

Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 9. Juli 2010

Ein Verband, der sich der Förderung des Ansehens und der beruflichen Stellung sowie der Durchführung der Aus- und Weiterbildung von in einem bestimmten öffentlich-rechtlichen Bereich tätigen Personen widmet, erfüllt dadurch noch keinen öffentlichen Zweck, sondern stellt vielmehr einen klassischen Berufsverband dar. Daran ändert sich auch nichts, wenn eine Fachpublikation sowie offizielle Drucksachen herausgegeben und anerkannte Fachprüfungen durchgeführt werden, solange keine spezifischen Spartenrechnungen vorliegen.

Sachverhalt:

1. Mit Gesuch um Steuerbefreiung vom 16. November 2009 wegen Verfolgung öffentlicher Interessen gelangte der Verband X (im Folgenden: Verband) an die Kantonale Taxationskommission. Da für die Beurteilung der Steuerbefreiung bei der direkten Bundessteuer die kantonale Steuerverwaltung zuständig ist, wies diese das Gesuch mit Entscheid vom 13. Januar 2010 ab mit der Begründung, die Zwecksetzung sei zweifelsfrei ideell. Mit der Beschränkung der Zwecksetzung lediglich auf A. und B. im X. fehle es an einem umfassenden gemeinnützigen Zweck, wie er für die Steuerbefreiung einer juristischen Person notwendig sei.

2. Gegen diesen Entscheid erhob die Vertreterin des Gesuchstellers mit Schreiben vom 13. Februar 2010 Rekurs (recte: Beschwerde) mit den Begehren: 1. Der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 13. Januar 2010 sei aufzuheben, und es sei dem Gesuch des Verbands um Steuerbefreiung von der direkten Bundessteuer gemäss Art. 56 lit. b DBG und um Aufnahme in die Liste derjenigen Institutionen, an die freiwillige Zuwendungen vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig sind, stattzugeben. 2. Eventualiter sei dem Verband eine teilweise Steuerbefreiung von der direkten Bundessteuer zu gewähren und 3. Alles unter o/e Kostenfolge zulasten der Steuerverwaltung.

Zur Begründung führte sie insbesondere aus, der Verband verfolge öffentliche Interessen gemäss Art. 56 lit. b DBG und erfülle die im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 genannten Voraussetzungen. Der 19xx gegründete Verband sei als Verein organisiert und habe 750 Mitglieder. Der Verband organisiere die Ausbildung für den Erwerb des Eidgenössischen Fachausweises, die Weiterbildung von A. anlässlich von Fachtagungen, gebe die Fachzeitschrift für X. in drei Sprachen heraus und übernehme für den Bund die Herausgabe des offiziellen Sicherheitspapiers, welches von den A. verwendet werden müsse. Art. xx des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB) vom 10. Dezember 1907 halte fest, dass die kantonalen Aufsichtsbehörden

den die Aufgabe hätten, für die Aus- und Weiterbildung der im X. tätigen Personen besorgt zu sein. Gemäss Art. 4 lit. c der X-Verordnung müsse für die Ernennung oder Wahl zum A. der Eidgenössische Fachausweis vorliegen. Die Aufsichtsbehörden der Kantone der Zentralschweiz, der Nordwestschweiz und der Ostschweiz hätten an den Verband den Auftrag erteilt, die Ausbildung und Weiterbildung der A. vorzunehmen. Das Vorgehen für die Grundausbildung sei im Konzept beschrieben, welches unter Ziffer 4 erwähne, dass diese Kantone mit der Einführung einer neuen Grundausbildung dem gesetzlichen Auftrag nachgekommen seien. Es bestehe dementsprechend ein Leistungsauftrag des Gemeinwesens an den Verband. In der Romandie und im Tessin hingegen werde gemäss der «Convention de collaboration intercantonale des cantons latins en matière de formation du personnel de l'X» die Ausbildung der A. durch die kantonalen Aufsichtsbehörden vorgenommen. Es sei im Übrigen längerfristig geplant, dass die Romandie und der Kanton Tessin die Ausbildung ebenfalls an den Verband delegiere, sobald die Ausbildung auf Französisch stehe.

