

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 SB.2021.3 + 4

Entscheid

25. März 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Marc Gerber, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

A

vertreten durch RA Dr.iur. B und RA C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Dienstabteilung Recht,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Steuerbefreiung (Direkte Bundessteuer ab 2017 sowie
Staats- und Gemeindesteuern ab 2017)**

hat sich ergeben:

A. Die A ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB, mit Sitz in D (nachfolgend der Pflichtige). Gemäss Art. 2 der Statuten bezweckt der Pflichtige die gemeinsame Durchführung und Durchsetzung (Vollzug) der gesamtarbeitsvertraglichen Bestimmungen sowie weiterer von den Sozialpartnern oder vom Staat übertragener Aufgaben.

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2017 ersuchte der Pflichtige um Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke, und zwar mindestens teilweise hinsichtlich der Wahrnehmung der 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, SR 823.20). Mit Schreiben vom 29. April 2019 wurde dem Pflichtigen mitgeteilt, dass eine teilweise Steuerbefreiung für den Bereich Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG unter der Bedingung der Anpassung der Statuten grundsätzlich in Betracht komme.

Nach entsprechender Revision der Statuten wurde der Pflichtige mit Verfügung vom 5. Juli 2019 wegen Verfolgung von öffentlichen Zwecken gestützt auf § 61 lit. g des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG) teilweise, d.h. mit Bezug auf die Sparte "Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 EntsG" von der Staatssteuer und den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit (T-act. 1/0).

B. Eine gegen die Verfügung vom 5. Juli 2019 seitens des Pflichtigen fristgerecht erhobene Einsprache wurde mit Verfügung vom 27. April 2021 abgewiesen und die Steuerbefreiung nur für den Bereich der Kontrollaufgaben im Bereich des EntsG bestätigt. Begründet wurde dies damit, dass es sich bei den "öffentlichen Zwecken" nur um eine begrenzte Kategorie von Aufgaben handeln könne, die sich eng an die Staatsaufgaben anlehnen müssten. Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke sei grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine juristische Person in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolge, auch wenn diese zugleich öffentlichen Zwecken dienen würden. Vorliegend nehme der Pflichtige in erster Linie die Interessen der ihm angeschlossenen Vereine sowie derer (direkten und indirekten) Mitglieder

wahr und diene der Branche des E- und F-gewerbes. Der Pflichtige verfolge damit überwiegend Selbsthilfzwecke, was einer Steuerbefreiung grundsätzlich entgegenstehe. Weiter lasse sich basierend auf dem allgemeinverbindlich erklärten Gesamtarbeitsvertrag für das E- und F-gewerbe kein staatlicher Auftrag zu dessen Durchsetzung bzw. Kontrolltätigkeit entnehmen. Aus diesem Grund könne der Pflichtige mangels Verfolgung eines öffentlichen Zwecks für diese Bereiche nicht von der Steuerpflicht befreit werden.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 31. Mai 2021 lässt der Pflichtige beantragen, der Einspracheentscheid vom 27. April 2021 sei aufzuheben und es sei der Pflichtige von den Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer zu befreien. Er stellt sich dabei auf den Standpunkt, dass er einen gemeinnützigen Zweck verfolge. Für den Fall, dass eine gemeinnützige Zweckverfolgung verneint würde, sei die Steuerbefreiung aufgrund der Verfolgung eines öffentlichen Zwecks zu gewähren.

Das kantonale Steueramt beantragte mit Eingabe vom 29. Juli 2021 Abweisung der Rechtsmittel, da der Pflichtige in erster Linie die Interessen der ihm angeschlossenen Verbände sowie derer Mitglieder wahrnehmen und der Branche des E- und F-gewerbes dienen würde. Damit würden die Mittel auch nicht ausschliesslich für eine allfällige öffentliche Aufgabe verwendet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Eingabe vom 24. September 2021 erstattete der Pflichtige fristgerecht Replik. Das kantonale Steueramt verzichtete mit Schreiben vom 7. Oktober 2021 unter Verweis auf den Einspracheentscheid vom 27. April 2021 sowie die Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 29. Juli 2021 auf die Erstattung einer Duplik.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 56 lit. g Satz 1 DBG bzw. § 61 lit. g Satz 1 StG sind von der Steuerpflicht befreit die juristischen Personen, welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, und zwar für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die ESTV hat die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (nachfolgend: Kreisschreiben) konkretisiert. Ist die zur Diskussion stehende Aktivität nur teilweise auf einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck ausgerichtet, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht gezogen werden. Dabei hat aber auch in diesem Fall die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht zu fallen. Voraussetzung ist ferner, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgeschieden sind (Kreisschreiben Ziff. II/5).

b) Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt. Die Umstände, die auf eine (teilweise) Steuerbefreiung schliessen lassen, sind steuermindernd oder gar -aufhebend und daher von der gesuchstellenden Institution darzulegen und nachzuweisen (StRG, 20. Dezember 2016, 2 SB.2016.1 + 2, E. 1d mit Hinweisen und allgemein statt vieler BGE 140 II 248, E. 3.5 mit Hinweisen).

2. a) Für die Steuerbefreiung wegen Verfolgung von gemeinnützigen Zwecken müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. zum Folgenden: Kreisschreiben; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 56 N 61 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 61 N 63 ff. StG; Loïc Pfister, La fondation, 2017, N 941 ff.):

Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinn ist die – statutengemässe und tatsächliche – Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig auf Dauer Opfer erbracht werden (BGr, 2. Juli 1991, ASA 60, 623 = StE 1992 B 71.63 Nr. 9). Sie liegt vor, wenn die Leistungen ausschliesslich in altruistischer Art und Weise Dritten zugutekommen ohne,

dass dabei Eigeninteressen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verfolgt werden (Markus Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, 465 ff.).

Gemeinnützigkeit im Sinn des Gesetzes ist kumulativ durch die folgenden Merkmale geprägt (Pfister, N 942):

- Förderung einer im Interesse der Allgemeinheit liegenden Aufgabe;
- Uneigennützigkeit;
- Tatsächliche Tätigkeit, die der Verwirklichung der Aufgabe dient;
- Dauernde gemeinnützige Bindung der Mittel.

aa) Förderung einer im Interesse der Allgemeinheit liegenden Aufgabe

Als Förderung der öffentlichen Wohlfahrt gilt jede Tätigkeit, welche das Gemeinwesen in der Erfüllung seiner Aufgaben unterstützt (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273). Erforderlich ist, dass die Tätigkeit in einem engeren oder weiteren positiven Wirkungsbezug zum Pflichtenkreis des Gemeinwesens steht. Dieser Pflichtenkreis umfasst namentlich die Fürsorge (für Jugendliche, Studierende, Betagte, Invalide usw.), den Gesundheitsdienst, die Krankenpflege, die Förderung der Kultur und Wissenschaft sowie den Denkmal-, Heimat- und Umweltschutz.

Gemeinnützig ist aber allgemein grundsätzlich jede von der Allgemeinheit her gesehen als förderungswert betrachtete Tätigkeit (BGE 114 Ib 277; BGE 87 I 19). Gemeinnützig können deshalb auch Aufgaben sein, die das Gemeinwesen nicht selber übernehmen könnte, da der staatlichen Betätigung auf dem Gebiet der Wohlfahrtspflege Grenzen gesetzt sind. Ob eine bestimmte Aktivität im Interesse der Allgemeinheit liegt, beurteilt sich nach der jeweils massgebenden Volksauffassung (Reich, 469).

