Urteilskopf

143 II 685

49. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Paritätische Kommission der zahntechnischen Laboratorien gegen Kantonales Steueramt Zürich (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_571/2016 / 2C_572/2016 vom 24. Oktober 2017

Regeste (de):
Art. 66 Abs. 1 DBG. Steuerrecht; Beiträge von Arbeitnehmern und -gebern gestützt auf den GAV einer Berufsbranche an denjenigen Verein, welcher für die Umsetzung des GAV zuständig ist.

Mitgliederbeiträge sind geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder (E. 3).

Zwar sind aufgrund des GAV nur die beiden Branchenverbände unmittelbare Vereinsmitglieder der Beschwerdeführerin, nicht aber die in diesen Verbänden organisierten Arbeitnehmer und Arbeitgeber. Dennoch leisten sie Beiträge zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks und stellen nach Sinn und Zweck von Art. 66 Abs. 1 DBG faktische Mitglieder der Beschwerdeführerin dar (E. 4).

Dasselbe gilt auch für die Angehörigen der vom GAV betroffenen Berufsbranche, die in keinem der beiden Branchenverbände Mitglieder sind (E. 5).

Der Zweck der Beschwerdeführerin, im Interesse aller in der Berufsbranche tätigen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Vollzug und die Einhaltung des GAV sicherzustellen, ist eine typische Vereinsaufgabe und nicht eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete wirtschaftliche Tätigkeit. Somit erfüllen die Leistungen der Personen nach E. 4 und 5 die Anforderungen, die Mitgliederbeiträge an einen Verein erfüllen müssen, und sind nicht zum steuerbaren Gewinn zu rechnen (E. 6).

Regeste (fr):
Art. 66 al. 1 LIFD. Droit fiscal; cotisations versées par les salariés et les employeurs conformément à la CCT d'un secteur professionnel à l'association compétente pour la mise en oeuvre de la CCT.

Les cotisations de membres sont des prestations en argent versées aux associations par leurs membres pour la poursuite du but commun dans l'intérêt de tous les membres (consid. 3).

Il est vrai que, d'après la CCT, seules les deux associations de la branche sont membres directement de la recourante, et non les salariés et employeurs membres de ces associations. Ceux-ci versent cependant des cotisations pour la poursuite du but commun, de sorte qu'ils constituent de fait des membres de la recourante, selon le sens et la portée de l'art. 66 al. 1 LIFD (consid. 4).

Il en va de même des personnes appartenant à d'autres branches professionnelles concernées par la CCT, qui ne sont membres d'aucune des deux associations de la branche (consid. 5).

Le but de la recourante, qui vise à garantir la mise en oeuvre et le respect de la CCT dans l'intérêt de tous les employeurs et salariés actifs dans la branche professionnelle, constitue un devoir typique de l'association et non une activité financière visant à la réalisation d'un bénéfice. Les prestations versées par les personnes concernées aux consid. 4 et 5 remplissent les conditions que les cotisations de membres versées à une association doivent remplir, et ne font pas partie du bénéfice imposable (consid. 6).

Regesto (it):

Art. 66 cpv. 1 LIFD. Diritto fiscale; contributi versati dai lavoratori e dai datori di lavoro sulla base del CCL di un ramo professionale all'associazione competente per l'attuazione del CCL.

I contributi dei membri sono delle prestazioni in denaro versate alle associazioni dai loro membri per la realizzazione dello scopo comune nell'interesse di tutti i membri (consid. 3).

È vero che, secondo il CCL, solo le due associazioni del ramo sono direttamente membri della ricorrente, non invece i lavoratori e i datori di lavori affiliati a dette associazioni. Questi ultimi versano però dei contributi per la realizzazione dello scopo comune di modo che, secondo il senso e la portata dell'art. 66 cpv. 1 LIFD, di fatto sono dei membri della ricorrente (consid. 4).

Lo stesso dicasi per le persone che appartengono ad altri rami professionali interessati dal CCL ma che non sono membri di nessuna delle due associazioni del ramo (consid. 5).

