



## Entscheid

14. Oktober 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**Verband A,**

vertreten durch KPMG AG,  
Steuerberatung, Badenerstrasse 172,  
Postfach 1872, 8026 Zürich,

**Rekurrent,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. Als nicht im Handelsregister eingetragener Verein bezweckt Verband A (nachfolgend der Pflichtige) laut Statuten die Wahrung der Interessen seiner Mitglieder in verschiedenen Bereichen der Politik. In der Steuererklärung 2013 deklarierte er vermögensseitig millionenschwere Wertschriften nicht mehr wie in den Vorjahren zum Verkehrswert, sondern zum tieferen Buchwert.

Im Einschätzungsentscheid vom 24. April 2015 ging die Steuerkommissärin demgegenüber davon aus, dass weiterhin der Verkehrswert massgeblich sei; infolgedessen forderte sie auflagenweise Depotauszüge per 31. Dezember 2013 zu den fraglichen Wertschriften ein, worauf sie entsprechende Bankauszüge erhielt. Gestützt auf die Letzteren sowie Auswirkungen von (unstreitigen) Gewinnkorrekturen setzte sie das steuerbare Kapital für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 in der Folge auf Fr. 52'124'000.- fest, statt deklariert Fr. 40'950'000.-.

B. Die hiergegen am 4. Mai 2015 erhobene Einsprache, mit welcher sich der Pflichtige allein gegen die wertschriftenbezogene Vermögensaufrechnung wandte, wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 29. Juni 2015 ab.

C. Mit Rekurs vom 17. Juli 2015 liess der Pflichtige beantragen, seine Wertschriften seien kapitalseitig wie deklariert zum Buchwert zu berücksichtigen und infolgedessen sei das steuerbare Eigenkapital (unter Berücksichtigung der unbestrittenen gewinnseitigen Korrekturen) per 31. Dezember 2013 auf Fr. 43'590'000.- festzulegen; zudem sei ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das steuerbare Eigenkapital von Vereinen nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen berechnet werde. Zu beachten sei damit auch die am 1. Januar 2011 in Kraft getretene Bestimmung von Art. 14 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), wonach immaterielle Güter und bewegliches Vermögen, die zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person gehörten, zu dem für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert zu bestimmen seien. Vorliegend bildeten die streitbetroffenen Wertschriften klar Gegenstand des Geschäftsvermögens des

Pflichtigen, denn ein Verein könne als juristische Person von vornherein nur über Geschäftsvermögen verfügen. Folglich seien diese zu Buchwerten steuerbar.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 3. August 2015 auf Rekursabweisung.

Auf die Vorbringen der Parteien ist – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Als juristische Personen besteuert werden gemäss § 54 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auch die Vereine; vorbehalten bleibt die hier nicht zur Diskussion stehende Steuerbefreiung im Sinn von § 61 StG.

Im Vergleich zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gelten jedoch für Vereine verschiedene Besonderheiten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 54 N 27 StG). So gibt § 81 StG hinsichtlich der Kapitalsteuer vor, dass bei Vereinen als steuerbares Eigenkapital das Reinvermögen gilt (Abs. 1 lit. b). Dabei werden die Vermögenswerte nach den für die Vermögenssteuer natürlicher Personen geltenden Grundsätzen bewertet (Abs. 2).

Für die Besteuerung des Vereinsvermögens sind damit die Bestimmungen von § 38 ff. StG massgebend (Besteuerung der natürlichen Personen: Vermögenssteuer). Hinsichtlich der Vermögensbewertung bestimmt dabei § 39 Abs. 2 StG, dass immaterielle Güter und bewegliches Vermögen, die zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person gehören, zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Buchwert zu bewerten sind. Diese Bestimmung ist zwar auf kantonsebene erst seit dem 1. Januar 2015 in Kraft, entspricht aber derjenigen von Art. 14 Abs. 3 StHG, welche wiederum seit dem 1. Januar 2011 in Kraft und damit gestützt auf Art. 72h Abs. 2 StHG schweizweit direkt anwendbar ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 39, Anmerkung zum Gesetzestext, S. 708).

