

TG_OBERGERICHT TVR 2008 Nr. 21 vom 8. Mai 2007

Tg Obergericht, 2007-05-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg_obergericht_TVR_2008_Nr._21

FR: TG_OBERGERICHT TVR 2008 Nr. 21 du 8 mai 2007

IT: TG_OBERGERICHT TVR 2008 Nr. 21 del 8 maggio 2007

Regeste

Gewinnsteuer, Steuerbarkeit unechter Mitgliederbeiträge eines Vereins, Steuerumgehung

Erwägungen

E. 1

Erbringt ein Verband versicherungsähnliche Leistungen und ist er gleichzeitig als Versicherungsvermittler tätig, ist die Wahl der Rechtsform des Vereins als Konstrukt zum Zwecke der Steuerersparnis zu werten. Wird dadurch lediglich versucht, die Mitgliederbeiträge, bei denen es sich um eigentliche Versicherungsprämien handelt, als steuerbefreite Leistungen qualifizieren zu lassen, ist der Tatbestand der Steuerumgehung grundsätzlich erfüllt (E. 3).

E. 2

Besteht zwischen den vom Verband an dessen Mitglieder erbrachten Leistungen und den Passivmitgliederbeiträgen ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang, so sind diese als «unechte» Mitgliederbeiträge zu qualifizieren (E. 4). Nachdem durch die Steuerverwaltung im Juli 2006 beim Verband A, organisiert in der Rechtsform eines Vereins, eine Buchprüfung vorgenommen worden war, wurde dieser am 6. Februar 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern der Jahre 2004 und 2005 veranlagt. Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 8. Mai 2007 ab. Dagegen liess der Verband A bei der Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Dieser wurde mit Entscheid vom 30. November 2007 bezüglich der Besteuerung der Passivmitgliederbeiträge und zweier Überweisungen an den Verein X abgewiesen. Die dagegen erhobene Beschwerde weist das Verwaltungsgericht ebenfalls ab. Aus den Erwägungen:

E. 3

a) Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (§ 76 Abs. 1 StG, Art. 24 Abs. 1 StHG). Gemäss § 81 Abs. 1 StG beziehungsweise Art. 26 Abs. 1 StHG sind die (statutarischen) Mitgliederbeiträge an die Vereine und die Einlagen in das Vermögen der Stiftungen nicht zum steuerbaren Gewinn zu rechnen. (...) b) Vorliegend ist zum einen strittig, inwiefern die Passivmitgliederbeiträge als «echte» Mitgliederbeiträge im Sinne von § 81 Abs. 1 StG beziehungsweise Art. 26 Abs. 1 StHG zu qualifizieren sind. Umstritten sind des Weiteren die von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2004 und 2005 an den Verein X überwiesenen Beträge, die von der Steuerverwaltung als «reine Gewinnverschiebungen» bezeichnet werden. Die Beschwerdeführerin hat für sich als Rechtsform den Verein nach Art. 60 ff. ZGB gewählt. Diese Rechtsform bildet die Grundlage für die von ihr geltend gemachte Steuerbefreiung ihrer Passivmitgliederbeiträge sowie der von ihr als «Mitgliederbeiträge» bezeichneten Überweisungen an den Verein X. Sowohl von der Vorinstanz als auch von der Steuerverwaltung wird demgegenüber eine

