

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00029 vom 30. November 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-11-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00029

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00029 du 30 novembre 2022

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00029 del 30 novembre 2022

Regeste

Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern ab 2017) | [Verneinung der Steuerbefreiung einer paritätischen Berufskommission wegen öffentlicher Zweckverfolgung; Gutheissung einer teilweisen Steuerbefreiung im Bereich der Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 des Entsendegesetzes]. Der Beschwerdegegner ist das auf nationaler Ebene tätige paritätische Vollzugsorgan zur Anwendung und Durchsetzung des allgemeinverbindlichen Gesamtarbeitsvertrages (E. 4.2). Ein offener Destinatärkreis ist zu verneinen. Die Tätigkeit des Beschwerdegegners dient hauptsächlich den unmittelbaren wirtschaftlichen oder persönlichen Eigeninteressen der Mitglieder, weshalb diesbezüglich von einem Selbsthilfzweck auszugehen ist. Eine Steuerbefreiung aufgrund der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks fällt unter diesen Umständen mangels Verfolgung des Allgemeininteresses sowie mangels Uneigennützigkeit ausser Betracht (E. 4.3). In der Auflösungsklausel des Beschwerdegegners ist keine explizite Zuwendung des (Rest-)Vermögens an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung vorgesehen. Das Erfordernis einer unwiderruflichen Zweckbindung der einer steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel ist somit nicht bzw. einzig für die Sparte "Kontrollaufgaben gemäss Entsendegesetz" erfüllt (E. 4.4). Gutheissung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2022.00029 SB.2022.00030 Urteil der 2. Kammer vom 30. November 2022
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführer, gegen Verein A vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdegegner, betreffend Steuerbefreiung (Staats- und Gemeindesteuern ab 2017 sowie direkte Bundessteuer ab 2017), hat sich ergeben: I. Der Verein A ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB, mit Sitz in Zürich. Gemäss Art. 2 der Vereinsstatuten bezweckt der Verein A die gemeinsame Durchführung und Durchsetzung (Vollzug) der gesamtarbeitsvertraglichen Bestimmungen sowie weiterer von den Sozialpartnern oder vom Staat übertragener Aufgaben. Am 10. Oktober 2017 ersuchte der Verein A um Steuerbefreiung aufgrund einer öffentlichen Zweckverfolgung, zumindest betreffend die Wahrnehmung von Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die flankierenden Massnahmen bei entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern und über die Kontrolle der in Normalarbeitsverträgen vorgesehenen Mindestlöhne vom 8. Oktober 1999 (Entsendegesetz, EntsG). Das kantonale Steueramt teilte dem Verein A mit Schreiben vom 29. April 2019 mit, dass eine teilweise Steuerbefreiung grundsätzlich in Betracht käme, eine solche jedoch eine Ergänzung der

Vereinsstatuten voraussetze. Nach erfolgter Revision der Statuten wurde der Verein A mit Verfügung vom 5. Juli 2019 wegen der Verfolgung öffentlicher Zwecke teilweise, d. h. in Bezug auf die Sparte "Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG", von der Staatssteuer, den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit. Die Steuerbefreiung wurde rückwirkend ab der Steuerperiode 2017 gewährt, jedoch nur insofern, als dass für diesen Zeitraum nicht bereits rechtskräftige Einschätzungen vorlagen. Das kantonale Steueramt wies die durch den Verein A erhobene Einsprache am 27. April 2021 ab und bestätigte die verfügte teilweise Steuerbefreiung. II. Die gegen den Einspracheentscheid erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 25. März 2022 gut und befreite den Verein A ab der Steuerperiode 2017 wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von den Staats- und Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer. III. Mit Beschwerde vom 13. Mai 2022 beantragte das kantonale Steueramt die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 27. April 2021. Mit Präsidialverfügung vom 16. Mai 2022 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2022.00029 (Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern ab 2017) und SB.2022.00030 (Steuerbefreiung direkte Bundessteuer ab 2017). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragte am 16. Juni 2022 die Gutheissung der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer. Der Verein A liess mit Beschwerdeantwort vom 18. August 2022 die Abweisung der Beschwerde sowie die Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen. Zu einer weiteren Eingabe des kantonalen Steueramts vom 30. August 2022 bezog der Verein A am 7. Oktober 2022 Stellung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich das Steueramt der Stadt J nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Steuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuern ab 2017 (SB.2022.00029) und Steuerbefreiung direkte Bundessteuer ab 2017 (SB.2022.00030) betreffen dieselbe juristische Person und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 16. Mai 2022 zu Recht vereinigt wurden.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die zweitinstanzliche Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 3.1