Lo scopo della ricorrente, volto a garantire l'attuazione e il rispetto del CCL nell'interesse di tutti i datori di lavori e lavoratori attivi nel ramo professionale, costituisce un tipico compito di un'associazione, non un'attività lucrativa tesa a realizzare un beneficio. Le prestazioni versate dalle persone indicate ai consid.i 4 e 5 adempiono pertanto le esigenze che devono essere soddisfatte dai contributi versati a un'associazione e non fanno parte dell'utile imponibile (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 686

BGE 143 II 685 S. 686

A. Der Verband zahntechnischer Laboratorien der Schweiz (VZLS) und die Schweizerische Zahntechniker-Vereinigung (SZV) haben

BGE 143 II 685 S. 687

am 2. Oktober 2003 einen Gesamtarbeitsvertrag (GAV) abgeschlossen, welcher vom Bundesrat mit Grundbeschluss vom 27. April 2004 schweizweit für allgemeinverbindlich erklärt wurde. Der GAV sieht vor, dass die dem GAV unterstellten Arbeitnehmer und Arbeitgeber monatliche "Vollzugskostenbeiträge" zu leisten haben und eine paritätisch zusammengesetzte Kommission errichtet wird, welche die Einhaltung der GAV-Bestimmungen in den Betrieben kontrolliert. Diese Funktion übernimmt die als Verein organisierte Paritätische Kommission der zahntechnischen Laboratorien der Schweiz (PK Zahntechnik), die gemäss ihren Statuten "die Zusammenarbeit der GAV- Vertragsparteien und den Vollzug des GAV" bezweckt und sich primär über "Berufs- und Vollzugskostenbeiträge gemäss GAV" finanzieren soll. Diese Beiträge beliefen sich im Jahr 2013 auf Fr. ... und wurden von der PK Zahntechnik als gewinnsteuerneutrale Mitgliederbeiträge deklariert. Mit Veranlagungsverfügung vom 20. April 2015 wurden diese Beträge als nicht von der Gewinnsteuer ausgenommene Mitgliederbeiträge qualifiziert und ertragsseitig aufgerechnet. Dadurch ergab sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ...

B. Das kantonale Steueramt hiess die dagegen erhobenen Einsprachen am 10. September 2015 teilweise gut.

Es hielt jedoch an der Aufrechnung der Beiträge fest, erhöhte hingegen die Steuerrückstellungen um Fr. ..., woraus bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 und der direkten Bundessteuer 2013 neu ein Reingewinn von Fr. ... und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. ... resultierte. Daraufhin gelangte die PK Zahntechnik an das Steuerrekursgericht, welches den Rekurs am 22. Januar 2016 guthiess und den steuerbaren Reingewinn für die Steuerperiode 2013 sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. ... festsetzte bei einem steuerbaren Eigenkapital von jeweils Fr. ... In der Folge gelangte das kantonale Steueramt an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und beantragte, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben und die Einspracheentscheide zu bestätigen. Das Verwaltungsgericht hiess mit Urteil vom 11. Mai 2016 die Beschwerde gut.

C. Die PK Zahntechnik legt mit Eingabe vom 20. Juni 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sei aufzuheben. Sie sei für die Staats- und Gemeindesteuern (1.1.-31.12.2013) mit einem steuerbaren Reingewinn von

Fr. ... und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... zu veranlagen. Für die direkte Bundessteuer (1.1.-31.12.2013) sei sie mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... zu veranlagen und vom Eigenkapital sei im Betrag von Fr. ... Vormerk zu nehmen. Das Verwaltungsgericht und das kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt ebenfalls die Abweisung der Beschwerde bezüglich die direkte Bundessteuer, soweit darauf einzutreten ist. Auf die Stellung eines Antrags betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern verzichtet sie hingegen. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C_572/2016) gut, soweit darauf einzutreten ist. Es hebt das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 11. Mai 2016 auf und bestätigt das Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Januar 2016. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (2C_571/2016) gut, soweit darauf einzutreten ist. Es hebt das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 11. Mai 2016 auf und bestätigt das Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 22. Januar 2016.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:
Direkte Bundessteuer

3. Fraglich ist, ob die Vollzugskostenbeiträge, welche sämtliche dem GAV unterstellten Arbeitnehmer und -geber an die Beschwerdeführerin leisten müssen, als Mitgliederbeiträge an einen Verein i.S.v. Art. 66 Abs. 1 DBG (SR 642.11) gelten und deshalb nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet werden.