Gemeinnützigkeit wird nur angenommen, wenn erhebliche Leistungen im Dienst der Allgemeinheit erbracht werden (Reich, 468 ff.). Dass die Allgemeinheit aus der Tätigkeit einer gemeinnützigen Institution Nutzen zieht, ist aber nicht erforderlich. Es genügt, wenn die Zwecksetzung von der Mehrheit der Bevölkerung als förderungswert angesehen wird. Eine bloss nützliche oder ideelle – d.h. nicht wirtschaftliche – Tätigkeit genügt dagegen nicht für die Steuerbefreiung (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273; VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11 = StR 1993, 383 = ZStP 1992, 271), denn ideales Handeln setzt keine Förderung des Gemeinwohls voraus (Reich, 469 f. und 476).

Vereine mit ideellen, geselligen oder vorwiegend die persönlichen, wissenschaftlichen oder wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder verfolgenden Zwecken wie Studentenverbindungen, Musikgesellschaften, Sport-, Turn- und Schützenvereine, Schachclubs, Liebhabervereine und Zünfte können deshalb nicht von der Steuerpflicht befreit werden. Diese Institutionen stehen zwar häufig im allgemeinen öffentlichen Interesse und fördern auch entsprechende Zwecke. Gleichwohl ist ihnen die Gemeinnützigkeit abzuspochen, da diesfalls die persönlichen Interessen der Mitglieder sowie die Pflege der Kameradschaft im Vordergrund stehen.

bb) Uneigennützigkeit

Das Erfordernis der Uneigennützigkeit beinhaltet mehrere Elemente (Pfister, N 949 ff., auch zum Folgenden):

aaa) Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt jeweils nur vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr auch der Gemein Sinn zugrunde liegt. Es ist daher vorausgesetzt, dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – in selbstloser Weise Opfer erbracht werden. Die gemeinnützige Tätigkeit muss unter Ausschluss persönlicher Interessen auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein. Die Institution darf nicht gleichzeitig den eigenen Interessen oder denjenigen ihrer Mitglieder dienen (RB 1985 Nr. 31 = StE 1987 B 71.63 Nr. 2). Dies schliesst insbesondere reine Selbsthilfeorganisationen (Bau-, Bürgschafts-, Versicherungsgenossenschaften usw.) von der Steuerbefreiung aus (VGr, 25. Februar 1986, StE 1987 B 71.63 Nr. 4 = StR 1987, 273; vgl. auch BGr, 2. Februar 2009, 2C_592/2008). So kann ein Fachverband, der u. a. die Förderung der Wissenschaft bezweckt, dafür keine Steuerbefreiung beanspruchen, wenn die Wissenschaftsförderung mit der eigentlichen Tätigkeit als Fachverband eng verbunden ist (RB 1987 Nr. 17 = StE 1988 B 71.63 Nr. 6). Auch Industrieforschung, welche an sich wissenschaftlich ist und insoweit gemeinnützige Zwecke verfolgt, ist nicht uneigennützig (RB 1983 Nr. 78 = ZBl 85, 329). Gemeinnützig ist nur die Hilfe für andere.

bbb) Gemeinnützigkeit ist sodann nur gegeben, wenn mit den Leistungen an Dritte erhebliche personelle oder finanzielle Opfer erbracht werden (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273, VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11 = StR 1993, 383 = ZStP 1992, 271; RB 1985 Nrn. 30 und 31), wenn also der Leistung keine Gegenleistung

gegenübersteht. Opfer können erbracht werden durch Leistungen aus dem Ertrag eines Vermögens oder durch Verzicht auf Ertrag des eigenen Vermögens, durch Leistungen aus dem Vermögen selbst, unentgeltliche Arbeit, Mitgliederbeiträge, Verzicht auf Forderungen, Spenden usw., aber auch in Beiträgen Dritter oder des Gemeinwesens.

ccc) Eine wirtschaftliche Betätigung schliesst eine Steuerbefreiung regelmässig aus. Ein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführtes Unternehmen, das Gewinne erzielt und diese gemeinnützigen Zwecken zuführt, erbringt keine Opfer; der unmittelbare Zweck der Institution besteht darin, ein wirtschaftliches Unternehmen zu führen, dessen Erträge nur mittelbar einem allfällig gemeinnützigen Zweck zukommen (BGE 64 I 327 für den Zürcher Frauenverein für alkoholfreie Wirtschaften betr. Krisenabgabe).

ddd) Grundsätzlich muss die gemeinnützige Tätigkeit einem unbeschränkten Kreis von Personen zugutekommen. Ein allzu enger Destinatärkreis (z.B. Begrenzung auf die Mitglieder eines Vereins oder die Angehörigen eines bestimmten Berufes) schliesst eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit aus. Eine Einschränkung ist insoweit gestattet, als sich dies aus der Umschreibung des statutarischen Zwecks ergibt (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273; VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11 = StR 1993, 383 = ZStP 1992, 271). In diesem Rahmen soll jedoch jedermann Nutzniesser der gemeinnützigen Tätigkeit sein können. Hat dagegen nur ein zum Voraus bestimmter enger Kreis von Personen Zugang zur gemeinnützigen Tätigkeit, ist eine Steuerbefreiung nicht möglich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 61 N 77 StG). Diese Voraussetzung erfüllt daher jedenfalls ein Wirken der juristischen Person nicht, welches nur ihren Mitgliedern dient. Dies schliesst Fachverbände (RB 1987 Nr. 17 = StE 1988 B 71.63 Nr. 6), Berufsverbände (StGr BL, 9. Juli 2010, StE 2012 B 71.63 Nr. 27; BGr, 2. Juli 1991, ASA 60, 623 = StE 1992 B 71.63 Nr. 9), Handelskammern, landwirtschaftliche Vereine, Industrievereine sowie Arbeitgeber- und Arbeitnehmerorganisationen usw. von der Steuerbefreiung aus.

cc) Tatsächliche Tätigkeit, die der Verwirklichung der Aufgabe dient

Nicht die Statuten allein sind massgebend für die Steuerbefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke. Vielmehr müssen Tätigkeit, Einkommen und Vermögen der juristischen Person aktiv auf den gemeinnützigen Zweck ausgerichtet sein. Der

steuerbefreite Zweck muss also auch tatsächlich verfolgt werden (RB 1994 Nr. 33 = ZStP 1994, 273, VGr, 7. Mai 1992, StE 1993 B 71.63 Nr. 11 = StR 1993, 383 = ZStP 1992, 271; RB 1983 Nr. 31, 1982 Nr. 120).

dd) Dauernde gemeinnützige Bindung der Mittel

Eine steuerrechtliche Privilegierung rechtfertigt sich sodann nur, wenn die gemeinnützige Tätigkeit auf Dauer ausgerichtet ist und die Statuten sicherstellen, dass eine Zweckentfremdung der Mittel ausgeschlossen ist (RB 1983 Nr. 31). Das Vermögen muss auch bei einer allfälligen Liquidation gemeinnützigen Zwecken verhaftet bleiben oder dem Gemeinwesen zur Verfügung gestellt werden; ein Rückfall an den Stifter oder die Mitglieder der Institution ist ausgeschlossen.