Nach § 61 lit. g StG im Einklang mit Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) wie auch nach Art. 56 lit. g DBG 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. Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 müssen für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Es muss sich um eine juristische Person handeln ((1) - "Juristische Person"), wobei Stiftungen und Vereine im Vordergrund stehen. Die steuerbefreite Aktivität muss ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Zielsetzung der juristischen Person darf daher nicht mit Erwerbszwecken oder sonst eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Mitgliedern bzw. Gesellschaftern verknüpft sein ((2) - "Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung"). Bei gemischter Zweckverfolgung ist eine teilweise Steuerbefreiung möglich. Weiter müssen die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich, d. h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was unabänderlich statutarisch festzuhalten ist ((3) - "Unwiderruflichkeit der Zweckbindung"; nachfolgend: Auflösungsklausel). Schliesslich wird verlangt, dass die vorgegebene Zwecksetzung auch tatsächlich verfolgt bzw. verwirklicht werden muss. Die blossе statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht ((4) - "tatsächliche Tätigkeit") (Kreisschreiben Nr. 12 Ziff. II; Marco Greter/Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 56 DBG N. 27 f. ; VGr, 23. Februar 2022, SB.2021.00114, E. 3.2; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00077, E. 3.2).

E. 3.2

Als gemeinnütziger Zweck im steuerrechtlichen Sinn gilt die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig Opfer erbracht werden (Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, S. 465 ff.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 61 StG N. 65; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00078, E. 5.1; VGr, 4. Juni 2014, SB.2013.00111, E. 2.2). Damit die Tätigkeit einer juristischen Person als gemeinnützig bezeichnet werden kann, muss vorliegen: die Verfolgung des Allgemeininteresses; Uneigennützigkeit sowie keine unternehmerische Tätigkeit (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG, Teil I, 2. A., Basel 2019, Art. 56 N 85 f.).

E. 3.2.1

Die Verfolgung des Allgemeininteresses einer Tätigkeit liegt vor, wenn sie aus gesellschaftlicher Sicht als förderungswert angesehen wird. Grundsätzlich fallen alle Tätigkeiten darunter, die zum Aufgabenbereich eines Gemeinwesens gehören, einschliesslich Tätigkeiten in wirtschaftlichen Bereichen (M. Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, S. 468 f.). Die Bundesverfassung bezeichnet eine Vielfalt von förderungswürdigen Zielen, wie etwa die Sozialziele (Art. 41 Bundesverfassung (BV)) (Greter/Greter, Art. 56 DBG, N. 29). Ob eine bestimmte Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung. Ein

Interesse der Allgemeinheit wird jedoch nur angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung zukommt, grundsätzlich offen ist. Ein Wirken, das nur dem engen Kreis wie etwa den Mitgliedern eines Vereins oder den Angehörigen eines bestimmten Berufes zukommt, wird nicht als gemeinnützig betrachtet. Ebenfalls abgesprochen wird die Gemeinnützigkeit Musik-, Gesang-, Turn- und Sportvereinen, soweit diese bloss unterhaltenden Charakter haben (vgl. Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, S. 469 ff. mit Hinweisen).

E. 3.2.2

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 (vgl. BGE 114 Ib 277; BGr, 21. März 2017, 2C_835/2016, E. 2.3; BGr, 17. Oktober 2011, 2C_162/2011, E. 3.2). Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinn fehlt, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden (BGr, 21. März 2017, 2C_385/2016, E. 2.3.1; Greter/Greter, Art. 56 DBG N. 32). 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, die ideelle, gesellige oder vorwiegend persönliche, wissenschaftliche oder wirtschaftliche Interessen ihrer Mitglieder verfolgen, können deshalb nicht von der Steuerpflicht befreit werden. Diese Institutionen stehen zwar häufig im allgemeinen öffentlichen Interesse und fördern 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, wenn die spezifischen steuerrechtlichen Kriterien der Gemeinnützigkeit vorhanden sind. Der steuerrechtliche Begriff der Gemeinnützigkeit ist wesentlich enger als der Begriff der ideellen Tätigkeit (Richner et al., § 61 N. 69 f.; VGr, 11. November 2020, SB.2020.00077, E. 5.1).