wirtschaftliche Betrachtungsweise postuliert. Vorliegend drängt es sich auf, die steuerrechtlich relevanten Tatbestände vorweg unter diesem Gesichtspunkt zu beurteilen, wobei sich die Frage der Steuerumgehung stellt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine Steuerumgehung dann anzunehmen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint; (2.) wenn anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären; und (3.) wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zu Grunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2007 vom 7. April 2008, E. 4.1, mit Verweis auf BGE 131 II 627 E. 5.2; StR 59/2004 S. 127; Urteil 2A.470/2002 vom 22. Oktober 2003, E. 4.1; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, VB zu Art. 109 bis 121 N. 43 ff; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 31 ff., je mit weiteren Hinweisen). Die Beweislast für 91 Nr. 21 das Vorliegen sämtlicher objektiven und subjektiven Voraussetzungen trägt die Veranlagungsbehörde. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Er ist erbracht, wenn für die vom Steuerpflichtigen getroffene ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl kein anderes Motiv als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar ist (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu Art. 109 bis 121 N. 46). c) In Art. 2 der Vereinsstatuten der Beschwerdeführerin vom 1. Juli 1996 (nachfolgend «Statuten») wird unter dem Zweck festgehalten, dass diese eine «Fürsorgeeinrichtung» sei und sich für den Ausbau des Schutzes des Arbeitnehmers und seiner Familie gegen die Folgen unverschuldeter Notlage, wie Krankheit, Unfall oder dergleichen, einsetze. Dabei könne die Beschwerdeführerin ihren Aktiv- und Passivmitgliedern Unterstützungsleistungen ausrichten. Ein Rechtsanspruch darauf bestehe jedoch nicht. Die Beschwerdeführerin betreibe kein Versicherungsgeschäft auf eigene Rechnung und trage somit auch kein Versicherungsrisiko. Ungeachtet dieser Zweckumschreibung sind jedoch diverse Umstände festzustellen, die darauf schliessen lassen, dass die Rechtsform des Vereins in erster Linie und missbräuchlich in der Absicht, Steuern einzusparen, gewählt wurde. aa) Als erstes fällt auf, dass die Organisationsform der Beschwerdeführerin gemäss ihren Statuten faktisch derjenigen einer Kapitalgesellschaft entspricht, welche allerdings allein durch den «Verwaltungsrat» beherrscht wird. Die Generalversammlung setzt sich einzig aus den Aktivmitgliedern zusammen; den Passivmitgliedern steht an der Generalversammlung kein Stimmrecht zu. Aktivmitglieder sind unbestrittenermassen lediglich die drei Vorstandsmitglieder. Diese bilden offenbar gleichzeitig auch den als «Verwaltungsrat» bezeichneten Vorstand des «Vereins». Der Verwaltungsrat konstituiert sich zudem selbst. Ausserdem bestellt er die Kontrollstelle – als drittes Organ nebst der Generalversammlung und dem Verwaltungsrat – selbst. Den drei willensbildenden Aktivmitgliedern stehen rund 5'000 Passivmitglieder gegenüber. Damit bestimmen lediglich drei Personen über die von rund 5'000 Mitgliedern einbezahlten Beiträge, ohne dass Letztere auf die Willensbildung des Vereins und damit auf die Verwendung der finanziellen Mittel irgendwie Einfluss nehmen könnten. Vor dem Hintergrund, dass es sich

gemäss Statuten und gemäss Deklaration der Beschwerdeführerin bei ihr um einen Verein mit «ideeller Zwecksetzung» handeln soll, der sich für den Ausbau des Schutzes des Arbeitnehmers und seiner Familie gegen die Folgen unverschuldeter Notlage, wie Krankheit, Unfall oder dergleichen, einsetze, erscheint bereits diese Konstellation als zumindest ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen im Sinne der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung. bb) Ins Auge sticht weiter, dass über das Produkt «P» den Mitgliedern diverse Leistungen gemäss einem ausführlichen Katalog angeboten werden. Wie sich sowohl dem Beitrittserklärungs-Formular in den Akten der Steuerverwaltung als auch der Dokumentation im Internet entnehmen lässt, werden über die drei Produkte «P 1», «P 2» und «P 3», je abgestuft entsprechend der Höhe der Mitgliederbeiträge, Unterstützungsleistungen für die Bereiche «Gesundheit», «Brillen und Fassung, Kontaktlinsen», «Zahnbehandlung und Dentalhygiene», «Haushaltshilfe / Kinderbetreuung / Hilfsmittel», «Transporte / Rettung», «Ausland» (Notfallbehandlungen), «Geburtengeld», «Medikamente nichtpflichtig und Impfungen» sowie «Erfahrungsmedizin und Vorsorgeuntersuchungen» in Aussicht gestellt. (...) Aufgrund des Beitrittsformulars und dem detaillierten Leistungskatalog der Beschwerdeführerin für das Produkt «P» 1 bis 3 muss zumindest von einem (Zusatz-)versicherungs-ähnlichen Konstrukt ausgegangen werden, bei welchem die Mitgliederbeiträge eigentliche Versicherungsprämien darstellen. Der gesamte (Internet-)Auftritt der Beschwerdeführerin enthält – mit Ausnahme der herunterladbaren Statuten – keinen Hinweis darauf, dass es sich bei ihr um einen Verein handelt. Vielmehr bezeichnet sich die Beschwerdeführerin als «Fachstelle für Versicherungsfragen». Auch unter der Rubrik «über uns» bezeichnet sich die Beschwerdeführerin als «Ihr starker und zuverlässiger Partner im Bereich Versicherungen». Weiter wird dort ausdrücklich festgehalten, dass sie sich seit 1996 «als neutraler und unabhängiger Versicherungsberater» ganz in den Dienst ihrer «Kunden» (und nicht etwa der Vereinsmitglieder) stelle. Angeboten wird weiter eine «persönliche Beratung und Betreuung in Deutsch, Italienisch und Französisch», ein «leistungsstarkes Angebot», ein «fundiertes Fachwissen in allen Versicherungsbereichen» sowie «Rabatte bei den Zusatzversicherungen». Der Auftritt enthält gleichzeitig einen Verweis auf die «VAG-Registernummer X», das heisst auf eine nach dem VAG erteilte Registernummer. Vor diesem Hintergrund wird ein potentielles Mitglied realistischerweise nicht von einem Vereinsbeitritt ausgehen, sondern vielmehr seinen Beitritt in Erwartung der versicherungsähnlichen Leistungen für den «Versicherungsfall» und der übrigen angebotenen Dienstleistungen erklären. Auch unter diesem Gesichtspunkt scheint die Wahl der Rechtsform des «Vereins» als sachwidrig. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass gemäss Art. 7 VAG Versicherungsunternehmen die Rechtsform der Aktiengesellschaft oder der Genossenschaft haben müssen. In diesen Rechtsformen stellen die Versicherungsprämien ohne weiteres steuerbaren Ertrag dar. Auffallend ist weiter, dass – obwohl die Beschwerdeführerin selbst erklärt, dass sie nicht dem Versicherungsaufsichtsgesetz unterstehe – sie im Besitz einer VAG-Registernummer ist.