3.1 Die Anerkennung von Mitgliederbeiträgen als echte erfolgsneutrale Vorgänge durch Art. 66 DBG bildet das Pendant zur Behandlung von Kapitalzuschüssen bei Kapitalgesellschaften, die nach Art. 60 DBG ebenfalls erfolgsneutrale Vorgänge darstellen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 5 zu Art. 66 DBG). Wie bei den Kapitalgesellschaften soll auch bei den Vereinen nicht steuerbarer Ertrag sein, was die Mitglieder für die Gesellschaft als finanzielle Grundlage für ihre Tätigkeit aufbringen. Zwar geht es bei Vereinen nicht um Kapitaleinlagen, sondern von den Vereinsmitgliedern zur Deckung der laufenden Aufwendungen zu erbringende

wiederkehrende Leistungen. Aufgrund der ausdrücklichen Gesetzesvorschrift sind die beiden Konstellationen trotzdem gleich zu behandeln (LUTZ/SCHERRER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, N. 6 zu Art. 66 DBG).

3.2 Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Mitgliederbeiträge geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse aller Mitglieder. Als steuerbarer Ertrag sollen die vom Verein neu erwirtschafteten Gewinne erfasst werden, nicht jedoch die von Vereinsmitgliedern zugeführten Mittel. Demgegenüber sind Mitgliederzahlungen, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen (des Mitglieds) geleistet werden, grundsätzlich nicht Mitgliederbeiträge. Im Einklang mit dieser Praxis können sogar solche Leistungen der Mitglieder, welche über die üblichen Jahresbeiträge hinausgehen, als steuerfreie Beitragszahlungen eingestuft werden, wenn sie kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllen: Die Verpflichtung zu diesen Zahlungen ist (wie die Jahresbeiträge der Mitglieder) in den Statuten vorgesehen, weiter wird sie hauptsächlich von Verbandsmitgliedern geleistet und von allen Verpflichteten gleichmässig erhoben; zudem beruhen die Beträge weder auf Gegenleistungen des Verbandes noch werden sie für die Förderung persönlicher Interessen des Mitglieds geleistet (Urteil 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 3.1.1). Der Umstand, dass (einzelne) einem Verein nicht angeschlossene Personen ebenfalls den Vollzugkostenbeitrag entrichten, spricht nicht gegen die grundsätzliche Qualifikation als Mitgliederbeitrag, soweit dieser von Vereinsmitgliedern stammt. Soweit er jedoch von Nichtvereinsmitgliedern bezahlt wird, liegen hingegen echte Erträge vor (Urteil 2A.692/2005 vom 13. Juni 2007 E. 3.2).

4. Die Gesetzesbestimmungen sind in erster Linie nach ihrem Wortlaut auszulegen. An einen klaren Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden. Abweichungen vom klaren Wortlaut sind indessen zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass er nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Norm, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Vom klaren Wortlaut kann ferner abgewichen werden, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann.

Im Übrigen sind bei der Auslegung alle herkömmlichen Auslegungselemente zu berücksichtigen, wobei das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus befolgt und es ablehnt, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (vgl. BGE 140 II 80 E. 2.5.3 S. 87; BGE 139 IV 62 S. 74 f.; je mit weiteren Hinweisen).

4.1 Die Vorinstanz hielt verbindlich fest, dass alleine der VZLS und die SZV Vereinsmitglieder der Beschwerdeführerin sind, nicht aber die in diesen Verbänden organisierten Arbeitnehmer und -geber. Zur Leistung des Vollzugskostenbeitrags verpflichtet sind wiederum die dem allgemeinenverbindlichen GAV unterstellten Arbeitnehmer und -geber der Zahntechnikerbranche, selbst wenn sie nicht Mitglied in einem der beiden Verbände (VZLS und SZV) sein sollten. Da die Vollzugskostenbeiträge auf Grundlage des GAV und nicht aufgrund einer Vereinsmitgliedschaft sowie einer damit verbundenen statutarischen Leistungspflicht erhoben werden, seien die geleisteten Beiträge nicht als steuerfreie Mitgliederbeiträge i.S.v. Art. 66 Abs. 1 DBG zu betrachten.

4.2 Die Beschwerdeführerin rügt, dass die Vorinstanz bei der Auslegung des Begriffs "Mitgliederbeiträge" einen rein formalistischen Ansatz verfolgt habe und auf die gesetzlichen sowie tatsächlichen Besonderheiten des Sachverhalts nicht eingegangen sei.