E. 3.3

Bezüglich der öffentlichen Zweckverfolgung gilt, dass es sich bei den öffentlichen Zwecken nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln kann, die – im Gegensatz zur Gemeinnützigkeit – eng an die Staatsaufgaben anzulehnen sind und grundsätzlich kein Opferbringen verlangen. Derartige Aufgaben können neben dem Gemeinwesen auch privatrechtlichen oder gemischtwirtschaftlichen juristischen Personen übertragen werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/4). Die Verfolgung von öffentlichen Zwecken setzt voraus, dass sich die juristische Person im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens betätigt. Zur Steuerbefreiung berechtigen grundsätzlich nur Aufgaben von der Art, wie sie das Gemeinwesen selber oder von ihm unmittelbar beauftragte Rechtsträger ausüben, also Tätigkeiten, welche die ausführenden juristischen Personen – bei gemischter Zweckverfolgung bezogen auf den entsprechenden Teilbereich – sachlich als Organe des Gemeinwesens erscheinen lassen. Um Steuerbefreiungstatbestände nicht sachwidrig ausufern zu lassen, ist der Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv auszulegen (vgl. Greter/ Greter, Art. 56 DBG N. 37; Marco Greter/Alexander Greter in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., Basel 2022, Art. 23 StHG N. 32 f.).

E. 3.4

Eine (gegebenenfalls teilweise) Steuerbefreiung ist bei einer öffentlichen Zweckverfolgung mit untergeordnetem Erwerbs- oder Selbsthilfzweck möglich, wenn die juristische Person durch öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, die Aufgabe in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfüllt, keine Dividenden ausgeschüttet werden, die juristische Person einer gewissen Aufsicht des Gemeinwesens untersteht und ihr Eigenkapital statutarisch ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet ist (BGE 131 II 1 E. 3.3; Kreisschreiben Nr. 12, Ziff. II/4). Wirtschaftspolitischen Verbänden kommt in der Regel keine Steuerfreiheit zu, da deren Tätigkeiten häufig auf die Förderung der Interessen eines Berufsstands oder eines bestimmten Erwerbszweigs ausgerichtet sind. Nach dem geltenden Recht wird von diesem restriktiven Erfordernis dann abgewichen, wenn diese Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke von untergeordneter Bedeutung sind oder wenn eine solche juristische Person durch öffentlich-rechtlichen Akt mit einer öffentlichen Aufgabe betraut worden ist (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 56 N. 59). Die Übertragung durch einen besonderen Akt braucht nicht zwingend in einer Gesetzesnorm zu bestehen, sondern kann sich auch aus anderen Umständen ergeben. Als Beispiele können ein Beschluss des zuständigen Organs des Gemeinwesens, eine Leistungsvereinbarung oder das Bestehen einer angemessenen Vertretung des Gemeinwesens im Vorstand der juristischen Person genannt werden. Bei nur teilweiser Steuerbefreiung ist eine Spartenrechnung zu führen (BGr, 28. Dezember 2010, 2C_383/2010, E. 2.2, Greter/Greter, Art. 56 DBG N. 39b).

E. 4.1

Im Gewerbe D hält ein Gesamtarbeitsvertrag (nachfolgend: GAV) diverse Mindestvorschriften über die branchenspezifischen Löhne und Arbeitsbedingungen fest. Im Jahr 2016 bzw. 2020 wurden die betreffenden GAV-Bestimmungen allgemeinverbindlich erklärt (vgl. Bundesratsbeschluss über die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrages für das Gewerbe D von 2016 bzw. 2020).