b) Die Vorinstanz macht im angefochtenen Einspracheentscheid geltend, dass § 39 Abs. 2 StG bzw. Art. 14 Abs. 3 StHG für Vereine gar nicht anwendbar sei. Zur Begründung führt sie aus, dass diese Bestimmung der Unternehmenssteuerreform II entstamme, mit welcher der Gesetzgeber eine Entlastung für KMUs bzw. von Selbstständigerwerbenden angestrebt habe. Diese könnten zu Geschäftsvermögen erklärte bewegliche Vermögensteile zu Buchwerten bewerten. Nicht beurteilt worden sei bei der Gesetzesrevision jedoch die Fragestellung, in welchem Umfang ein Verein bewegliches Vermögen für rein kommerzielle Zwecke halten könne. Weil sich ein Verein nach Art. 60 ZGB nicht wirtschaftlichen Zwecken zu widmen habe, könne eine über diese Zweckbestimmung hinausgehende Vermögensanlage gar nicht Geschäftsvermögen im Sinn von Art. 14 Abs. 3 StHG sein. Die Botschaft des Bundesrats zu dieser Bestimmung bestätige dies, indem sie festhalte, dass Wertschriften des Geschäftsvermögens aufgrund ihres funktionalen Bezugs zur Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Person gleich wie die immateriellen Güter und das übrige bewegliche Vermögen nach dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert zu bewerten seien.

c) Entscheidend ist im Sinn der vorgenannten bundesrätlichen Botschaft zu Art. 14 Abs. 3 StHG auch bei Wertschriften der funktionale Bezug zur Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen (natürlichen) Person; ist ein solcher gegeben, so sind diese nach dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert zu bewerten. Dies ist insofern ohne weiteres nachvollziehbar, als bei Fehlen eines geschäftlichen Bezugs (bei natürlichen Personen) eben Privatvermögen vorliegt und damit Kursgewinne auf Wertschriften auch nicht der Einkommenssteuer unterliegen, sondern als steuerfreie Kapitalgewinne qualifizieren. Wie die Steuerbehörde folgern kann, dass sich aus der bundesrätlichen Botschaft schliessen lasse, Art. 14 Abs. 3 StHG sei für die Vermögensbewertung von Vereinen gar nicht anwendbar, ist unerfindlich. Bestimmt § 81 Abs. 2 StG (bzw. Art. 29 Abs. 2 lit. c StHG) ausdrücklich, dass das Vereinsvermögen steuerlich nach den für natürlicher Personen geltenden Grundsätzen zu bewerten ist, so ist als einer dieser Grundsätze auch Art. 14 Abs. 3 StHG zu beachten. Alles andere hätte der Gesetzgeber entsprechend legiferieren müssen.

2. a) Gestützt auf diese rechtliche Ausgangslage ist für die im Streit liegende Bewertungsfrage mithin allein entscheidend, ob die in Frage stehenden Wertschriften des Pflichtigen als Geschäftsvermögen qualifizieren.

aa) Letzterer macht geltend, dass ein Verein als juristische Person von vornherein nur über Geschäftsvermögen verfügen könne. Derweil argumentiert die Vorinstanz dahingehend, dass ein Verein gemäss zivilrechtlichen Vorgaben keine wirtschaftliche Zwecke verfolgen dürfe und ausserhalb nichtwirtschaftlicher Vereinstätigkeit gar kein Raum für nach Buchwerten zu bewertendes Geschäftsvermögen verbleibe.

bb) Wohl ist ein Verein eine juristische Person, doch gelten wie eingangs erwähnt steuerlich verschiedene Besonderheiten bzw. werden Vereine steuerlich privilegiert behandelt. Wenn dabei das Vereinsvermögen nach den für natürliche Personen geltenden Regeln zu bewerten ist, ist der vorstehende, sich an den für juristische Personen geltenden Regeln orientierende Ansatz des Pflichtigen zwar zu relativieren, doch folgt daraus nach dem Gesagten aber auch in keiner Weise, dass dieses nicht gleichwohl wie bei natürlichen Personen als Geschäftsvermögen qualifiziert werden kann.