Gemäss Art. 28 Abs. 2 des Berufsbildungsgesetzes sei der Verband eine sogenannte zuständige Organisation der Arbeitswelt, welche mit Genehmigung des Bundes die Zulassungsbedingung, Lerninhalte, Qualifikationsverfahren, Ausweise und Titel regle. Der Verband stehe unter der Aufsicht des Eidgenössischen Amtes für Berufsbildung (BBT) für die Durchführung der Fachausbildung der A. Die Organisation der Kurse werde vom Bildungszentrum für Wirtschaft und Dienstleistung in Bern durchgeführt, da der Verband nicht über die notwendigen organisatorischen und räumlichen Kapazitäten verfüge. Nur der Verband könne die Prüfungen für die Deutschschweiz, die Romandie und das Tessin anbieten und durchführen. Er nehme daher auch beim Erwerb des Eidgenössischen Fähigkeitsausweises eine öffentliche Aufgabe wahr und es könne jede handlungsfähige Person mit Schweizer Bürgerrecht diese Dienstleistung in Anspruch nehmen und die Ausbildung und die Prüfung absolvieren. Ohne den Verband würde es längerfristig in der ganzen Schweiz keine A. geben respektive Nachwuchs fehlen, weil sie keinen Eidgenössischen Fachausweis und somit nicht über die notwendigen beruflichen Qualifikationen verfügen würden. Zudem würde die notwendige berufliche Weiterbildung der A. mit Fachtagungen und Publikationen nicht mehr stattfinden können. Die ganze Arbeit der Z. könnte nicht mehr erledigt werden. In letzter Konsequenz gäbe es in der Schweiz keine C., keine D., E., F. und vieles mehr, wenn es den Verband nicht gäbe.

Gemäss Kreisschreiben Nr. 12 müssten die Mittel unwiderruflich für immer dem steuerbefreiten Zweck verhaftet sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person habe das Vermögen an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was in den Statuten festzuhalten sei. Das Kapital des Vereins bleibe im Kreis und dürfe nicht an die Vereinsmitglieder fallen. Ihre finanziellen Mittel seien deshalb ausschliesslich und unwiderruflich dem Zweck zu widmen. Wie bereits schon im Gesuch erwähnt, würde man in der Generalversammlung vom 11. Juni 2010 über die Abänderung von Art. 27 beschliessen. Aus all diesen Gründen sei zusammenfassend festzuhalten, dass der Verband mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben betraut sei und entgegen der Ansicht der Vorinstanz keineswegs Selbsthilfe und ideelle Zwecke verfolge.

3. Mit Vernehmlassung vom 16. Juni 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Zwecksetzung des Vereins könne aufgrund der Statuten weder als öffentlich noch als gemeinnützig betrachtet werden. Durch die Förderung und Unterstützung der A. verfolge der Verein zwar nicht direkt wirtschaftliche oder kommerzielle Zwecke, diene aber mehrheitlich Selbsthilfeszwecken. Es handle sich dabei um einen eigentlichen Berufsverband. Dass dies einen Berufsstand mit öffentlichen Aufgaben betreffe, ändere nichts an der Tatsache, dass ein Berufsverband weder öffentliche noch gemeinnützige Zwecke verfolge. Auch andere Berufsverbände wie Feuerwehr, Polizei, Spitalärzte, Richter, Anwälte und Notare, welche ebenfalls Berufsgattungen vertreten würden, welche schliesslich im Dienste der Öffentlichkeit stehen würden, seien nicht steuerbefreit. Hinzu komme, dass sich die Zwecksetzung und die Förderung und Unterstützung des Vereins lediglich auf A. und B. im X. beschränken würden. Damit sei auch der Destinatärkreis zu eng gefasst, als dass von einer gemeinnützigen, auf eine unbeschränkte Vielzahl von Personen ausgerichtete Tätigkeit und Förderung gesprochen werden könne.

4. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i. V. m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Im vorliegenden Fall unterliegt der Beurteilung, ob es sich beim Verband X. um eine juristische Person handelt, welche öffentliche Zwecke verfolgt und demnach von der direkten Bundessteuer zu befreien ist.

3. a) Gemäss Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit.

b) Beim Verein «Verband X» handelt es sich unbestrittenermassen um eine juristische Person im Sinne von Art. 60 ff. ZGB (Art. 1 der Statuten). Es bleibt somit zu prüfen, ob diese juristische Person öffentliche Zwecke verfolgt.

4. Die Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass sich die juristische Person im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens betätigt. Es handelt sich dabei um Institutionen, die von Privaten gegründet und geführt oder von der öffentlichen Hand zusammen mit Privaten in privatrechtlicher Form als gemischtwirtschaftliche Unternehmen betrieben werden. Gegenstand der Tätigkeit können grundsätzlich die gleichen Aufgaben sein, die in der Regel vom Gemeinwesen zu bewältigen sind, wie Lieferung von Wasser und Elektrizität, Gasversorgung über ein Leitungsnetz, Führung von Altersheimen und Spitälern usw. Die Steuerbefreiung ist gerechtfertigt für Träger von Aufgaben von der Art, wie sie das Gemeinwesen selber oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben, also Tätigkeiten, welche die ausführenden juristischen Personen sachlich als Organe des Gemeinwesens erscheinen lassen. Eine Tätigkeit wird aber ohne Weiteres als öffentliche Aufgabe anerkannt, wenn der Rechtsträger durch öffentlich-rechtlichen Akt damit betraut worden ist (vgl. zum Ganzen Greter in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, Art. 56 DBG N 35 ff., Kreisschreiben [KS] Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 8. Juli 1994; Hans Wipfli, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Dissertation Basel 2000, S. 241 ff.; Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Dissertation Zürich 1998, S. 199 ff.)

Juristische Personen, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, haben grundsätzlich keinen Anspruch auf Steuerbefreiung, auch wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen. Vorbehalten bleibt eine (gegebenenfalls teilweise) Steuerbefreiung, falls eine juristische Person durch einen öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist und darüber hinaus die ausschliessliche und unwiderrufliche (dauernde) Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck in den Statuten stipuliert wird. Das heisst, dass die Eigenmittel der juristischen Person im Falle einer Auflösung der betreffenden juristischen Person stets an die öffentliche Hand oder eine steuerbefreite Institution mit gleicher oder ähnlicher Zwecksetzung zu fallen haben und keine Dividenden (zumindest keine übermässigen) ausgeschüttet werden. Auch in diesem Fall muss die vorgegebene Zwecksetzung konkret und überprüfbar tatsächlich verwirklicht werden. Es genügt nicht, die steuerbefreite, im öffentlichen Zweck liegende Tätigkeit bloss statutarisch zu proklamieren. Der Begriff des öffentlichen Zwecks ist restriktiv auszulegen (vgl. zum Ganzen Greter in: a.a.O., Art. 56 DBG N 39; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, Art. 56 N 41 ff.; KS Nr. 12 der ESTV, a.a.O., Ziffer II 1 und 4; Hans Wipfli, a.a.O., S. 241 ff.; Reto Kuster, a.a.O.; Entscheid des Bundesgerichts (BGE) 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009, E. 2.2 und 2.3).

a) Im vorliegenden Fall setzt sich der Verband X. gemäss Art. 2 der Statuten für die Förderung des Ansehens und der beruflichen Stellung der im X. tätigen Personen; der Durchführung von Massnahmen im Bereich der Aus- und Weiterbildung, insbesondere durch Veranstaltung von Grundkursen, Prüfungsvorbereitungskursen und vom Bund anerkannten Berufsprüfungen und höheren Fachprüfungen; die Durchführung von Fachveranstaltungen; die Herausgabe und Unterstützung von Fachpublikationen und

Betrieb einer Homepage; die Herausgabe von Drucksachen; die Stellungnahme zu Entwürfen für Erlasse im Fachbereich und die Pflege der Kollegialität zwischen den Mitgliedern und mit verwandten Organisationen im In- und Ausland ein.

b) Beim Beschwerdeführer handelt es sich um einen eigentlichen Berufsverband. Zweck des Verbandes ist die Wahrung der Interessen seiner Mitglieder. Es wird kein eigentliches öffentliches Interesse verfolgt, sondern es wird versucht, die Stellung der einzelnen Mitglieder zu stärken, womit der Selbsthilfeszweck beim Verband klar im Vordergrund steht. Auch reicht es für eine Steuerbefreiung nach Art. 56 lit. g DBG nicht aus, dass eine Person eine öffentliche Aufgabe, wie in casu A., wahrnimmt, sondern die juristische Person selbst muss öffentliche Zwecke verfolgen.

Ein Erwerbszweck liegt dann vor, wenn eine juristische Person eine auf Erzielung von Ertrag gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit ausübt oder mit anderen Worten gewinnstrebig ist (vgl. Reto Kuster, a.a.O., S. 204). Aus den mit Schreiben vom 1. Juli 2010 eingereichten Erfolgsrechnungen betreffend die Jahre 1998–2008 ist zu entnehmen, dass der Verband auch eine Drucksachenverwaltung betreibt und die Verbandstätigkeit aus dem Gewinn dieser Sparte finanziert. Diese Drucksachenverwaltung mit Umsätzen ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren, d.h. der Verband verfolgt diesbezüglich einen Erwerbszweck.