Die Mittel und das Einkommen sind sodann ausschliesslich für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke zu verwenden. Wenn nur ein Teil der Mittel und des Einkommens für den gemeinnützigen Zweck verwendet wird (dies kann z. B. der Fall sein, wenn ein Teil des Einkommens thesauriert wird), kann eine teilweise Befreiung von den Steuern in Betracht kommen (Pfister, N 977 ff., auch zum Folgenden). Darüber hinaus muss die Zuweisung der Mittel für den steuerbefreiten Zweck unwiderruflich sein und ausdrücklich durch eine unumstössliche Klausel in der Stiftungsurkunde bzw. den Statuten vorgeschrieben werden.

b) aa) Der Pflichtige begründet das Allgemeininteresse an seiner Tätigkeit mit Verweis auf die Bundes- und die Kantonsverfassungen. Art. 110 lit. d BV statuiert die Kompetenz, Vorschriften bezüglich dem Schutz von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern zu erlassen, wie auch die Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen (GAV) zu beschliessen. Dies bilde auch die Grundlage für das Bundesgesetz über die Allgemeinverbindlicherklärung von Gesamtarbeitsverträgen vom 28. September 1956 (AVEG) und das EntsG, welche im Rahmen der Einführung der flankierenden Massnahmen zentral seien. Nebst dem Schutz der Schweizer Anbieter und Arbeitnehmer vor Lohn- und Sozialdumping durch ausländische Konkurrenten würden geordnete und konstruktive Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeziehungen zudem die Produktivität und die Innovationskraft der Unternehmungen steigern.

bb) Der Pflichtige kontrolliere die gemäss allgemeinverbindlich erklärtem Gesamtarbeitsvertrag (ave GAV) festgelegten Arbeits- und Lohnbedingungen im E- und

F-gewerbe. Damit prüfe der Pflichtige die Einhaltung des ave GAV durch Schweizer Arbeitgeber im Rahmen des ordentlichen GAV-Vollzugs und übernehme die umfassende Arbeitsmarktkontrolle im Binnenmarkt im Anwendungsbereich des ave GAV. Der Pflichtige verwirkliche die Ziele, die mit der Einführung der flankierenden Massnahmen bezweckt worden seien. Damit sichere er die sozialen Errungenschaften und die Gleichbehandlung von Anbietenden sowie den Arbeitsfrieden. Es handle sich somit um förderungswerte Interessen, welche im Allgemeininteresse lägen.

cc) In Bezug auf den Destinatärkreis macht der Pflichtige sodann geltend, dass er nicht in erster Linie die Interessen der ihm angeschlossenen Vereine sowie deren (direkten und indirekten) Mitglieder wahrnehme. Es handle sich beim Pflichtigen nicht um einen Gewerbeverband, sondern um eine paritätische Kommission, deren Zweckbestimmung gerade nicht die Förderung einer Branche sei, sondern die Umsetzung der gesetzlich vorgeschriebenen Arbeitsmarktkontrollen. Insofern bestünden keine eigentlichen Destinatäre. Die Brancheninteressen würden durch den G wahrgenommen, nicht durch den Pflichtigen. Von seinen Kontrollen würden letztlich die durch ihn entlasteten tripartiten Kommissionen sowie – indirekt – der Steuerzahler profitieren. Von der Tätigkeit des Pflichtigen seien im Übrigen Arbeitgeber und Arbeitnehmer unabhängig davon betroffen, ob sie einem Verband angeschlossenen seien. Aber selbst, wenn überwiegend Vereinsmitglieder und deren direkte oder indirekte Mitglieder als Destinatäre betrachtet würden, sei zu beachten, dass die Kontrolle von Arbeits- und Lohnbedingungen in der ganzen Schweiz bei allen Arbeitnehmern als offener Destinatärkreis zu qualifizieren wäre.

c) aa) Dem Pflichtigen zuzustimmen ist, dass paritätische Berufskommissionen einen Zweck verfolgen, welcher aus gesellschaftlicher Gesamtsicht als förderungswert erscheint. Fraglich ist jedoch, ob der verfolgte Zweck auch im Allgemeininteresse liegt und in uneigennütziger Weise verfolgt wird.

bb) Der Pflichtige setzt sich paritätisch aus Vertretern der Arbeitgeberorganisation G sowie Vertretern der Arbeitnehmerorganisationen H und I zusammen und wird durch den G präsiert (Art. 1 Statuten). Die Vertragsparteien des GAV für das E- und F-gewerbe haben die gemeinsame Durchführung des GAV im Sinne von Art. 357b OR vereinbart. Der Pflichtige ist diesbezüglich das auf nationaler Ebene tätige, paritätische Vollzugsorgan. In diesem Zusammenhang amtet der Pflichtige als Rekursinstanz im Rahmen des im GAV vorgesehenen kollektivarbeitsrechtlichen Rekursverfahrens, be-

handelt Streitigkeiten zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern, unterstützt die regionalen paritätischen Berufskommissionen (RPBK) administrativ und finanziell und koordiniert mit diesen den GAV-Vollzug, definiert Abläufe im kollektivrechtlichen Vollzugsverfahren und erteilt den RPBK Weisungen bezüglich Vollzug und Auslegung des GAV und des Entsendegesetzes (vgl. Art. 2 Statuten). Finanziert wird der Pflichtige gemäss Jahresrechnung 2019 zu rund 80% über die in Art. 20 ave GAV geregelten Beiträge, welche für den Vollzug des GAV geschuldet sind. Die aus der Umsetzung der flankierenden Massnahmen resultierenden Einnahmen machten dabei im Jahr 2019 weniger als 16% aus. Die Kosten für den GAV Vollzug werden in der Jahresrechnung unter dem Konto 410 mit Fr. 1'546'733.- ausgewiesen, wovon Fr. 418'811.- oder 27% auf die Kontrolltätigkeit unter dem EntsG entfallen. Der Pflichtige kommt damit der Vorgabe gemäss Art. 2 der Statuten nach, wonach mit den Kontrollaufgaben nach Art. 7 Abs. 1 EntsG kein Gewinn erzielt werden soll. Der Jahresrechnung 2019 ist sodann zu entnehmen, dass im Zusammenhang mit der Delegation der Vollzugstätigkeit Zuwendungen an den G, die H und I – mithin an die Vereinsmitglieder – im Umfang von Fr. 573'023.- gemacht wurden.

Zusammenfassend ist die Tätigkeit des Pflichtigen sowohl statutarisch als auch tatsächlich auf das E- und F-gewerbe ausgerichtet. Vom Wirken des Pflichtigen profitieren in erster Linie dessen Mitglieder und die gesamtschweizerisch im E- und F-gewerbe tätigen Personen, auf welche der ave GAV anwendbar ist. Dass die Tätigkeit der Arbeitsmarktkontrolle gemeinhin als förderenswert betrachtet wird, ändert daran nichts und die Erweiterung der Kontrollen auf ausländische Entsendebetriebe bewirkt keine Öffnung des Destinatärkreises. Der Auffassung des Pflichtigen, dass für seine Tätigkeit keine Destinatäre bestehen würden bzw. der Destinatärkreis offen sei, kann damit nicht gefolgt werden.

Daran ändert auch nichts, dass in Branchen ohne ave GAV eine tripartite Kommission für die Arbeitsmarktkontrollen zuständig ist. Dass bei bestehendem ave GAV vorhandene Strukturen einbezogen werden anstatt neue zu schaffen, macht Sinn. Zudem sind bestehende Vollzugsorgane mit der Materie bereits vertraut. Diese Regelung macht aber entgegen der Auffassung des Pflichtigen keinen anderen Akteur im Bereich der Arbeitsmarktkontrollen oder sogar den Steuerzahler zu einem Begünstigten. Dass in Ermangelung eines ave GAV die Zuständigkeit bei der tripartiten Kommission läge, ändert somit ebenfalls nichts daran, dass der Destinatärkreis des Pflichtigen

rechtlich und faktisch eingeschränkt ist und zwar sowohl hinsichtlich des ordentlichen GAV-Vollzuges als auch im Entsendebereich.

Die Tätigkeit des Pflichtigen ist im Weiteren auch nicht unter Ausschluss eigener Interessen auf das Wohl Dritter ausgerichtet. Mit dem GAV für das E- und F-gewerbe sollen Arbeitgeber und Arbeitnehmer dieser Branche betreffende Aufgaben und Probleme gemeinsam behandelt werden. Weitere Ziele sind gemäss Präambel des GAV der Schutz und die Schaffung von Arbeitsplätzen. Der GAV Vollzug – und hier auch die Kontrolltätigkeit bei in- und ausländischen Arbeitgebern – und die Wahrnehmung der weiteren statutarisch festgelegten Aufgaben und Kompetenzen durch den Pflichtigen dienen den Mitgliedern und den gesamtschweizerisch im E- und F-gewerbe tätigen Personen. Die Tätigkeit des Pflichtigen kann vor diesem Hintergrund gesamthaft nicht als uneigennützig qualifiziert werden. Diese Auffassung wird dadurch bestätigt, dass der Pflichtige wie gezeigt primär Vollzugskostenbeiträge vereinnahmt und (nur) im Entsendebereich eine Gewinnabsicht statutarisch ausgeschlossen wurde. Im Zusammenhang mit dem Vollzug werden sodann Zuwendungen an die Mitglieder des Pflichtigen ausgerichtet. Die Tätigkeit des Pflichtigen ist damit durchaus mit einem Verband vergleichbar, dessen Interesse auf die Förderung eines Wirtschaftszweiges gerichtet ist. Diese Art der Förderung liegt zwar im öffentlichen Interesse; da damit aber auch die Interessen der angeschlossenen Verbände wahrgenommen werden, dient die Tätigkeit nicht ausschliesslich oder überwiegend gemeinnützigen Zwecken, sondern in erster Linie den Interessen der Mitglieder und unter den ave GAV fallenden Arbeitgeber und Arbeitnehmer (vgl. BGE 2C_835/2016, E. 2.2.3.).

cc) Zusammenfassend verfolgt der Pflichtige aufgrund des rechtlich und faktisch auf den Bereich des E- und F-gewerbe eingeschränkten Wirkens keine Tätigkeit, die im Allgemeininteresse liegt und für die Zwecke einer Steuerbefreiung als gemeinnützig zu qualifizieren wäre. Die Tätigkeit des Pflichtigen dient nur seinen Mitgliedern und den im E- und F-gewerbe tätigen Personen, mithin einem eingeschränkten Destinatärkreis. Damit ist von der Verfolgung eines Selbsthilfeszwecks auszugehen. Dies gilt wie gezeigt sowohl für den Bereich des gewöhnlichen ave GAV Vollzug, d.h. die Kontrolle von Schweizer Arbeitgebern, als auch für die ave GAV Kontrolltätigkeit des Pflichtigen im Entsendebereich. Auf die Prüfung der weiteren Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit kann vor diesem Hintergrund verzichtet werden.

Es bleibt damit zu klären, ob der Pflichtige aufgrund der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks steuerbefreit werden kann und bejahendenfalls ob eine solche Steuerbefreiung auch den Bereich des ordentlichen GAV-Vollzuges betreffen kann oder nur für den Entsendebereich zu gewähren ist.

3. a) aa) Damit eine Institution wegen Erfüllung öffentlicher Zwecke steuerbefreit werden kann, muss sie Aufgaben erfüllen, die zu den Obliegenheiten des Gemeinwesens gehören (vgl. Kreisschreiben Ziff. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 56 N 56 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 61 N 58 StG mit Hinweisen; statt vieler StRG, 19. September 2017, 1 SB.2017.1 + 2, E. 1b mit Hinweisen).

Zu den öffentlichen Aufgaben zählen eng an Staatsaufgaben angelehnte Leistungen wie u.a. die Lieferung von Wasser, Elektrizität oder Gas, Abfallbeseitigung, Führung von Schulen, Altersheimen und Spitälern, Vollzugsaufgaben im Bereich der Sozialhilfe oder die Erfüllung kultureller Aufgaben. Die Möglichkeiten sind zahlreich und eine Abgrenzung zu nichtprivilegierten Zwecken ist schwierig. Voraussetzung ist jedenfalls, dass sich die Institution im Bereich der übergeordneten Interessen des öffentlichen Gemeinwesens betätigt (Greter/Greter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 23 N 31 f., 32a f. StHG, mit Hinweisen; Dieselben in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 56 N 35-37b DBG, mit Hinweisen). Mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist eine Steuerbefreiung gestützt auf die Verfolgung eines öffentlichen Zwecks restriktiv zu gewähren (BGr, 20. August 2019, 2C_147/2019, E. 4.3 mit Hinweisen).

bb) Bei gemischter Zweckverfolgung ist zu unterscheiden:

Bei juristischen Personen, die keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, gelten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung alle Zwecke als öffentlich, die in den ordentlichen Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen (BGr, 28. Dezember 2010, 2C_383/2010, E.2.2 = ASA 80, 207, 211). Die Übertragung der Aufgabe durch einen förmlichen, öffentlich-rechtlichen Akt ist keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung (Kreisschreiben, Ziff. II/4).

Bei Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck ist eine (gegebenenfalls teilweise) Steuerbefreiung möglich, wenn die juristische Person durch öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, diese Aufgabe in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfüllt, keine Dividenden ausschüttet, einer gewissen Aufsicht des Gemeinwesens untersteht und ihr Eigenkapital statutarisch ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet ist (Greter/Greter, Art. 56 N 39b DBG mit Verweisen auf BGE 131 II 1; Kreisschreiben Ziff. II/4). Gemäss Bundesgericht hat die Übertragung in der Regel durch einen "besonderen Akt (z.B. ein Gesetz)" zu erfolgen (BGr, 28 Dezember 2010, 2C_383/ 2010, E. 2.2 = ASA, 207, insb. 211). Der Übertragungsakt braucht nicht zwingend in einer Gesetzesnorm zu bestehen, sondern kann sich auch aus andern Umständen ergeben, wie z.B. aus einem Beschluss des zuständigen Organs des Gemeinwesens, einer Leistungsvereinbarung, dem Bestehen einer angemessenen Vertretung des Gemeinwesens im Vorstand der juristischen Person, einer anderweitigen Beteiligung des Gemeinwesens. Bejaht wurde dies auch bei öffentlicher Anerkennung der Zuständigkeit für die Durchführung von eidg. Diplomprüfungen (VGr ZH, 25. Februar 1986 = STE 1987 B 71.63 Nr. 4).

Anders als bei der Verfolgung gemeinnütziger Interessen ist bei der Verfolgung öffentlicher Zwecke eine Opfererbringung nicht erforderlich (Thomas Graf, Steuerbefreiung von Sportvereinen, 1992, S. 65).

b) Der Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, einen öffentlichen Zweck i.S.v. Art. 56 lit. g DBG bzw. § 61 lit. g StG zu erfüllen. Dies, wie bereits im Zusammenhang mit der behaupteten Gemeinnützigkeit erwähnt, weil in Abwesenheit eines ave GAV die tripartite Kommission für die Kontrolle der Einhaltung der orts-, berufs- und branchenüblichen Lohn- und Arbeitsbedingungen für die Branche der E und F zuständig wäre. Die Kontrolltätigkeit würde somit üblicherweise vom Gemeinwesen ausgeübt, womit der Pflichtige eine öffentliche Aufgabe wahrnehme.