E. 4.2

Der Beschwerdegegner ist das auf nationaler Ebene tätige paritätische Vollzugsorgan zur Anwendung und Durchsetzung des allgemeinverbindlichen GAV (nachfolgend: ave. GAV). Vereinsmitglieder und gleichzeitig Vertragsparteien des ave. GAV sind der Verband F sowie die beiden Gewerkschaften G und H. Der Beschwerdegegner bezweckt die gemeinsame Durchführung und Durchsetzung (Vollzug) der gesamtarbeitsvertraglichen Bestimmungen sowie weiterer von den Sozialpartnern oder vom Staat übertragener Aufgaben. Hierzu zählen Kontrollen in dem ave. GAV unterstellten Betrieben über die Einhaltung der normativen Bestimmungen. Solche Kontrollen finden insbesondere im Bereich des Entsendegesetzes statt. Sie erfolgen somit, wenn Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer von ausländischen Entsendebetrieben zur Verrichtung von Arbeitsleistungen in die Schweiz gesandt worden sind. Der Beschwerdegegner zählt zu seinen Aufgaben weiter die Ausfällung und den Einzug von Konventionalstrafen, die finanzielle und administrative Unterstützung der Regionalen Paritätischen Berufskommissionen (RPBK) sowie die Behandlung bzw. Schlichtung allfälliger Streitigkeiten zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern. Zudem nimmt er die Funktion als Rekursinstanz gegen Entscheide der RPBK ein, er erteilt Rechtsauskünfte und bietet Arbeitgebern und Arbeitnehmern, Behörden und Rechtsvertretern Beratungen bei Fragen zum ave. GAV an. Überdies werden

Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen durchgeführt (vgl. Art. 2 und 5 der Statuten des Beschwerdegegners vom 23. April 2014, ergänzt am 23. Mai 2019; nachfolgend: Statuten).

E. 4.3

Hinsichtlich der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke durch den Beschwerdegegner ist anzumerken, dass der von ihm als paritätische Berufskommission verfolgte Zweck aus gesellschaftlicher Sicht förderenswert ist. Durch den Vollzug und die Durchsetzung der Bestimmungen des ave. GAV werden die soziale Sicherheit und der Arbeitsfrieden in den betreffenden Branchen gestärkt und dem Missbrauch im Bereich von Lohn- und Sozialleistungen vorgebeugt. Die Wirkung der Tätigkeit des Beschwerdegegners ist jedoch auf das Gewerbe D beschränkt. Einzig in diesen Bereichen erwerbstätige Personen können von Leistungen des Beschwerdegegners wie etwa von Rechtsberatungen oder Weiterbildungen profitieren. Die Arbeitsplatz- respektive Betriebskontrollen, deren Vollzug dem Beschwerdegegner obliegt, sowie allfällige Sanktionen im Falle einer Verletzung der rechtlichen Vorgaben, begünstigen in erster Linie wiederum die in den betreffenden Branchen beschäftigten Personen, keine Dritten. Ein offener Destinatärkreis ist unter diesen Umständen zu verneinen. Die Tätigkeit des Beschwerdegegners dient hauptsächlich den unmittelbaren wirtschaftlichen oder persönlichen Eigeninteressen der Mitglieder, weshalb diesbezüglich von einem Selbsthilfeszweck auszugehen ist. Eine Steuerbefreiung aufgrund der Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks fällt unter diesen Umständen mangels Verfolgung des Allgemeininteresses sowie mangels Uneigennützigkeit ausser Betracht.

E. 4.4

Für die Beurteilung einer allfälligen (teilweisen) Steuerbefreiung des Beschwerdegegners aufgrund einer öffentlichen Zweckverfolgung sind zunächst die vier Grundvoraussetzungen für eine Steuerbefreiung zu prüfen. Näher einzugehen ist dabei zuerst auf das Erfordernis der unwiderruflichen Zweckbindung der Vereinsmittel, wobei hinsichtlich der Tätigkeit des Beschwerdegegners differenziert werden muss.