4.2.1 Das Steuerrecht folgt der Idee nach dem Zivilrecht, herrscht doch das Gebot der Einheit der Rechtsordnung. Dem Einheitsgebot kommt im Abgaberecht, das in enger Wechselwirkung zu vielfältigen weiteren Rechtsgebieten steht, besonders hohe Bedeutung zu (Urteil 2C_142/2014 vom 13. April 2015 E. 3.4.2 mit Hinweisen). Trotzdem sind nicht alle dem Zivilrecht entnommene Begriffe in einer Steuernorm nur im zivilrechtlichen Sinn zu verstehen, sondern die Bedeutung eines (zivilrechtlichen) Begriffs ist im Einzelfall durch Auslegung unter Berücksichtigung des steuerrechtlichen Kontextes zu gewinnen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 116 f. zu VB zu DBG).

4.2.2 Die Gründung der Beschwerdeführerin erfolgte gestützt auf den GAV Zahntechnik, welcher von den beiden Vereinen VZLS (Arbeitgeber) und SZV (Arbeitnehmer) abgeschlossen wurde. Der Zweck der Beschwerdeführerin ist es, den Vollzug des GAV sicherzustellen. Er ist nicht wirtschaftlicher Natur und durch den GAV vorgegeben. Dazu gehört, insbesondere die Einhaltung des GAV in

den Betrieben zu kontrollieren und damit letztlich den Arbeitsfrieden zwischen den Sozialpartnern zu überwachen. Aus dem Abschluss des GAV durch die beiden Vereine lässt sich ableiten, dass die Verfolgung des Zwecks durch die Beschwerdeführerin im Interesse aller Mitglieder der beiden Vereine liegt. Durch den GAV wird die Mitgliedschaft der Arbeitnehmer im VZLS und der Arbeitnehmer im SZV faktisch auf den gemeinsamen übergeordneten Verein erweitert.

4.2.3 Normalerweise könnte die Erhebung der Mitgliederbeiträge so ausgestaltet werden, dass sie von den beiden Verbänden an den übergeordneten Verband fliessen. Die jeweiligen Verbandsmitglieder würden ihre Beiträge ausschliesslich an den eigenen Verband leisten und die so erbrachten Mitgliederbeiträge wären ohne Weiteres steuerausgenommene Mitgliederbeiträge. Dieses Vorgehen ist der Beschwerdeführerin vorliegend wegen den Regeln zur Allgemeinverbindlichkeitserklärung von GAV jedoch verwehrt. Gemäss Ziff. 3.1 der Weisung des SECO vom November 2014 zur "Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen: Weisungen über Beiträge" müssen die Beiträge für die Überwachung des gemeinsamen Vollzugs eines GAV zwingend an eine paritätische Kommission bezahlt werden, die sich in der Rechtsform eines Vereins zu organisieren hat. Hintergrund der Bestimmung ist die negative Koalitionsfreiheit; es darf niemand verpflichtet werden, einer Vereinigung beizutreten, der er nicht angehören will (Art. 23 Abs. 3 BV). Trotzdem ist es legitim, dass die Nichtmitglieder Beiträge an den Vollzug des GAV leisten, denn die korrekte Umsetzung des GAV durch die Beschwerdeführerin liegt auch im Interesse der Nichtmitglieder. Dabei ist es für die Betroffenen weniger belastend, ihren Beitrag an die Beschwerdeführerin zu leisten als an einen der beiden Verbände, denen sie nicht angehören wollen. Zudem kann durch die Ausgliederung besser sichergestellt werden, dass die allgemeinverbindlich erklärten Beiträge korrekt für den bestimmten Zweck verwendet werden.

4.2.4 Diesen spezifischen Umständen ist im Sinne der Einheit der Rechtsordnung Rechnung zu tragen. Sämtliche Mitglieder der beiden Vereine leisten gestützt auf den GAV Vollzugskostenbeiträge zur Finanzierung der Beschwerdeführerin. Ihrer Funktion nach dienen sie als geldwerte Leistungen zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks; es sind Kapitalzuschüsse der Mitglieder zur Deckung der laufenden Aufwendungen, nur dass deren Vollzug an einen

übergeordneten Verein übertragen worden ist. Die massgebenden Anliegen von Art. 66 Abs. 1 DBG sind damit erfüllt und die Mitglieder der beiden Vereine aus steuerrechtlicher Sicht faktisch Mitglieder der Beschwerdeführerin. Die unmittelbare Mitgliedschaft der Beitragszahler zur Beschwerdeführerin fehlt bloss, weil dieser sowohl die Rechtsform als Verein als auch die Finanzierungsstruktur mittels indirekter Beitragsleistung durch die Bestimmungen zur Allgemeinverbindlichkeitserklärung von GAV vorgegeben sind. Die im GAV vorgesehene Pflicht zur Leistung der Vollzugskostenbeiträge ist dabei als Ersatz für die üblicherweise mit der Vereinsmitgliedschaft verbundene Beitragspflicht zu betrachten.