Der Pflichtige macht weiter geltend, dass mit den flankierenden Massnahmen die Einführung einer umfassenden Arbeitsmarktbeobachtung durch den Staat einhergegangen sei, welche auch die Schweizer Arbeitgeber betreffe. Entsprechend sei eine neue staatliche Aufgabe geschaffen worden, welche bereits vor Einführung der flankierenden Massnahmen von den paritätischen Kommissionen aufgrund eines GAV im Rahmen des ordentlichen Vollzuges wahrgenommen worden sei. Wenn das EntsG als genügende Grundlage für die Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe im grenzüber-

schreitenden Personen- und Dienstleistungsverkehr angesehen werde, müsse dasselbe auch für die Arbeitsmarktkontrollen im Binnenmarkt gelten, da diese ebenfalls auf den flankierenden Massnahmen basieren würden.

In diesem Zusammenhang stützt der Pflichtige sich auch auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 25. Februar 1986 (STE 1987 B 71.63 Nr. 4; StR 42/1987 273 ff.), gemäss welchem eine bisher durch privatrechtliche Organisationen wahrgenommene Aufgabe auch ohne Übertragung durch Erlass oder Verwaltungsakt als Verfolgung eines öffentlichen Zweckes qualifiziert wurde. Diese Konstellation sei auf den vorliegenden Fall analog anwendbar. Der Pflichtige nehme eine durch die Umsetzung der flankierenden Massnahmen eingeführte staatliche Aufgabe wahr und fungiere als Kontrollorgan für die Branche des E- und F-gewerbes im Anwendungsbereich des ave GAV. Diesbezüglich würden auf nationaler Ebene Fokusbranchen festgelegt, d.h. bestimmt, welche Schweizer Arbeitgeber von den paritätischen Kommissionen verstärkt zu kontrollieren seien. Die Mindestanzahl zu kontrollierender Schweizer Arbeitgeber ergebe sich zudem aus der Verordnung des Bundesrats über die in die Schweiz entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer vom 21. Mai 2003 (Steuerlicher 823.201; EntsV), womit ein genügender, öffentlich-rechtlicher Akt bestehe. Der Pflichtige erstatte sodann dem Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO), welches den Pflichtigen beaufsichtige, jährlich Bericht über dessen Tätigkeit. Ein eigentlicher Übertragungsakt sei denn auch gar nicht notwendig, wenn – wie im vorliegenden Fall – durch das Gemeinwesen ein ausdrückliches Interesse an der Kontrolltätigkeit des Pflichtigen ausgedrückt worden sei.

Der Pflichtige verneint sodann das Vorliegen von Selbsthilfe- bzw. Erwerbszwecken mit der Begründung, dass es vorliegend nicht um einen Gewerbeverband gehe, sondern um eine paritätische Kommission, deren Zweckbestimmung nicht die Förderung einer Branche sei, sondern der gesetzlich vorgesehene Vollzug der gesamtarbeitsvertraglichen Bestimmungen einer Branche (hier des E- und F-gewerbes) und der gesetzlich vorgeschriebenen Arbeitsmarktkontrollen. Der Pflichtige erfülle die öffentlichen Zwecke, welche der Schaffung der paritätischen Berufskommissionen zugrunde lägen. Er habe keine Destinatäre, sondern nehme eine öffentliche Aufgabe wahr. Eine Allgemeinverbindlicherklärung könne sodann nicht nur durch die Sozialpartner beantragt werden. Auch der Bundesrat könne auf Antrag der tripartiten Kommission entscheiden, dass eine behördliche Aufgabe (nämlich die Kontrolle der Einhaltung von Arbeits- und Lohnbedingungen) auf eine paritätische Kommission übertragen

werde. Auch das verdeutliche die Abwesenheit eines Selbsthilfeszwecks und es folge daraus, dass die Wahrnehmung der Kontrollaufgaben dem Schutz des Schweizer Arbeitsmarktes insgesamt dienen würden.

c) aa) Die Art. 360a ff. OR sehen vor, dass zur Verhinderung einer wiederholten missbräuchlichen Unterbietung von orts-, berufs- oder branchenüblichen Löhnen GAV allgemeinverbindlich erklärt oder – falls kein GAV besteht – Normalarbeitsverträge erlassen werden können. Gemäss Art. 1 AVEG kann der Geltungsbereich eines zwischen Verbänden abgeschlossenen Gesamtarbeitsvertrags durch Anordnung der zuständigen Behörde auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer des betreffenden Wirtschaftszweigs oder Berufs ausgedehnt werden, die am Vertrag nicht beteiligt sind (Allgemeinverbindlicherklärung). Zur Beobachtung des Arbeitsmarktes und zur Ergreifung von Massnahmen bei Missbräuchen im Sinn von Art. 360a OR setzen der Bund und die Kantone zudem tripartite Kommissionen ein, die sich aus einer gleichen Zahl von Arbeitgeber- und Arbeitnehmervertretern zusammensetzen.

Im Rahmen der flankierenden Massnahmen zum Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit vom 21. Juni 1999 (SR 0.142.112.681) wurden neue Bestimmungen in das AVEG eingefügt, die der Bekämpfung des befürchteten Lohn- und Sozialdumpings dienen sollen. Diese sollen für die hiesigen Anbieter und diejenigen der EU/EFTA-Staaten, die von der beschränkten Dienstleistungsfreiheit des Freizügigkeitsrechts profitieren, gleiche Bedingungen schaffen (BGr, 7. Dezember 2010, 2C_81/2010, E. 1.2; vgl. auch Streiff/Von Kaenel/ Rudolph, Arbeitsvertrag, 7. A., 2012, N. 1 und 2 zu Art. 360a OR; Jeannerat/Mahon, in: Commentaire du contrat de travail, 2013, N. 3 zu Art. 360a OR). In diesem Zusammenhang wurden unter anderem das EntsG erlassen und mit den Art. 360a ff. neue Bestimmungen zu Mindestlöhnen im Obligationenrecht (OR; SR 220) eingeführt.

Das per 1. Juni 2004 in Kraft getretene EntsG regelt die minimalen Arbeits- und Lohnbedingungen für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die ein Arbeitgeber mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland in die Schweiz entsendet (vgl. Art. 1 Abs. 1 EntsG). Konkret müssen die Arbeitgeber den entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern mindestens die Arbeits- und Lohnbedingungen garantieren, die in Bundesgesetzen, Verordnungen des Bundesrates, ave GAV und Normalarbeitsverträgen im Sinne von Artikel 360a OR in spezifischen Bereichen vorgeschrieben sind (Art. 2 Abs. 1

EntsG). Gemäss dem am 1. Januar 2013 in Kraft getretenen Art. 1 Abs. 2 EntsG wird zudem die Kontrolle der Arbeitgeber geregelt, die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in der Schweiz anstellen, und die Sanktion gegen solche Arbeitgeber, wenn sie gegen Bestimmungen über den Mindestlohn verstossen, die in einem Normalarbeitsvertrag im Sinne von Art. 360a des Obligationenrechts vorgeschrieben sind. Mit Art. 1a EntsG wurden per 1. Januar 2013 zudem Massnahmen zur Bekämpfung der Scheinselbständigkeit von ausländischen Dienstleistungserbringerinnen und -erbringern eingeführt.