E. 4.4.1

Unproblematisch erscheint die statutarische Regelung des Beschwerdegegners in Bezug auf die Kontrolltätigkeit im Bereich des Entsendegesetzes. Diesbezüglich wurde Art. 12 der Statuten am 23. Mai 2019 wie folgt ergänzt: "Die nach Auflösung des Vereins verbleibenden Mittel betreffend die Sparte Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG sind einer steuerbefreiten Institution mit Sitz in der Schweiz mit gleicher oder ähnlicher Zielsetzung zuzuwenden. Eine Verteilung unter die Mitglieder ist ausgeschlossen". Diese Regelung in der Auflösungsklausel schliesst eine Mittelverwendung zu nicht steuerbefreiten Zwecken im Fall der Liquidation des Beschwerdegegners eindeutig aus. Wie der Wortlaut der Bestimmung jedoch unmissverständlich festhält, ist eine Zuwendung an steuerbefreite Institutionen einzig für verbleibende Mittel betreffend die Sparte "Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG" vorgesehen.

E. 4.4.2

Im Übrigen hält die statutarische Auflösungsklausel des Beschwerdegegners fest: "Das Vermögen, welches nach Erledigung aller Verbindlichkeiten verbleibt, ist zwingend zweckgebunden für Vollzugs- und/oder Bildungsaufgaben zugunsten aller Arbeitgeber respektive Mitarbeitenden der Branchen einzusetzen". Es stellt sich die Frage, ob die Mittel des Beschwerdegegners mit dieser Regelung ebenfalls unwiderruflich, d. h. für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sind. Während dies bei einer Verwendung des

Vermögens zugunsten von Vollzugsaufgaben im Zusammenhang mit dem ave. GAV zutreffen mag, erscheint eine Vermögensverwendung für nicht näher definierte Bildungsaufgaben zugunsten aller Arbeitgeber respektive Mitarbeitenden der Branchen dagegen zweckfremd. Der Vollzug des ave. GAV soll hauptsächlich Lohn- und Sozialdumping in den unterstellten Branchen entgegenwirken. Der Beschwerdegegner hat hingegen keinen Bildungsauftrag gegenüber seinen Mitgliedern. Er führt in diesem Zusammenhang vielmehr selbst aus, seine Tätigkeit im Bereich des Anbietens von Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen sei zwar statutarisch geregelt, jedoch nicht direkt dem Vollzug des ave. GAV zuzuordnen. Die aktuelle statutarische Regelung in Art. 12 der Statuten ermöglicht es dem Beschwerdegegner allerdings im Falle seiner Liquidation das gesamte (Rest-)Vermögen, – bis auf die Sparte betreffend die Kontrollaufgaben gemäss Entsendegesetz – für Bildungsaufgaben zugunsten seiner Mitglieder zu verwenden. Eine solche Mittelverwendung entspricht jedoch nicht der eigentlichen Zweckverfolgung des Beschwerdegegners. Hinzu kommt, dass in der Auflösungsklausel des Beschwerdegegners keine explizite Zuwendung des (Rest-)Vermögens an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung vorgesehen ist. Das Erfordernis einer unwiderruflichen Zweckbindung der einer (allfällig) steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel ist somit nicht bzw. einzig für die Sparte "Kontrollaufgaben gemäss Entsendegesetz" erfüllt. Daran ändert eine allfällige Aufsicht des Staatssekretariats für Wirtschaft (nachfolgend: SECO) über die Verwendung der Vollzugskostenbeiträge für den ave. GAV-Vollzug entgegen der Ansicht des Beschwerdegegners nichts, denn eine statutarische Regelung über die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung ist unabdingbar. Der Auffassung, gemäss welcher eine Vermögensbildung des Beschwerdegegners durch Vereinnahmung der Vollzugskostenbeiträge gar nicht möglich sei, kann ebenfalls nicht gefolgt werden, ist eine Vermögensbildung doch beispielsweise durch freiwillige Zuwendungen an den Verein künftig nicht ausgeschlossen. Eine Steuerbefreiung des Beschwerdegegners kommt folglich einzig im Bereich "Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG" in Betracht, sofern die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