cc) Dass der Pflichtige von der Zweckbestimmung her (Wahrung der Interessen seiner Mitglieder in verschiedenen politischen Bereichen) keine wirtschaftliche Zielsetzung verfolgt, stellt die Steuerbehörde nicht in Abrede. Der Zweck wäre nur dann ein wirtschaftlicher, wenn die Vereinstätigkeit zum Ziel hätte, den Mitgliedern einen konkreten ökonomischen bzw. geldwerten Vorteil zu verschaffen. Solange Vereine kein kaufmännisches Gewerbe betreiben, können sie jedoch gemäss Lehre und langjähriger Rechtsprechung des Bundesgerichts auch wirtschaftliche Zwecke verfolgen (Heini/Scherrer in: Basler Kommentar, 2014, Art. 60 N 5 f. ZGB; BGE 90 II 333 ff.). Wäre dem nicht so, müssten sich etwa die als Verein organisierte FIFA, aber auch eine Grosszahl der seit Jahren bestehenden Wirtschafts- und Interessenverbände (viele Gewerkschaften, Verbände wie der Schweizerische Baumeisterverband, Economiesuisse, die Handelskammern oder der TCS sind als Verein organisiert) eine andere Rechtsform geben.

Wenn vor diesem Hintergrund der Pflichtige als ebenfalls schweizweit tätiger Verband über ein im Lauf der Jahre angewachsenes Wertschriftenportfolio verfügt und er die diesbezüglich per 2013 erzielten Kursgewinne unbestrittenermassen zumindest teilweise auch dazu verwendete, den die Mitgliederbeiträge 2013 übersteigenden Betriebsaufwand 2013 zu decken, ist dagegen zivilrechtlich nichts einzuwenden. Die Grenzen wären etwa dort zu ziehen, wo ein Verein ausschliesslich Wertschriftenhandel

betreibt, um damit erzielten Gewinn den Mitgliedern zukommen lässt. Davon kann hier indes keine Rede sein:

Das Anlagevermögen des Pflichtigen besteht vorab aus Wertschriften. Per 2013 wurde die Wertschriftenverwaltung neu geordnet (vgl. den diesbezüglichen Zirkularbeschluss vom 29. Juli 2013) und wurden in der Folge aussergewöhnlich hohe Kurs- bzw. Buchgewinne von gegen Fr. 5 Mio. erzielt (vgl. Jahresrechnung 2013). Sind diese Buchgewinne vollumfänglich in die Vereinsrechnung eingeflossen und damit gewinnseitig auch steuerbar, folgt schon daraus, dass das gewinnabwerfende Wertschriftenvermögen als Geschäftsvermögen qualifiziert.

Der Ansatz der Vorinstanz, das aufgrund der Wertschriften hohe Vereinsvermögen in für den Vereinszweck notwendiges Geschäftsvermögen und übriges Vereinsvermögen zu unterteilen, ist weder nachvollziehbar noch weiterführend. Auch für den eigentlichen Vereinsbetrieb nicht notwendiges Wertschriftenvermögen qualifizierte nämlich letztlich als Geschäftsvermögen. Würde man dem Pflichtigen zugestehen, in diesem (ohnehin kaum quantifizierbaren) Bereich wie eine natürliche Person über Privatvermögen verfügen zu können, so wären entsprechende Kursgewinne auf Wertschriften gar nicht steuerbar. Von daher erweist es sich auch als unbehelflich, wenn die Vorinstanz in der Rekursvernehmlassung (in Widerspruch zur Begründung des Einspracheentscheids) nunmehr geltend macht, der Pflichtige hätte für die Anwendung des Buchwertprinzips substantiiert beschreiben und belegen müssen, mit dem besagten übrigen Vereinsvermögen einen kommerziellen Nebenzweck zu betreiben. In diesem letzteren Fall wäre im Übrigen die Rechtsform des Vereins unter steuerlichen Aspekten erst Recht zu hinterfragen bzw. stellte sich die Frage, ob die privilegierte Besteuerung, welche Vereine geniessen (z.B. hälftiger Gewinnsteuersatz im Vergleich zu Kapitalgesellschaften), mit Blick auf einen solchen kommerziellen Nebenzweck noch sachgerecht ist.

b) Nach alledem steht fest, dass die streitbetroffenen Wertschriften per 2013 vermögensseitig zum Buchwert zu bewerten sind, so dass das steuerbare Kapital antragsgemäss auf Fr. 43'590'000.- zu reduzieren ist. Der steuerbare Reingewinn ist gemäss insoweit nicht angefochtenem Einspracheentscheid bei Fr. 3'378'700.- zu belassen.

3. a) Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist sodann eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 3'378'700.- (Gewinnsteuersatz 4%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 43'590'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]