cc) Die Beschwerdeführerin ist weiter als eigentliche Versicherungsvermittlerin tätig. Allerdings nimmt sie diese Funktion nicht als «neutrale und unabhängige» Stelle wahr, wie in ihrer Dokumentation beziehungsweise in ihrem Internet-Auftritt erklärt, sondern vielmehr in Abhängigkeit zu den Versicherungsunternehmen, mit welchen sie vertraglich verbunden ist. Unbestrittenermassen arbeitete die Beschwerdeführerin mit der K als Vertragskrankenkasse bis Ende 2002 zusammen; aktuelle Vertragspartnerin ist gegenwärtig offenbar die L-Versicherung. Wie der «Vermittlervereinbarung» zwischen der L und der

Beschwerdeführerin zu entnehmen ist, erhält die Beschwerdeführerin für die Vermittlung von Einzelversicherungsverträgen von der L-Versicherung als Auftraggeberin Provisionen. Entsprechendes gilt für die von der Beschwerdeführerin selbst beauftragten Versicherungsagenten gemäss dem Muster-Agenturvertrag. Die von der Beschwerdeführerin beauftragten Agenten erhalten ihrerseits «Werbeprovisionen» für die Gewinnung von Mitgliedern mit dem Produkt «P», abgestuft nach «P» 1 bis 3 und den jeweiligen Altersklassen. Als weiteres «Kerngeschäft» der Beschwerdeführerin muss somit nebst dem (Zusatz-)versicherungs-ähnlichen Produkt «P» auch die Tätigkeit als Versicherungs-Vermittlerin qualifiziert werden. d) Insgesamt ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin nebst ihrem Angebot des Produkts «P», welches als (Zusatz-)versicherungsähnliches Produkt zu qualifizieren ist, in ihrer Haupttätigkeit als eigentliche Versicherungsvermittlerin agiert. Dem entspricht auch der gesamte Auftritt der Beschwerdeführerin, insbesondere im Internet. Der sich aus Art. 2 der Statuten ergebende «ideelle» Zweck des Vereins (Fürsorgeeinrichtung, Schutz des Arbeitnehmers und seiner Familie gegen die Folgen unverschuldeter Notlage, wie Krankheit, Unfall oder dergleichen) erscheint damit lediglich vorgeschoben. Zwar gilt der Grundsatz, dass jedermann frei ist, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt (erlaubte Steuerplanung). Diese Freiheit besteht grundsätzlich auch in der Wahl der Rechtsform (vgl. Richner/ Frei/Kaufmann, a.a.O., VB zu Art. 109 bis 121, N. 37 ff.). Angesichts der dargestellten Umstände erweist sich jedoch die Wahl der Rechtsform des Vereins für die Beschwerdeführerin unter den gegebenen Umständen als ungewöhnlich, sachwidrig und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen. Inwiefern angesichts des angebotenen Produkts «P» ein Verstoß gegen Art. 7 VAG vorliegt, kann dahingestellt bleiben. Ein anderes Motiv als dasjenige der Steuerersparnis (Steuerbefreiung von Mitgliederbeiträgen) ist vorliegend jedenfalls schlichtweg nicht erkennbar. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Steuerbefreiung würde zweifellos auch zu einer erheblichen Steuerersparnis führen. Die Voraussetzungen für die Qualifizierung der gewählten Rechtsform des Vereins in Bezug auf die vorliegend zur Diskussion stehende Steuerbefreiung als eigentliche Steuerumgehung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind somit erfüllt. Bereits aus diesem Grund müsste die Steuerbefreiung der strittigen Passivmitgliederbeiträge einerseits und die geschäftsmässige Begründung der – als «Mitgliederbeiträge» bezeichneten – Überweisungen an den Verein X andererseits verweigert werden. Dessen ungeachtet sind die strittigen Positionen nachfolgend (E. 4 und 5) auch unter den von der Vorinstanz und der Steuerverwaltung im Einzelnen untersuchten Gesichtspunkten zu prüfen. (...)