Mit der Kontrolle der Einhaltung der Anforderungen nach dem EntsG wurden verschiedene Akteure betraut. Dabei herrscht ein Vollzugsdualismus zwischen Branchen, die durch einen ave GAV geregelt sind, und Branchen ohne ave GAV. In Branchen mit ave GAV obliegt die Kontrolle der Einhaltung der Bestimmungen des GAV wie erwähnt den bereits bestehenden, mit der Durchsetzung des GAV vertraglich betrauten paritätischen Kommissionen. Das EntsG überträgt ihnen damit zusätzlich zu den vom GAV auferlegten Verpflichtungen die Kontrolle der Einhaltung des ave GAV durch Entsendebetriebe (BBI 2012 3397, 3404). Das SECO beaufsichtigt den Vollzug der Kontrolltätigkeit durch die paritätischen Kommissionen im Entsendebereich und kann den Kontrollorganen Weisungen erteilen (Art. 14 EntsG).

bb) Wie im Zusammenhang mit der geltend gemachten Gemeinnützigkeit ausgeführt, ist im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Pflichtigen von der Verfolgung eines Selbsthilfezwecks auszugehen. Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks setzt deshalb voraus, dass der Pflichtige durch einen öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, bzw. das Gemeinwesen zumindest ein ausdrückliches Interesse am Pflichtigen ausgedrückt hat, eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist und darüber hinaus die ausschliessliche und unwiderrufliche (dauernde) Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck in den Statuten stipuliert wird.

aaa) Für den Entsendebereich ist mit Art. 7 EntsG ohne weiteres eine rechtliche Grundlage gegeben und auch das Erfordernis der Aufsicht durch das Gemeinwesen ist diesbezüglich erfüllt:

Unter dem EntsG ist der Pflichtige das zuständige Kontrollorgan, soweit die Kontrolle der Einhaltung der minimalen Arbeits- und Lohnbedingungen des ave GAV

für das E- und F-gewerbe betroffen ist (Art. 7 Abs. 1 lit. a EntsG). Gegenstand der Kontrolle unter dem EntsG sind Arbeitgebende mit Sitz im Ausland, die meldepflichtige Arbeitnehmende in die Schweiz entsenden sowie die Überprüfung von meldepflichtigen Personen auf den Status als Selbständigerwerbende (Art. 1 Abs. 1 sowie Art. 1a EntsG). Dies wird durch den im Rahmen der Subventionsvereinbarungen zwischen dem Pflichtigen und dem SECO unter Ziff. 3 vereinbarten Kontrollgegenstand bestätigt.

Fraglich ist indessen, ob hier allenfalls der Selbsthilfefzweck einer Steuerbefreiung entgegenstehen könnte. Eine (teilweise) Steuerbefreiung kommt bei juristischen Personen mit Erwerbs- oder Selbsthilfefzwecken wie erwähnt gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts nur dann in Betracht, wenn der Erwerbs- oder Selbsthilfefzweck als untergeordnet erscheint.

Für den Bereich der Kontrolltätigkeit im Rahmen des EntsG dürfte dies zu bejahen sein. Der Pflichtige beschränkt sich hier auf die Kontrolle der minimalen Arbeits- und Lohnbedingungen (Art. 2 EntsG) bei entsandten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. Zwar kommen die Kontrollen im Entsendebereich dem Pflichtigen bzw. dessen Mitgliedern und den gesamtschweizerisch im E- und F-gewerbe tätigen Personen ebenso zugute. Allerdings basiert dieser Kontrollauftrag letztlich auf dem EntsG, mithin einem äusseren Faktor ausserhalb des Machtbereichs des Pflichtigen. Die weiteren statutarisch festgelegten Tätigkeiten des Pflichtigen kommen im Entsendebereich sodann nicht zum Tragen. Damit kann der Selbsthilfeaspekt für diesen Bereich als untergeordnet angesehen werden.

Vor dem Hintergrund, dass die weiteren Voraussetzungen für eine teilweise Steuerbefreiung erfüllt sind (Aufsicht durch das Gemeinwesen, Unwiderrufflichkeit der Mittelverwendung, d.h. statutarischer Ausschluss einer Zweckentfremdung nach allfälliger Auflösung), kann der Pflichtige mit Bezug auf die im Rahmen des Entsendebereichs auf Basis des EntsG ausgeübte Kontrolltätigkeit von der Staatssteuer und den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit werden. Es bestehen diesbezüglich mit Blick auf die eingereichten Jahresrechnungen auch keine Zweifel, dass die Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird.

bbb) Für Sachverhalte ausserhalb des Anwendungsbereichs des EntsG enthält dieses dagegen keinen gesetzlichen Auftrag. Die Vorinstanz hat deshalb den Pflichtigen nur bezüglich der Sparte Kontrollaufgaben gemäss Art. 7 Abs. 1 EntsG von

den direkten Steuern freigestellt. Indessen sind auch bezüglich der übrigen, im Zusammenhang mit der Durchsetzung des ave GAV ausgeübten Tätigkeit des Pflichtigen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung aufgrund der Erfüllung eines öffentlichen Zwecks erfüllt:

Hauptgrund für die Einführung der Möglichkeit zur Allgemeinverbindlicherklärung von GAV war das Bedürfnis, innerhalb einer Branche gleiche Arbeitsbedingungen für alle Wettbewerbsteilnehmer zu schaffen und somit ein mögliches Lohndumping, d.h. illoyale Konkurrenz einzelner Aussenseiter oder andere ungerechtfertigte Verschiedenheiten in der Gestaltung der Arbeitsbedingungen (z.B. Arbeitszeit oder Gewährung von Ferien) zu verhindern. Die Allgemeinverbindlicherklärung liegt somit einerseits im Interesse der am GAV beteiligten Parteien, andererseits aber auch im Interesse der Arbeitnehmenden von Aussenseitern, die zu ungünstigeren Bedingungen arbeiten. Die Anwendung derselben Mindeststandards für alle Arbeitnehmenden einer Branche dient auch der Sicherung des sozialen Friedens und liegt somit im öffentlichen Interesse. Ausserdem fördert alleine die Möglichkeit der Allgemeinverbindlicherklärung eines GAV die Bereitschaft, überhaupt einen GAV abzuschliessen (Ziff. 5.2.1 des Berichts GAV-Standortbestimmung des Staatssekretariats für Wirtschaft, Mai 2014, https://www.seco.admin.ch/seco/de/home/Publikationen_Dienstleistungen/Publikationen_und_Formulare/Arbeit/Personenfreizuegigkeit_und_Arbeitsbeziehungen/Studien_und_Berichte/bericht-gav-standortbestimmung.html). Die Allgemeinverbindlicherklärung eines GAV ist demnach Ausdruck eines öffentlichen Interesses. Soweit der Pflichtige den ave GAV vollzieht, handelt er auch im öffentlichen Interesse.