Es kann somit festgehalten werden, dass der Verband sowohl einen Selbsthilfe- wie auch einen Erwerbszweck verfolgt, weshalb eine generelle Steuerbefreiung nicht gewährt werden kann. Die Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

5. Es bleibt somit zu prüfen, ob allenfalls bezüglich der in Art. 3 lit. c der Statuten verankerten Durchführung von Massnahmen im Bereich der Aus- und Weiterbildung, insbesondere durch Veranstaltung von Grundkursen, Prüfungsvorbereitungskursen und vom Bund anerkannten Berufsprüfungen und höheren Fachprüfungen, eine partielle Steuerbefreiung zu gewähren ist.

a) Bei einer teilweisen bzw. partiellen Steuerbefreiung wechselt das System von der subjektiven zur objektiven Steuerbefreiung. Befreit wird nicht die juristische Person als Subjekt, es werden vielmehr bestimmte Gewinne und ein bestimmtes Kapital von der Steuerpflicht ausgenommen. Das betroffene Subjekt bleibt steuerpflichtig (vgl. Kuster, a.a.O., S. 265). Voraussetzung für eine partielle Steuerbefreiung ist, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind. Unabdingbar ist somit eine nach allgemein anerkannten Grundsätzen geführte Buchhaltung und darauf basierend eine Jahresrechnung, welche einerseits die entsprechenden Spartenaktiven und -passiven sowie den Spartenerfolg und die darauf basierende Fondsveränderung, d.h. das dieser Sparte zuzurechnende kumulierte Kapital, welches nicht besteuert werden soll, nachweist. Ausserdem müssen die Mittel ausschliesslich und unwiderruflich öffentlichen Zwecken gewidmet sein (vgl. KS Nr. 12 der ESTV, a.a.O., Ziffer II 5; Greter, a.a.O., Art. 56 DBG N 26; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 56 N 47).

b) Die Vertreterin des Beschwerdeführers hält im Schreiben vom 1. Juli 2010 bezüglich der Aus- und Weiterbildung der A. fest, dass die fachliche Ausbildung der A. vom Verband übernommen werde. Der Verband stelle die Referenten und Dozenten. Die Infrastruktur werde vom Bildungszentrum für Wirtschaft und Dienstleistung in Bern zur Verfügung gestellt. Dies bedeute, dass das Bildungszentrum für Wirtschaft und Dienstleistung in Bern die ganze Organisation der Ausbildung übernehme und die Schulungsräume zur Verfügung stelle bzw. organisiere. Das Bildungszentrum für Wirtschaft und Dienstleistung in Bern vereinnahme die Studiengebühren und bezahle sich daraus seinen ganzen Verwaltungsaufwand. Ein allfälliger Überschuss werde jeweils als Darlehen zugunsten des Verbandes stehen gelassen und könne bei Bedarf, falls die Ausbildung nicht kostendeckend sein sollte, verwendet werden. In den Jahresrechnungen des Verbandes fehle die entsprechende Bilanzposition, dies um zu verdeutlichen, dass das Darlehen ausschliesslich für die Ausbildung der A. verwendet werde.

c) Die dem Steuergericht vorliegenden Jahresrechnungen des Verbandes sind in den Sparten Allgemeine Verwaltung, Verbandsorgan (Zeitschrift) und Drucksachenverwaltung unterteilt. Bezüglich der Aus- und Weiterbildung der A. sind in den Betriebsrechnungen weder ein entsprechender Spartenerfolg noch in den Vermögensnachweisen die zweckgebundenen Aktiven und Passiven ausgewiesen. Bilanzen im klassischen Sinne sind nicht errichtet worden. Eine Spartenrechnung bezüglich der Aus- und Weiterbildung fehlt somit – wie auch die Vertreterin des Beschwerdeführers im Schreiben vom 1. Juli 2010 richtig festhält – gänzlich. Die Voraussetzung, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnungsmässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind, ist somit in casu nicht erfüllt. Auch die vom Bildungszentrum für Wirtschaft und Dienstleistung in Bern vom 1. Juli 2010 datierte und nachträglich erstellte Bestätigung über ein nicht bilanziertes Darlehen vermag die Voraussetzung an eine Spartenrechnung nicht zu erfüllen.

Auch die zweite Voraussetzung, wonach die Mittel ausschliesslich und unwiderprüflich öffentlichen Zwecken gewidmet sein müssen, ist im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Zwar hat der Verband anlässlich der Generalversammlung vom 11. Juni 2010 Art. 27 der Statuten dahingehend abgeändert, dass bei Auflösung des Verbandes das verbleibende Verbandsvermögen einer anderen wegen Verfolgung eines öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks steuerbefreiten Institution mit Sitz in der Schweiz zugewendet wird, jedoch wurde gleichzeitig mit der Wahl des neuen Präsidenten der Sitz des Verbandes gemäss Artikel 2 der Statuten in den Kanton Zürich verlegt, weshalb das Steuergericht darüber nicht mehr befinden kann.

Ob die Aus- und Weiterbildung für A. eine partielle Steuerbefreiung grundsätzlich rechtfertigen würde, kann somit aufgrund der erwähnten fehlenden Voraussetzungen offen bleiben. Demnach erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

Aus all diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.– aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...