche Menschen, die sich um die katholischen Kirche verdient gemacht haben, beschränkt (E. 3.1). Für die zu Begünstigenden besteht betreffend die Verteilung der vorhanden Mittel eine Prioritätenliste (Art. 4 Bst. C Stiftungsurkunde). Wenngleich im Sinne des Allgemeininteresses die einzelnen Alters- und Pflegeheimen der Beschwerdeführerin „unabhängig von der Abstammung und der Herkunft allen Hilfe suchenden, betagten und pflegebedürftigen Mitmenschen offen stehen“, so beurteilt sich der Zugang zu den Heimen nicht anhand des Destinatärkreises der Stiftungsurkunde selber. Wie ausgeführt (E. 3.2), ist die Führung der Altersheime nicht Stiftungszweck sondern Stiftungsmittel.

3.6.3 Schliesslich kann – entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin – aus der Befreiung von der direkten Bundessteuer nicht auf die Uneigennützigkeit geschlossen werden (E. 2.3.2 Bst. D), da diesem Umstand lediglich Indizwirkung zukommt. Ein Alters- und

Pflegeheim ist auch nicht bereits aus dem Grund gemeinnützig, weil es subventioniert wird (E. 2.3.2). Die Beschwerdeführerin verfolgt, wie sich anhand der Zwecksetzung gezeigt hat (E. 3.4), eigene Interesse zu Gunsten Angehöriger der römisch-katholischen Kirche, auch wenn sie mit ihrem im Glauben fussenden Handeln im Endeffekt allen Mitmenschen dienen will.

4.
Die Beschwerde ist abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Der Beschwerdeführerin wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der Kammerpräsident: Die Gerichtsschreiberin:

Thomas Stadelmann Iris Widmer

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: