

100.2013.368/369U
ARB/GSE/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 11. März 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Keller
Gerichtsschreiberin Gschwind

Schweizerischer Verband für Pferdesport
handelnd durch seine statutarischen Organe, Papiermühlestrasse 40H,
Postfach 726, 3000 Bern 22, p.A. ...

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2002-2009; Steuerbefreiung (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 17. September 2013; 100 11 584-591, 200 11 459-466)



Sachverhalt:

A.

Der Schweizerische Verband für Pferdesport (nachfolgend: SVPS) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) mit Sitz in Bern. Er bildet die Dachorganisation aller Verbände und Vereine, die sich mit dem Pferd und dem Pferdesport in der Schweiz befassen. Im Jahr 2005 stellte der SVPS ein Gesuch um Steuerbefreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern, der direkten Bundessteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke, das die Steuerverwaltung des Kantons Bern abwies. Die dagegen erhobenen Einsprachen wurden an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weitergeleitet, welche die Rechtsmittel als Sprungrekurs bzw. Sprungbeschwerde abwies. Ebenso waren den beim Verwaltungsgericht (VGE 2009/163/164 vom 7.4.2010) und anschliessend beim Bundesgericht (BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010) vom SVPS erhobenen Beschwerden kein Erfolg beschieden.

B.

Mit Verfügungen vom 9. März 2011 veranlagte die Steuerverwaltung den SVPS für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 2002 bis 2006. Am 8. September 2011 wies sie die dagegen erhobenen Einsprachen ab. Gleichentags veranlagte sie den SVPS für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 2007 bis 2009.

C.

Am 19. September 2011 erhob der SVPS Rekurs und Beschwerde gegen die Einspracheentscheide (Steuerjahre 2002-2006) sowie Sprungrekurs und Sprungbeschwerde gegen die Veranlagungsverfügungen (Steuerjahre

2007-2009) bei der StRK. Mit Entscheiden vom 17. September 2013 wies diese die Rechtsmittel ab, soweit sie darauf eintrat.

D.

Dagegen hat der SVPS am 17. Oktober 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben und in der Sache beantragt, die Entscheide der StRK vom 17. September 2013 seien aufzuheben und es sei festzustellen, dass der SVPS von den direkten Kantons- und Gemeindesteuern, der direkten Bundessteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sei.

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2013 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 6. November 2013 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 6. Februar 2014 je die Abweisung der Beschwerden.

Am 25. Februar 2014 hat sich der SVPS erneut geäußert. Er hält an seinen Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Voll-

zug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch die angefochtene Entscheidung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

1.2 Der Entscheid in der Sache ist ebenso wie das Verfahren grundsätzlich auf den Streitgegenstand begrenzt. Dieser bezeichnet im Beschwerdeverfahren den Umfang, in dem das mit der angefochtene Verfügung geregelte Rechtsverhältnis umstritten ist. Zur Bestimmung des Streitgegenstands ist somit von der angefochtene Verfügung bzw. dem angefochtene Entscheidung, dem sog. Anfechtungsobjekt, auszugehen. Dieses gibt den Rahmen des Streitgegenstands vor, der nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz geregelt hat oder hätte regeln sollen (BVR 2011 S. 391 E. 2.1 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 25 N. 13 f., Art. 72 N. 6 f.). – Anfechtungsobjekt bildet vorliegend der Entscheid der StRK vom 17. September 2013. Darin wurden (einzig) die Steuerveranlagungen des Beschwerdeführers für die Steuerjahre 2002 bis 2009 bestätigt. Soweit sich dessen Rechtsbegehren im vorliegenden Verfahren auf die Feststellung der grundsätzlichen Steuerbefreiung, die wohl auch frühere und künftige Steuerperioden und nebst den periodischen Steuern (Art. 164 ff. und Art. 170 ff. StG) auch die Erbschafts- und Schenkungssteuer erfassen soll, bezieht (vgl. Bst. D), liegt es ausserhalb von Anfechtungs- und Streitgegenstand (vgl. zur Zulässigkeit von Feststellungsbegehren statt vieler BVR 2014 S. 33 E. 1.4; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 19 ff.). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden kann nur insoweit eingetreten werden, als damit die Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer der Jahre 2002 bis 2009 beanstandet werden (vgl. auch angefochtene Entscheidung, E. 1.2 sowie hinten E. 2).

1.3 Sind sowohl Entscheidung bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Allerdings

können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Die einschlägigen Normen des eidgenössischen und des kantonalen Rechts (Art. 56 Bst. g DBG; Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG) lauten gleich. Es rechtfertigt sich deshalb die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantona-ler und eidgenössischer Steuern in einem Urteil.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Am 24. November 2005 stellte der Beschwerdeführer ein Gesuch um Steuerbefreiung von den Kantons- und Gemeindesteuern, der direkten Bundessteuer sowie der Erbschafts- und Schenkungssteuer rückwirkend per 1. Januar 2002 wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, pag. 31; Art. 17 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Steuerbefreiung juristischer Personen [SBV; BSG 661.261]). Die Steuerverwaltung wies das Gesuch ab, was im Rechtsmittelverfahren von der StRK und anschliessend vom Verwaltungsgericht bestätigt wurde. Letztinstanzlich wies das Bundesgericht die Beschwerden ab, soweit es darauf eintrat (vorne Bst. A; Vorakten Steuerverwaltung, pag. 457-447). Das höchste Gericht verneinte eine Steuerbefreiung des Beschwerdeführers gestützt auf Art. 56 Bst. g DBG und Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG (vgl. dazu hinten E. 3.2). In seinen Erwägungen liess es hingegen die Frage offen, ob dem Beschwerdeführer ein Anspruch auf Steuerbefreiung allenfalls aus dem Recht auf Gleichbehandlung im Unrecht mit internationalen Sportverbänden zustehen könnte. Es hielt in diesem Zusammenhang Folgendes fest (BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010, E. 3.4):

«Aufgrund der Feststellungen im angefochtenen Entscheid lässt sich nicht abschliessend beurteilen, ob die angerufenen Fälle mit dem vorliegenden vergleichbar sind. Es rechtfertigt sich aber nicht, die Streitsache an die Vorinstanz zu ergänzenden Abklärungen zurückzuweisen. Sind die Fälle nämlich nicht vergleichbar, dann stünde dem Beschwerdeführer auch kein Recht auf Gleichbehandlung zu. Sind sie hingegen vergleichbar, dann würde sich die Frage der Gleichbehandlung im Unrecht stellen, nachdem feststeht, dass der Beschwerdeführer eigentlich nicht steuerbefreit ist, was diesfalls auch für die zum Ver-

gleich beigezogenen Verbände gelten müsste. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke [...]. Wie es sich hier damit verhält, ist nicht bekannt. Damit wird es nunmehr Sache der Steuerbehörden sein, in den eventuell schon hängigen, sonst jedenfalls in den künftigen Steuerveranlagungsverfahren der vom Beschwerdeführer zum Vergleich angeführten Organisationen im Lichte des vorliegenden Urteils zu prüfen, ob deren Steuerbefreiung gerechtfertigt ist. Lassen sich keine massgeblichen Unterschiede zum Beschwerdeführer feststellen, werden sich die Steuerbehörden darüber hinaus ausdrücklich dazu zu äussern haben, ob sie weiterhin an der (diesfalls grundsätzlich rechtswidrigen) Steuerbefreiung festhalten wollen. Nur unter dieser Voraussetzung könnte der Beschwerdeführer sich dannzumal künftig auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Im vorliegenden Verfahren sind die Grundlagen dafür aber noch nicht gegeben.»

Gestützt auf diese Erwägungen des Bundesgerichts ist im Rahmen der vorliegenden, die Veranlagungen der Jahre 2002 bis 2009 betreffenden Verfahren zu prüfen, ob sich der Beschwerdeführer zu Recht auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht beruft (vgl. dazu hinten E. 4 f.). Abgesehen von der grundsätzlichen Frage der Steuerpflicht werden die den Steuerdeklarationen entsprechenden Veranlagungen nicht beanstandet (vgl. auch Rekurse vom 19.9.2011 in Vorakten StRK, pag. 143; Einsprachen vom 5.4.2011 in Vorakten Steuerverwaltung, pag. 478).

3.

3.1 Gemäss Art. 56 Bst. g DBG und Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG 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 Steuerpflicht befreit, wobei unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind. Die kantonale Bestimmung stimmt wörtlich mit Art. 23 Abs. 1 Bst. f des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) überein, der diese Ausnahme von der Steuerpflicht für die Kantone verbindlich und abschliessend regelt. Insofern ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung grundsätzlich eine einheitliche Auslegung des kantonalen und eidgenössischen Rechts geboten (vgl. BGE 139 II 363 E. 3.2, 133 II 114 E. 3.2; VGE 2013/380/381

vom 27.5.2014, in StE 2014 B 101.8 Nr. 22 E. 2.1.6; Markus Reich, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 1 StHG N. 41; Marco Greter, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, Art. 23 StHG N. 1). Die Offenheit der gesetzlichen Begrifflichkeit («öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen») vermittelt der Steuerbehörde jedoch einen Beurteilungsspielraum für die sachgerechte Konkretisierung der Bestimmung, den es zu respektieren gilt. Das Gericht auflegt sich daher bei einer Überprüfung der Rechtmässigkeit eine gewisse Zurückhaltung (vgl. BVR 2015 S. 518 E. 3.1, 2012 S. 121 E. 4.1.1, S. 193 E. 3.2.1, S. 529 E. 3.3.1). Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Sinn von Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG werden in den Art. 10 ff. SBV präzisiert. Art. 11 Abs. 3 SBV bestimmt, dass die Steuerbefreiung wegen Verfolgung *öffentlicher Zwecke* nur gewährt werden kann, wenn der Übertragung der öffentlichen Aufgabe ein öffentlich-rechtlicher Akt zugrunde liegt. Das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 8. Juli 1994 (nachfolgend: KS ESTV) setzt dies in Bezug auf die direkte Bundessteuer in dieser strengen Form nur für die Steuerbefreiung von juristischen Personen voraus, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen. Bei juristischen Personen ohne solche Zwecke genügt es, wenn «sie tatsächlich eine umfassende Tätigkeit zugunsten eines öffentlichen Zwecks (d.h. zugunsten einer eigentlichen Aufgabe des Gemeinwesens) ausüben» (vgl. KS ESTV Ziff. 4; BGE 131 II 1 E. 3.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 56 N. 97 ff.). Mit Blick auf die gebotene vertikale Steuerharmonisierung vermag das Fehlen einer förmlichen Aufgabenübertragung auch nach kantonalem Recht eine Steuerbefreiung nicht von vornherein auszuschliessen (vgl. BVR 2008 S. 320 E. 3.2; VGE 2009/163/164 vom 7.4.2010, E. 2.3). Jede Steuerbefreiung, auch eine teilweise, ist ausgeschlossen, wenn die juristische Person Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgt, die ein gewisses Ausmass übersteigen (BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010, E. 2.2 mit Hinweisen). *Gemeinnützige Zwecke* im Sinn von Art. 56 Bst. g DBG und Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG liegen vor, wenn die Leistungen juristischer Personen der Allgemeinheit zukommen und uneigennützig, d.h. unter völliger Ausschaltung der persönlichen Interessen der Beteiligten, das Wohl dritter Personen fördern (Art. 10 Abs. 2 SBV). Zur Gewährung der Steuer-

freiheit wird daher bei diesem Tatbestandsmerkmal stets verlangt, dass keine eigenen Zwecke (Erwerbsabsichten oder Eigeninteressen) verfolgt werden (vgl. KS ESTV Ziff. 3b; BVR 2012 S. 443 E. 4.1 und 5.5, 2008 S. 320 E. 3.4.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 88 ff.).

3.2 Im Verfahren betreffend Steuerbefreiung (vorne E. 2) kam das Bundesgericht zum Schluss, dass der Beschwerdeführer die eidgenössischen und kantonalen Steuerbefreiungstatbestände nicht erfülle. Es erwog in diesem Zusammenhang, soweit er sich im Bereich der Nachwuchsförderung und des Spitzensports engagiere und für einen sauberen Sport eintrete, verfolge er Ziele, die gemäss Art. 68 der Bundesverfassung (BV; SR 101) auch zur Sportpolitik des Bundes gehörten. Im Rahmen seiner Unterstützung für Aus- und Weiterbildung in seiner Sparte erfülle der Beschwerdeführer zudem Aufgaben der Kantone. Damit verfolge er in einem gewissen Umfang öffentliche Zwecke. Für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke fehle es aber an einer Aufgabenübertragung mittels eines förmlichen Akts. Der Verband nehme sich aus eigener Initiative dieser Bereiche an, wofür er trotz fehlender Leistungsvereinbarung gewisse Finanzhilfen beziehe. Darüber hinaus scheitere eine Steuerbefreiung an den überwiegenden Erwerbs- und Selbsthilfzwecken des Beschwerdeführers; diese seien bereits aus Art. 2.2 der Statuten (in der Fassung vom 24.3.2007), wonach der Verband gesamtschweizerisch die Interessen seiner Mitglieder unterstütze und koordiniere, sowie aus dem Leitsatz des Leitbilds, wonach sich der Beschwerdeführer als effizienter und zukunftsorientierter Verband dem Kulturgut Pferd und seinen Mitgliedern verpflichte, ersichtlich (vgl. BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010, E. 2.4 f.).

3.3 Vor der StRK hatte der Beschwerdeführer die beantragte Steuerbefreiung noch damit begründet, aus einem mit der Swiss Olympic für das Jahr 2012 abgeschlossenen Leistungsauftrag gehe hervor, dass seine Tätigkeiten in den Bereichen Spitzensport und Nachwuchsförderung, Verständigung zwischen den Mitgliedern sowie Massnahmen im Ethikbereich als öffentliche Aufgabe verstanden würden. Damit verfolge er «entgegen der Meinung des Bundesgerichts» keineswegs überwiegende Erwerbs- und Selbsthilfzwecke, sondern sei im Rahmen der zuvor faktisch bestehenden und seit 2012 schriftlich festgehaltenen Aufgabenübertragung des Bundes

tätig (vgl. Vorakten StRK, pag. 181-179). Vor Verwaltungsgericht bestreitet der Beschwerdeführer die Feststellung des Bundesgerichts, wonach er die Voraussetzungen von Art. 56 Bst. g DBG bzw. Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG nicht erfülle und damit grundsätzlich der Steuerpflicht unterworfen sei, zu Recht nicht mehr: Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zutreffend ausgeführt, dass das Bundesgericht die Steuerbefreiung (ein allfälliger Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht vorbehalten) im Zeitpunkt seines Urteils beurteilt und verneint habe. Der rechtlich relevante Sachverhalt habe sich insoweit in allen strittigen Steuerjahren gleichermassen präsentiert, weshalb das Bundesgerichtsurteil insoweit bindend sei (vgl. angefochtene Entscheide, E. 5). Der Beschwerdeführer hatte sich bereits im Jahr 2010 vor dem Bundesgericht auf eine faktische Leistungsvereinbarung mit Swiss Olympic berufen (vgl. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 5.5.2010 in Vorakten StRK, pag. 25). Das höchste Gericht schloss indessen insbesondere aufgrund der in den Statuten genannten Ziele auf überwiegende Erwerbs- und Selbsthilfzwecke, weshalb eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 56 Bst. g DBG und Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG bereits aus diesem Grund ausser Betracht falle (vorne E. 3.2). Darüber hinaus erscheint zweifelhaft, ob das Schreiben von Swiss Olympic an den Beschwerdeführer vom 25. Januar 2012 eine eigentliche Leistungsvereinbarung beinhaltet, zumal darin im Wesentlichen einzig die Zusicherung öffentlicher Mittel festgehalten wird (vgl. Vorakten StRK, pag. 165). Eine Subventionierung allein lässt nicht ohne weiteres auf eine Übertragung einer öffentlichen Aufgabe schliessen (vgl. dazu VGE 2009/163/164 vom 7.4.2010, E. 4.3.2; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 46 N. 1; Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, 1998, S. 230; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 56 N. 102; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 56 N. 58). Welche Bedeutung dem Schreiben letztlich zukommt, kann hier offenbleiben. Jedenfalls ist es nicht geeignet, die verbindlichen Feststellungen des Bundesgerichts im Nachhinein in Frage zu stellen.

4.

Strittig und zu prüfen ist, ob dem Beschwerdeführer ein Anspruch auf Gleichbehandlung mit internationalen Sportverbänden zusteht, die allenfalls zu Unrecht von der Steuerpflicht befreit sind.

4.1 Einen Anspruch auf «Gleichbehandlung im Unrecht» (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 10 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) anerkennt die Rechtsprechung nur sehr zurückhaltend. Vorausgesetzt wird, dass die zu beurteilenden Vergleichsfälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen, grundsätzlich von der gleichen Behörde ausgehen, welche in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zudem zu erkennen gibt, auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden zu wollen. Schliesslich dürfen keine gewichtigen öffentlichen oder privaten Interessen die Anwendung der fraglichen Bestimmung gebieten (vgl. BGE 136 I 65 E. 5.6, 126 V 390 E. 6a; BVR 2013 S. 85 E. 8.1, 2012 S. 494 E. 7.6; Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 23 N. 11 und 18-20; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 518 ff.; Pierre Tschannen, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, in ZBI 2011 S. 57 ff., 65 ff.).

4.2 Am 31. Januar 2011 ersuchte der Beschwerdeführer die Steuerverwaltung und die ESTV, gemäss den Anweisungen des Bundesgerichts in BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010 zur Frage der Steuerbefreiung der internationalen Sportverbände Stellung zu nehmen. Beide Behörden verwiesen in ihren Stellungnahmen im Wesentlichen auf das Rundschreiben der ESTV vom 12. Dezember 2008 betreffend die «Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden» und den diesem zugrunde liegenden Bundesratsbeschluss betreffend die «Besteuerung internationaler Sportverbände mit Sitz in der Schweiz – Bewährtes bewahren» (vgl. Eingabe der Steuerverwaltung vom 7.2.2011 in Vorakten Steuerverwaltung, pag. 514-513; Eingabe der ESTV vom 31.3.2011 in Vorakten StRK, pag. 78-76; vgl. dazu auch hinten E. 5.1). Im Rahmen der Verfahrensinstruktion forderte die Vorinstanz die Steuerverwaltung auf, die rechtliche Zulässigkeit der Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden mit Sitz im Kanton Bern (nochmals) zu prüfen (vgl. Vorakten StRK, pag. 190). In ihrer Stellungnahme vom 17. Juli 2013 führte die Steuerverwaltung aus, dass die inter-

nationalen Sportverbände mit Blick auf ihre Ziele und Aufgaben einen öffentlichen Zweck erfüllten. Zudem stelle der Bundesratsbeschluss einen formellen Akt der Aufgabenübertragung an die internationalen Sportverbände dar, weshalb diese zu Recht von der Steuerpflicht befreit seien (vgl. Vorakten StRK, pag. 195-193).

4.3 Die StRK hat erwogen, zu den Kernaufgaben der internationalen Sportverbände gehörten die weltweite Förderung ihres Sports, die Weiterentwicklung und Überwachung sportlicher Regeln und Richtlinien, die Durchführung internationaler Wettkämpfe und diverse Aus- und Weiterbildungen. Dem Element der Internationalität komme in diesem Zusammenhang eine wesentliche Bedeutung zu, weil sich die internationalen Sportverbände dadurch «global für ihre Werte einsetzen», «positive Botschaften vermitteln» und «in einem hohen Mass zur Völkerverständigung beitragen» würden. Diese im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeiten auf internationaler Ebene begründeten ihre Steuerfreiheit. Demgegenüber bestehe bei nationalen Sportverbänden keine «globale Erstreckung». So sei auch der Beschwerdeführer nicht völkerbindend tätig, verbinde er doch (lediglich) Pferdeinteressierte auf nationaler Ebene. Auch decke der verhältnismässig kleine Kreis der durch ihn angesprochenen Personen und Verbände nicht gleich bedeutende Allgemeininteressen ab. Die Situation des Beschwerdeführers sei folglich nicht mit jener der internationalen Sportverbände vergleichbar, weshalb ihm kein Anspruch auf Gleichbehandlung zustehe. Damit könne offenbleiben, ob Letztere zu Recht von der Steuerpflicht befreit seien (vgl. angefochtene Entscheide, E. 6.2).

4.4 Demgegenüber vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, er befinde sich mit den internationalen Sportverbänden in einer vergleichbaren Situation, zumal er im Wesentlichen dieselben Aufgaben erfülle wie diese. Dazu gehörten Förderung, Überwachung, Lenkung und Bekanntmachung der Sportart, Herstellen von zwischenmenschlichen Verbindungen, Nachwuchsförderung, Ausbildung, Ausarbeitung von allgemein gültigen Richtlinien und Reglementen sowie Dopingbekämpfung. Auch wenn er im Unterschied zu den internationalen Sportverbänden vorwiegend auf nationaler Ebene tätig sei, wirkten seine Tätigkeiten in der Schweiz gleichwohl völkerbindend. Im Vergleich zu den internationalen Sportverbänden wie

etwa dem Internationalen Skiverband (FIS), der «Union des Associations Européennes de Football» (UEFA) oder der «Fédération Internationale de Football Association» (FIFA) nehme er weit weniger kommerzielle Interessen wahr. Wenn das Bundesgericht schon beim Beschwerdeführer, der im Gegensatz zu diesen weder Wettkämpfe noch Sportlertransfers durchführe und bei dem der Grundsatz der Ehrenamtlichkeit gelte, überwiegende Erwerbs- und Selbsthilfzwecke annehme, dann müsse dies für die internationalen Sportverbände angesichts ihrer «offensichtlich stark gewinnorientierten Tätigkeiten» umso mehr gelten. Die Vorinstanz habe zwei gleichartige Sachverhalte unterschiedlich behandelt und damit das Gebot der Gleichbehandlung verletzt. Aufgrund ihrer ausgeprägten Gewinnorientierung und des Ausmasses ihrer Erwerbstätigkeit müssten die internationalen Sportverbände besteuert werden. Die Steuerverwaltung und die ESTV hätten zudem zu erkennen gegeben, dass sie diese rechtswidrige Praxis aufrechterhalten wollten. Einer gesetzwidrigen analogen Begünstigung stünden im Übrigen keine öffentlichen Interessen oder schutzwürdigen Interessen Dritter entgegen. Aus diesen Gründen sei der Beschwerdeführer gestützt auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht steuerlich gleich zu behandeln wie die steuerbefreiten internationalen Sportverbände (vgl. Beschwerden, S. 8 ff.).

5.

5.1 Der Bundesrat äusserte sich am 5. Dezember 2008 zur Besteuerung internationaler Sportverbände mit Sitz in der Schweiz. Er beschloss entsprechend einer bereits weit verbreiteten kantonalen Praxis, die Steuerverwaltungen anzuweisen, eine Steuerbefreiung für die direkte Bundessteuer gesamtschweizerisch für internationale, dem Internationalen Olympischen Komitee (nachfolgend: IOK) angeschlossene Sportverbände mit Sitz in der Schweiz vorzusehen (vgl. Bundesratsbeschluss betreffend die «Besteuerung internationaler Sportverbände mit Sitz in der Schweiz – Bewährtes bewahren», einsehbar unter: <<https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msgid=23681>>; vgl. auch Antwort des Bundesrats vom 5.12.2008 auf eine Interpellation von Nationalrat Louis Schelbert, einsehbar unter:

<http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaeft.aspx?gesch_id=20083511>). Dies begründete der Bundesrat wie folgt:

«Der internationale Sport trägt zur Völkerverständigung bei. Sportprogramme sind ein anerkanntes Element der Friedensförderung. Sport vermittelt positive Botschaften und Werte. Dazu gehören Fairplay, Kampf gegen Rassismus und Diskriminierung sowie Förderung der sozialen und kulturellen Integration. Die internationalen Sportverbände wirken als Multiplikatoren und leisten bei der Verbreitung dieser Botschaften einen wichtigen Beitrag. Sie unterstützen nationale und lokale Sportorganisationen und leisten so namentlich in den Entwicklungsländern einen wichtigen Beitrag zur Sportentwicklung.

Die Bedeutung des Standorts Schweiz für die Verbandsführung des Weltsports ist ausserordentlich. 36 internationale Sportverbände, darunter Fussball, Radfahren, Ski, Schwimmen, Rudern, Kunstturnen etc., haben heute ihren Sitz in der Schweiz. Hinzu kommen weitere 21 Sportorganisationen wie etwa das IOK die sich in der Schweiz niedergelassen haben. Die Schweiz will ihre führende Position im Standortwettbewerb auch in Zukunft behaupten. Vor diesem Hintergrund setzt sich der Bundesrat für attraktive Rahmenbedingungen der internationalen Sportverbände ein.»

Im Anschluss an diesen Bundesratsbeschluss erliess die ESTV am 12. Dezember 2008 das Rundschreiben «Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden» (einsehbar unter: <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/stempelabgaben/dokumentation/rundschreiben.html>>). Darin wird den kantonalen Steuerverwaltungen mitgeteilt, dass die in der Schweiz domizilierten und dem IOK angeschlossenen internationalen Sportverbände sowie deren in der Schweiz domizilierte internationale Unterverbände (Konföderationen) nach Art. 56 Bst. g DBG von der direkten Bundessteuer befreit sind. Von der Steuerbefreiung explizit ausgenommen sind die jeweiligen nationalen und regionalen Unterverbände, wie etwa die schweizerischen Sportverbände. Gestützt darauf sowie im Sinn einer einheitlichen Auslegung des gleichlautenden kantonalen Rechts (vorne E. 3.1) werden die beiden internationalen dem IOK angeschlossenen Sportverbände mit Sitz im Kanton Bern, die «Union Internationale des Associations d'Alpinisme» (UIAA) und der FIS, von allen Steuern befreit (vgl. Beschwerdeantwort, S. 3). Im Unterschied dazu wird die vom Beschwerdeführer erwähnte FIFA im Kanton Zürich als kommerziell tätiger Verein besteuert (vgl. Antwort des Zürcher Regierungsrates auf einen Vorstoss des Kantonsrats vom 17.8.2011 S. 4, einsehbar unter: <<http://www.kantonsrat.zh.ch/Dokumente/D2a8cacb7-0031-468b-80a6->

426e51ae908d/976_A5.pdf>; Finanzbericht 2014 FIFA, einsehbar unter:
<http://de.fifa.com/mm/document/affederation/administration/02/56/80/39/fr2014webde_german.pdf>, S. 98).

5.2 Eine Gleichbehandlung im Unrecht setzt insbesondere eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse voraus, wobei die zu beurteilenden Vergleichsfälle in den tatbestandserheblichen Sachverhaltselementen übereinstimmen müssen (vorne E. 4.1). Das Verfolgen öffentlicher Zwecke nach Art. 56 Bst. g DBG bzw. Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG stellt ein solches tatbestandserhebliches Element dar. In der Folge ist daher zu prüfen, ob der Beschwerdeführer und die internationalen Sportverbände unter diesem Aspekt vergleichbar sind, wobei das Verwaltungsgericht insoweit eine gewisse Zurückhaltung übt, als den Fachbehörden bei der Konkretisierung des Begriffs der öffentlichen Zweckverfolgung ein Beurteilungsspielraum zuzugestehen ist (vorne E. 3.1).

5.3 Die vorliegend interessierenden internationalen Sportverbände sind dem IOK angeschlossen, der weltweit im Bereich der internationalen Beziehungen tätig ist (vgl. Präambel des Abkommens vom 1. November 2000 zwischen dem Bundesrat und dem Internationalen Olympischen Komitee betreffend das Statut des Internationalen Olympischen Komitees in der Schweiz [SR 0.192.122.415.1]). Sie bilden eine der drei Säulen der Olympischen Bewegung und sind als solche den Grundsätzen der Olympischen Charta verpflichtet («Charte olympique» [nachfolgend: Olympische Charta], einsehbar unter: <http://www.olympic.org/Documents/olympic_charter_fr.pdf>, règles 1.2, 1.4 und 25 f.). Im Vordergrund stehen dabei insbesondere die Schaffung einer friedlichen und besseren Welt, Gewaltbekämpfung und Friedensförderung (Olympische Charta, règles 1.1, 2.1 und 2.4). Die olympische Bewegung bezweckt die Bildung einer Lebensart, die auf der Achtung universell gültiger fundamentaler ethischer Prinzipien aufbaut und sich gegen jegliche Form von Diskriminierung richtet. Der Olympismus soll mittels sportlicher Aktivitäten eine friedliche Gesellschaft fördern, die zur Wahrung der Menschenwürde verpflichtet ist. Angestrebt werden gegenseitiges Verstehen im Geist von Freundschaft, Solidarität und Fairplay der Menschen der fünf Kontinente (vgl. Olympische Charta, Principes fondamentaux de l'Olympisme, S. 13; vgl. zum Ganzen Be-

schwerdeantwort, S. 3 f.). Der globalen Bedeutung der am IOK angeschlossenen internationalen Sportverbände trug der Bundesrat als oberstes Exekutivorgan des Bundes mit seinem Beschluss im Jahr 2008 Rechnung (vorne E. 5.1). Er hob zu Recht hervor, dass solche Sportorganisationen im hohen Mass zur Völkerverständigung beitragen. Weltweite Sportanlässe fördern und verstärken das völkerübergreifende Zusammengehörigkeitsgefühl. Die internationalen Sportverbände dienen somit der Vernetzung der Nationen untereinander und tragen damit auch zum friedlichen Zusammenleben der Völker bei. Die dem internationalen Frieden in der Schweiz beigemessene Bedeutung zeigt sich etwa an dessen Erwähnung in der BV. Gemäss Art. 2 Abs. 4 BV setzt sich die Schweiz ein für eine friedliche und gerechte internationale Ordnung. Im Rahmen dieses Staatsziels bemüht sie sich um die Prävention und Beilegung von Konflikten und für die Förderung der internationalen Stabilität sowie der Entwicklung (vgl. Eva Maria Belser, in Waldmann/Belser/Epiney, Kommentar zur BV, 2015, Art. 2 N. 18). Der Bund soll überdies zu einem friedlichen Zusammenleben der Völker beitragen (vgl. Art. 54 Abs. 2 BV). – Demgegenüber unterstützt und koordiniert der Beschwerdeführer gesamtschweizerisch die Interessen seiner Mitglieder und vertritt diese in der Öffentlichkeit, bei den Behörden, bei Swiss Olympic sowie in anderen nationalen und internationalen Organisationen wie insbesondere in der «Fédération Equestre Internationale» (FEI) und in der «European Equestrian Federation» (EFF). Er koordiniert und fördert die Aus-, Weiter- und Fortbildung aller Pferdesporttreibenden im Reiten, im Fahren und im Umgang mit dem Pferd. Er setzt sich für die Nachwuchsförderung und die Belange des Tierschutzes im Pferdesport sowie in der Pferdehaltung ein. Der Verband fördert und unterstützt den wettkampfmässigen Pferdesport aller Disziplinen in der Schweiz. Er trifft alle notwendigen Massnahmen für eine einheitliche und sportlich einwandfreie Organisation und Durchführung von wettkampfmässigen Veranstaltungen und Prüfungen mit Pferden. Mitglieder des Beschwerdeführers sind namentlich die Regional- und Fachverbände im Bereich von Pferdesport, Pferdehaltung und Pferdezucht (vgl. Statuten, Ausgabe 2010, Beilage 3 der Beschwerden, Ziff. 2 und 3).

5.4 Zwar decken sich die Aufgaben des Beschwerdeführers und jene der internationalen Sportverbände teilweise. Nur Letztere tragen allerdings

auf internationaler Ebene zum Austausch, zur Zusammenarbeit und zur Friedensförderung bei, wobei besonderen Wert auf freundschaftliche internationale Beziehungen, Völkerverbindung und -verständnis gelegt wird. Aufgrund seiner nationalen Ausrichtung und mangels olympischer Zugehörigkeit verfolgt der Beschwerdeführer diese Zwecke nicht in vergleichbarer Weise. Somit unterscheidet sich der Beschwerdeführer unter dem Gesichtspunkt der öffentlichen Zweckverfolgung als tatbestandswesentliches Sachverhaltselement gemäss Art. 56 Bst. g DBG bzw. Art. 83 Abs. 1 Bst. g StG von den internationalen Sportverbänden. Daraus folgt, dass es vorliegend an der Vergleichbarkeit der Verhältnisse fehlt. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz kommt das Verwaltungsgericht daher zum Schluss, dass eine rechtlich unterschiedliche Behandlung des Beschwerdeführers gerechtfertigt ist, ohne dass die weiteren Voraussetzungen für eine Gleichbehandlung im Unrecht zu prüfen wären (vgl. BGer 2C_383/2010 vom 28.12.2010, E. 3.4). Insbesondere erübrigt sich die Prüfung, ob bei den vom Beschwerdeführer ebenfalls genannten ausserkantonalen steuerbefreiten internationalen Sportverbänden das grundsätzliche Erfordernis der Beurteilung durch die gleiche Behörde erfüllt wäre (vgl. dazu Pierre Tschannen, a.a.O., S. 67 f. mit weiteren Hinweisen). Unter diesen Umständen kann auch offenbleiben, ob die internationalen Sportverbände zu Recht steuerbefreit sind.

6.

6.1 Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich ohne weiteres aus den Akten. Auf die beantragte gerichtliche Edition allfälliger Steuerbefreiungsverfügungen der FEI und des FIS bzw. der entsprechenden Begründungen bei den Steuerverwaltungen der Kantone Bern und Waadt kann daher verzichtet werden (vgl. Beschwerden, S. 5 und 9). Der Beweisantrag wird abgewiesen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3).

6.2 Die Beschwerden erweisen sich gestützt auf diese Ausführungen als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig

(Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.