E. 4.5

Bei in die Schweiz entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Bereich D, die einen Arbeitgeber mit (Wohn-)Sitz im Ausland haben, ist der Beschwerdegegner gestützt auf Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 lit. a EntsG das zuständige Organ für die Kontrollen über die Einhaltung der minimalen Arbeits- und Lohnbedingungen des ave. GAV. Die betreffenden Bestimmungen wurden allgemeinverbindlich erklärt, weshalb sie gesetzlichen Regelungen gleichgestellt sind. Die Kontrolle über die Einhaltung der Bestimmungen im Entsendebereich ist eine öffentliche Aufgabe, mit welcher der Beschwerdegegner von Gesetzes wegen betraut worden ist. Der Vollzug des Gesetzes respektive die Tätigkeit des Beschwerdegegners wird durch das SECO beaufsichtigt, welches ihm diesbezüglich Weisungen erteilen kann (Art. 14 EntsG). Der Beschwerdegegner nimmt im Bereich des Entsendegesetzes somit eine öffentliche Aufgabe wahr und er untersteht diesbezüglich der Aufsicht des Gemeinwesens. Der Jahresrechnung 2019 des Beschwerdegegners kann zudem entnommen werden, dass die Einnahmen aus der Umsetzung der flankierenden Massnahmen im Entsendebereich weniger als 16 % der gesamten Einnahmen entsprechen, während die Kosten in diesem Bereich rund 27 % der Gesamtkosten des GAV-Vollzugs ausmachen. Der Beschwerdegegner verfolgt bei seiner Kontrolltätigkeit im Rahmen des Entsendegesetzes somit keine Erwerbszwecke und ein allfälliger Selbsthilfeszweck erscheint in diesem Bereich untergeordnet. Die Voraussetzung

der Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung ist somit erfüllt.

E. 4.6

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdegegner die statutarisch proklamierte Kontrolltätigkeit auch tatsächlich ausübt. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Delegation der Aufgaben des Beschwerdegegners an Hilfspersonen zu beurteilen ist. Der Beschwerdegegner hat seine Kompetenz zur Durchführung von Kontrollen delegiert, einschliesslich im Bereich des Entsendegesetzes. Während er selbst (einzig) das erforderliche Kernpersonal für die Sicherstellung der administrativen Arbeiten beschäftigt, nehmen die ihm angehörig Mitglieder G und H die für den Vollzug des ave. GAV vorgesehenen Kontrollen vor. Hierfür erhalten sie eine pauschale Entschädigung. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass eine Steuerbefreiung ein eigenes Tätigwerden erfordere, andernfalls steuerbefreite Gelder im Rahmen der Delegation der Vollzugstätigkeit an die Vereinsmitglieder und somit an nicht steuerbefreite Organisationen fliessen würden. Demgegenüber macht der Beschwerdegegner geltend, der Beizug von Hilfspersonen zur Erfüllung des öffentlichen Zwecks sei zulässig. Es sei nicht relevant, ob er seine Aufgaben durch eigenes Personal oder durch mandatierte Hilfspersonen erfülle. Massgebend sei, dass er für die Erfüllung der Aufgaben einstehe und diese tatsächlich wahrnehme. Letzterer Ansicht ist zu folgen: Entscheidend für eine (teilweise) Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke ist, dass die steuerbefreite juristische Person, welche durch öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut worden ist, diese in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfüllt (vgl. BGE 131 II 1 E. 3.3; BGr, 8. Dezember 2021, 2C_82/2021, E. 4.2). Die statutarische Zweckverfolgung, für welche eine Steuerbefreiung gewährt wird, muss effektiv umgesetzt werden. Der Beschwerdegegner untersteht hinsichtlich seiner Kontrolltätigkeit im Entsendebereich der Kontrolle des SECO und er allein trägt letztlich die Verantwortung für den Vollzug und die Durchsetzung des ave. GAV. Unter diesen Umständen ist eine tatsächliche Zweckverfolgung des Beschwerdegegners im Entsendebereich zu bejahen, womit sämtliche Voraussetzungen für eine teilweise Steuerbefreiung, beschränkt auf diesen Bereich erfüllt sind. Die (vereinigten) Beschwerden sind nach dem Gesagten somit gutzuheissen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1) und ihm ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung ist auch dem Beschwerdeführer nicht zuzusprechen, da kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand angefallen ist (vgl. Kaspar Plüss, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürichs [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

E. 6

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) erhoben werden. Die Beschwerde ist bis Ende 2022 an das Schweizerische Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, und ab 1. Januar 2023 an das Schweizerische Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, zu adressieren.

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