E. 4

Näher einzugehen ist als Erstes auf die umstrittene steuerliche Qualifizierung der Passivmitgliederbeiträge. a) Wie erwähnt (E. 3. a vorstehend), gelten (statutarische) Mitgliederbeiträge gemäss § 81 Abs. 1 StG beziehungsweise Art. 26 Abs. 1 StHG als steuerbefreit. Die Vorinstanz und die Steuerverwaltung qualifizieren die Passivmitgliederbeiträge der Beschwerdeführerin als «unechte Mitgliederbeiträge», die der Steuerbefreiung nicht unterliegen. Dem hält die Beschwerdeführerin – unter Bezugnahme auf verschiedene Kommentarstellen zu Art. 66 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (Lutz, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 66 DBG N. 7; Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N. 14 § 69 StG ZH) – entgegen, dass die Passivmitgliederbeiträge im vorliegenden Fall als steuerfrei zu gelten hätten, da sie statutarisch festgelegt seien. Diese Auffassung geht fehl.

Mit einlässlicher Begründung legt die Vorinstanz dar, dass die gesetzliche Befreiung der Mitgliederbeiträge von der Steuerpflicht dann nicht zum Tragen kommt, wenn ihnen der Charakter einer Gegenleistung für empfangene, individuell ausgerichtete Leistungen zukommt – dies auch dann, wenn diese Beiträge statutarisch vorgesehen sind. Nicht zu folgen ist der Auffassung der Beschwerdeführerin, dass die Rechtsprechung zur Mehrwertsteuer nicht auch im Bereich der Gewinnsteuer massgebend sein soll. Auch bei der vorliegend zur Diskussion stehenden Qualifizierung der Beiträge als echte oder unechte Mitgliederbeiträge geht es um die Frage des Leistungsaustausches beziehungsweise des wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Leistung und Gegenleistung. Im Urteil 2A_233/1997 vom 25. August 2000, E. 10, hat das Bundesgericht festgehalten, dass Mitgliederbeiträge, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den von einem Verein für seine Mitglieder erbrachten Leistungen stehen, nicht als steuerbefreite Mitgliederbeiträge qualifiziert werden könnten. Ein derartiger enger wirtschaftlicher Zusammenhang ist vorliegend bezüglich der Mitgliederbeiträge einerseits und den Leistungen der Beschwerdeführerin (Unterstützungsleistungen aus dem Produkt «P» 1 bis 3 und übrige angebotene Dienstleistungen, wie Beratung, Rabatte bei Zusatzversicherungen, Versicherungsvermittlung etc.) andererseits klar gegeben. Daran ändert nichts, dass die Gewinnsteuer und die Mehrwertsteuer unterschiedliche Zweckbestimmungen haben. Selbst wenn tatsächlich eine gewisse Anzahl von Mitgliedern der Beschwerdeführerin nicht einem der Produkte «P» 1 bis 3 angeschlossen wären, was jedoch nicht erstellt ist, wäre auch bezüglich dieser Mitglieder von einem engen wirtschaftlichen Konnex zwischen den Mitgliederbeiträgen und den – nebst den Unterstützungsleistungen angebotenen – übrigen Dienstleistungen auszugehen, zumal auf diese unbestrittenermassen ein (individueller) Rechtsanspruch besteht. (...) e) Insgesamt müssen die (Passiv-)Mitgliederbeiträge der Beschwerdeführerin aufgrund des engen wirtschaftlichen Zusammenhanges mit den Gegenleistungen der Beschwerdeführerin – seien es die in Abhängigkeit der monatlichen Beiträge definierten Unterstützungsleistungen aus dem Produkt « P » 1 bis 3 oder seien es die anderen Dienstleistungen, auf welche allfällige Passivmitglieder ohne «P» Anspruch haben – als unechte Mitgliederbeiträge qualifiziert werden. Die Beschwerde erweist sich somit auch in dieser Hinsicht als unbegründet. Entscheid vom, 10. September 2008 ×
JavaScript errors detected Please note, these errors can depend on your browser setup. If this problem persists, please contact our support. Contact Support Close

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.