Der Pflichtige kann zur Ausführung dieses ihm von der öffentlichen Hand erteilten Auftrags eine Reihe von Massnahmen ergreifen. Bei den Akten liegt der Bundesratsbeschluss vom 13. Oktober 2020 über die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrags für das E- und F-gewerbe vom März/April 2020. Dieser GAV wurde in der Vergangenheit jeweils periodisch erneuert und allgemeinverbindlich erklärt, weshalb davon auszugehen ist, dass der Inhalt des Beschlusses im Kern auch für den Zeitraum ab 2017 galt. Die allgemeinverbindlich erklärten Bestimmungen verpflichten alle Arbeitgeber des E- und F-gewerbes und die dort beschäftigten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (Art. 2 Abs. 2 und 3 des Beschlusses). In Ziff. 6.1 GAV wird der Pflichtige namentlich als Vollzugsorgan genannt. Er erhält eine Reihe von Kompetenzen zur Durchsetzung des GAV auch gegenüber nicht angeschlossenen Unternehmen und Arbeitnehmenden, namentlich:

- Erhebung einer Klage auf Feststellung der Einhaltung des GAV bei Arbeitsverhältnissen (6.3 Abs. 2 Ziff. 1 GAV);
- Die Durchführung von Kontrollen in den Betrieben und auf den Arbeitsstellen (6.3 Abs. 2 Ziff. 2 GAV);
- Die Ausfällung und den Einzug von Konventionalstrafen sowie die Überwälzung von angefallenen Kontroll- und Verfahrenskosten (Ziff. 6.3 Abs. 2 Ziff. 3 GAV);
- Rechtsmittelinstanz gegen Entscheide der Regionalen Paritätischen Berufskommissionen (Ziff. 6.3 Abs. 3 GAV);
- Die Durchsetzung des Anspruchs auf den Vollzugsbeitrag (Ziff. 6.3 Abs. 4 GAV);
- Erteilung von Weisungen für die Durchführung der Kontrolle (Ziff. 6.4 Abs. 2 GAV);
- Einforderung aller Unterlagen (Ziff. 6.4 Abs. 3 GAV).

Da der Pflichtige diese Massnahmen auch gegenüber nicht angeschlossenen Unternehmen und Arbeitnehmenden ergreifen kann, liegt kein privatrechtliches Handeln mehr vor.

An diesem öffentlich-rechtlichen Auftrag ändert nichts, dass die Befugnisse des Pflichtigen durch Art. 6 AVEG beschränkt werden. Gemäss dieser Bestimmung können die nicht beteiligten Unternehmen und Arbeitnehmenden die Einsetzung eines unabhängigen Kontrollorgans anstelle der im GAV vorgesehenen paritätischen Kontrollorgane verlangen. Damit verfügt der Pflichtige zwar nicht über die Kompetenz, gegenüber solchen sich widersetzenden Dritten Massnahmen in eigener Kraft durchzusetzen. Indessen tritt er diesen gegenüber dennoch zwecks Durchsetzung des ave GAV auf, und kann ihnen gegenüber die Einsetzung des unabhängigen Kontrollorgans verlangen. Die Stellung des Pflichtigen als Vollzugsorgan gegenüber nicht-beteiligten Dritten ist damit stärker als bei einer rein privatrechtlichen Vereinigung.

Ebenfalls nicht wesentlich ist, dass sich durch die Allgemeinverbindlicherklärung am privatrechtlichen Charakter des GAV nichts geändert hat. Dies trifft wohl für den GAV selber zu, die Erklärung der Allgemeinverbindlicherklärung ist indessen ein öffentlicher Akt (Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar, Band VI, 2. Abteilung, 2. Teilband, 3. Abschnitt, 1999, N. 52 f zu Art. 356b OR; Vischer/Albrecht, Zürcher Kommentar, Teilband V2c, Der Arbeitsvertrag, Art. 356-360f OR, 4. A., 2006, Art. 356b N 98 OR). Massgebend sind die vorstehend aufgezeigten Auswirkungen einer solchen All-

gemeinverbindlicherklärung auf die Stellung des Pflichtigen und auf die nicht am GAV beteiligten Dritten.

Die Rechtsprechung verlangt weiter eine Aufsicht des Gemeinwesens. Eine solche ist zumindest teilweise gegeben:

Die paritätischen Kommissionen führen bei Schweizer Arbeitgebern Kontrollen im Rahmen des normalen Vollzugs des ave GAV durch. Sie unterliegen nicht der Weisungskompetenz des SECO, das in diesem Bereich keine Aufsichtsfunktion ausübt. Entsprechend erstatten mehrere Kantone dem SECO bezüglich ihrer Kontrolltätigkeit bei Schweizer Arbeitgebern keinen Bericht. Kontrollen, welche paritätische Kommissionen bei Schweizer Arbeitgebern durchführen, werden durch den Bund auch nicht finanziert. Für die unter den ordentlichen Vollzug von ave GAV fallende Kontrolltätigkeit bestehen keine Leistungsvereinbarungen zwischen den paritätischen Kommissionen und dem Bund. Auseinandersetzungen im Zusammenhang mit dem Vollzug von ave GAV, insbesondere die Kontrolltätigkeit, fallen denn auch in die Zuständigkeit der Zivilgerichte; in diesem Sinn besteht keine öffentliche Aufsicht über den Pflichtigen (Vischer/Albrecht, Art. 356b N 165 OR).

Einer weitgehenden Kontrolle unterliegt die Pflichtige indessen mit Bezug auf die Vollzugskostenbeiträge. Art. 3 des Beschlusses des Bundesrats vom 13. Oktober 2020 sieht vor, dass über den Einzug und die Verwendung der Vollzugskostenbeiträge der Direktion für Arbeit des SECO alljährlich eine detaillierte Jahresrechnung sowie das Budget des der Jahresrechnung folgenden Jahres zuzustellen ist. Der Jahresrechnung sind überdies der Bericht der Revisionsstelle und weitere durch das SECO im Einzelfall verlangte Unterlagen beizulegen. Die Führung der entsprechenden Kassen muss nach den vom SECO festgelegten Weisungen erfolgen (...). Das SECO kann weitere Auskünfte und Unterlagen zur Einsichtnahme verlangen sowie auf Kosten der Vertragsparteien Überprüfungen vornehmen lassen.

ccc) Insgesamt ist deshalb die Erfüllung eines öffentlichen Zwecks zu bejahen. Zwar dient die Tätigkeit des Pflichtigen in erster Linie Selbsthilfeszwecken; diese sind aber mit der Allgemeinverbindlicherklärung als im öffentlichen Interesse liegend sanktioniert worden. Weiter werden ihm – wenn auch im beschränkten Umfang – Vollzugsaufgaben übertragen, und untersteht er immerhin mit Bezug auf die Finanzen einer öffentlichen Aufsicht. Die übrigen Voraussetzungen (unwiderrufliche Mittelverwen-

dung) sind erfüllt. Zudem verfolgt der Pflichtige keine Erwerbszwecke. Somit sind alle relevanten Voraussetzungen zumindest teilweise erfüllt. Bei einer Würdigung der gesamten Umstände kommt die Mehrheit des Gerichts deshalb zum Schluss, dass die Gründe, die für eine Wahrnehmung eines öffentlichen Zwecks sprechen, überwiegen, weshalb auch in diesem Bereich die Steuerbefreiung zu gewähren ist.

4. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs gutzuheissen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der A ist ab der Steuerperiode 2017 wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von der direkten Bundessteuer befreit.
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der A ist ab der Steuerperiode 2017 wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von den Staats- und Gemeindesteuern befreit.

[...]

Eine Minderheit des Gerichts gibt folgende abweichende Meinung zu Protokoll:

Eine Minderheit des Gerichts betrachtet die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke nur für die Tätigkeit im Bereich des EntsG als erfüllt. Für die Tätigkeit im Bereich des ave GAV ist eine entsprechende Steuerbefreiung demgegenüber zu verneinen.