4.2.5 Die Qualifikation der indirekten Vollzugskostenbeiträge als Mitgliederbeiträge lässt sich daher mit dem Wortlaut von Art. 66 DBG vereinbaren. Sinn und Zweck der Norm, die bei einem Verein erwirtschaftete Erträge zu besteuern, nicht aber die für den Gemeinschaftszweck zur Verfügung gestellten Mittel (E. 3.1), gebieten vielmehr eine solche Auslegung der Norm.

5. Gleiches gilt auch hinsichtlich der Vollzugskostenbeiträge an die Beschwerdeführerin, die nicht von Mitgliedern des VLZS und SZV stammen, sondern von allen anderen Angehörigen der vom GAV betroffenen Berufsbranche.

5.1 Wie soeben gesehen, ist zur Qualifikation ihrer Zahlungen an die Beschwerdeführerin nicht die blosse Mitgliedschaft zum Verein beruhend auf dem Zivilrecht ausschlaggebend. Entscheidend ist, dass es sich bei den Beiträgen nicht um vom Verein selbst erwirtschaftete Erträge handelt, sondern um Gelder, die von (faktischen) Mitgliedern stammen, damit der Vereinszweck verfolgt werden kann.

5.2 Der Bundesrat hat den GAV Zahntechnik für allgemeinverbindlich erklärt, wodurch die Beschwerdeführerin ihren Vereinszweck auch im Interesse der Nichtmitglieder von VZLS und SZV verfolgt. Die Nichtmitglieder müssen als Folge in gleicher Weise wie die Mitglieder des VLZS und des SZV Vollzugskostenbeiträge leisten, die der Finanzierung der Beschwerdeführerin dienen, damit diese ihre vorgegebenen Aufgaben erfüllen kann. Die Nichtmitglieder von VZLS und SZV sind somit aufgrund des hoheitlichen Beschlusses wegen ihrer Angehörigkeit zur vom GAV geregelten Berufsbranche ebenfalls als indirekte Mitglieder der Beschwerdeführerin zu betrachten, weil der Begriff "Mitgliedschaft" in steuerrechtlicher Hinsicht umfassender ist als im Zivilrecht, und die von ihnen

geleisteten Vollzugskostenbeiträge gelten als Mitgliederbeiträge im Sinne von Art. 66 Abs. 1 DBG. Dieses Verständnis der Norm hat das Bundesgericht bereits im Urteil 2A.692/2005 vom 13. Juni 2007 verfolgt und so ist auch die dortige Ausführung "soweit die Beiträge jedoch von Nichtverbandsangehörigen bezahlt werden, liegen hingegen echte Erträge vor" (E. 3.2) aufzufassen. Damit sind nur Personen gemeint, die auch steuerrechtlich keine Mitglieder des fraglichen Vereins sind.

6. Somit bleibt die Frage zu klären, ob den Beiträgen der Charakter einer Gegenleistung für empfangene Leistungen oder zur Förderung persönlicher Interessen zukommt. Wäre dies zu bejahen, wären die Beiträge nicht gewinnsteuerneutral. Die Vorinstanz hat diese Frage offengelassen. Eine individuelle Gegenleistung liegt vor, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Zahlung des Mitglieds steht. Als Beispiele gelten Sponsoring (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 5 zu Art. 66 DBG) oder das Bezahlen von Versicherungsprämien (Urteil 2C_494/2011 / 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.3.2). Die Beschwerdeführerin

verfolgt den Zweck, im Interesse aller in der Berufsbranche Zahntechnik tätigen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Vollzug und die Einhaltung des GAV Zahntechnik sicherzustellen, zu kontrollieren und zu überwachen. Dies stellt eine typische Vereinsaufgabe dar und nicht eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete wirtschaftliche Tätigkeit. Somit erfüllen die Vollzugskostenbeiträge sämtliche Anforderungen, die an Mitgliederbeiträge an einen Verein gestellt werden und sind nicht zum steuerbaren Gewinn zu rechnen.