Vor dem Hintergrund, dass im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Pflichtigen von der Verfolgung eines Selbsthilfeszwecks auszugehen ist, setzt eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks voraus, dass der Pflichtige durch einen öffentlich-rechtlichen Akt mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurde, bzw. das Gemeinwesen zumindest ein ausdrückliches Interesse am Pflichtigen ausgedrückt hat, eine gewisse Aufsicht des Gemeinwesens vorgesehen ist und die ausschliessliche und unwiderrufliche (dauernde) Widmung des Eigenkapitals für den öffentlichen Zweck in den Statuten stipuliert wird.

Die Kontrolltätigkeit im Rahmen des ave GAV liegt ausserhalb des Anwendungsbereichs des EntsG, womit es diesbezüglich an einem gesetzlichen Auftrag fehlt. Dieses Verständnis ist im Einklang mit dem klaren Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des EntsG, welches im Rahmen des Abschlusses des Freizügigkeitsabkommens flankierende Massnahmen im Entsendebereich einführte. Im EntsG wurde denn auch die Finanzierung (nur) dieser mit dem EntsG geschaffenen Kontrolltätigkeit geregelt, indem festgehalten wurde, dass ausländische Arbeitgeber zur Beitragsleistung verpflichtet sind und die Sozialpartner, die Vertragspartei eines ave GAV sind, ein Recht auf Entschädigung haben, soweit ihnen aus der Kontrolltätigkeit gemäss EntsG nicht gedeckte Kosten erwachsen.

Mit der Anpassung des EntsG im Jahr 2013 wurde an diesem System nichts geändert. Es wurde die Problematik der Scheinselbständigkeit angegangen und in- und ausländische Arbeitgeber sollten in Bezug auf die Sanktionsmöglichkeiten bei Verstössen gegen zwingende Bestimmungen eines NAV bzw. gegen erleichtert allgemeinverbindlich erklärte GAV gleichgestellt werden. Infolgedessen mussten die Bestimmungen des EntsG für die Kontrolle und Sanktionierung auch auf Schweizer Arbeitgeber ausgedehnt und der Gesetzestitel entsprechend angepasst werden (BBl 2012, 3397, 3411).

Auch ausserhalb des EntsG besteht kein öffentlich-rechtlicher Akt, durch welchen der Pflichtige mit der ave GAV Kontrolltätigkeit betraut worden wäre und welcher die Tätigkeit des Pflichtigen in diesem Bereich als Wahrnehmung einer öffentlichen Aufgabe qualifizieren würde. Zwar wurde im Rahmen der flankierenden Massnahmen insofern eine Arbeitsmarktbeobachtung über Entsendesachverhalte hinaus eingeführt, als mit Art. 360b OR die Strukturen dafür geschaffen wurden, Missbräuche gemäss Art. 360a OR, d.h. die wiederholte, missbräuchliche Unterbietung orts-, berufs- oder branchenüblicher Löhne, festzustellen. Die eigentliche Arbeitsmarktbeobachtung erfolgt jedoch nicht durch den Pflichtigen, sondern durch die tripartiten Kommissionen von Bund und Kantonen, welche auch für das Ergreifen der notwendigen Massnahmen zuständig sind. Mithin wurde durch das System der Arbeitsmarktbeobachtung am privatrechtlichen Aspekt von GAV nichts geändert.

Die Allgemeinverbindlicherklärung eines GAV, die im Wesentlichen eine Ausdehnung des Geltungsbereichs auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer des betreffenden Wirtschaftszweigs, die nicht am Vertrag beteiligt sind, bewirkt, ändert ebenfalls nichts am privatrechtlichen Charakter des betreffenden GAV. Die Entstehungsgeschichte des AVEG zeigt, dass der Bundesgesetzgeber eine öffentlich-rechtliche Ausgestaltung der Allgemeinverbindlichkeit ausdrücklich abgelehnt hat. Wo es zweckmässig ist, Gesamtarbeitsverträge allgemeinverbindlich zu erklären, sollen deren Bestimmungen vielmehr auch auf Aussenseiter angewendet werden, ohne dass dadurch an der privatrechtlichen Wirkung auf die beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer etwas geändert wird. Ansprüche aus Gesamtarbeitsverträgen geltend zu machen, ist nicht Sache einer Behörde, sondern den Beteiligten anheimgestellt und der Entscheid über streitige Ansprüche ist, wie in allen privatrechtlichen Angelegenheiten, dem Zivilrichter vorbehalten (BGE 98 II 205, E. 1; vgl. BBl 1941 S. 329/30, 1943 S. 225, 1954 I S. 129/30 und 148/49). Dasselbe muss folglich auch für die Kontrolltätigkeit gelten, welche im betreffenden GAV geregelt ist und durch das ebenfalls im GAV bezeichnete Organ ausgeübt wird, und zwar unabhängig davon, ob die Kontrolle bei angeschlossenen Betrieben durchgeführt wird, oder bei Betrieben, welche kraft Allgemeinverbindlicherklärung dem GAV unterstellt worden sind. Die Allgemeinverbindlicherklärung selbst ist zwar ein Verwaltungsakt und gehört daher dem öffentlichen Recht an. Die Bestimmungen eines GAV werden dadurch jedoch nicht in öffentlich-rechtliche Vorschriften umgewandelt, noch werden die Verwaltungsbehörden ermächtigt, die Einhaltung der Bestimmungen von Amtes wegen zu kontrollieren und gegen deren Verletzung mit den Mitteln des Verwaltungszwanges vorzugehen. Es handelt sich vielmehr um eine besondere Art der

Rechtsetzung, durch die von den Beteiligten selbst geschaffenes Berufsrecht bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auf alle Angehörigen einer Berufsgruppe oder eines Gewerbes ausgedehnt wird (vgl. BBl 1941 S. 327 und 331, 1954 I S. 143 und 148). Allgemeinverbindlich erklärte Gesamtarbeitsverträge enthalten daher auch für Aussenseiter nicht öffentliches, sondern objektives Zivilrecht (BGE 98 II 205, E. 1).

Dass dem Pflichtigen gemäss GAV gewisse Kontrollfunktionen zustehen, die aufgrund der Allgemeinverbindlicherklärung des GAV auch auf Arbeitgeber und Arbeitnehmer anwendbar sind, auf welche der Anwendungsbereich des GAV ausgedehnt worden ist, führt somit nicht zu einer Verhoheitlichung dieser Kontrolltätigkeit. Dies schon deshalb nicht, weil es den betroffenen Arbeitgebern und Arbeitnehmern gemäss Art. 6 AVEG offen steht, bei der zuständigen Behörde die Einsetzung eines besonderen, von den Vertragsparteien unabhängigen Kontrollorgans an Stelle der im Vertrag vorgesehenen Kontrollorgane zu verlangen.

Eine Allgemeinverbindlicherklärung führt schliesslich entgegen der Auffassung des Pflichtigen auch nicht zum Ausschluss eines Selbsthilfezwecks, zumal die Ausdehnung des Geltungsbereichs den Destinatärkreis zwar auf Personen des betreffenden Wirtschaftszweigs erweitert, diesen aber wie gezeigt nicht öffnet. Der Destinatärkreis bleibt auf Mitglieder und die gesamtschweizerisch im E- und F-gewerbe tätigen Personen beschränkt. Auch, dass eine Allgemeinverbindlicherklärung auch auf Antrag der tripartiten Kommission durch den Bundesrat beschlossen werden kann, ändert deshalb nichts daran, dass die Tätigkeit des Pflichtigen insgesamt als Verfolgung eines Selbsthilfezwecks anzusehen ist.

Mangels öffentlich-rechtlichem Akt, durch welchen der Pflichtige mit der ave GAV Kontrolltätigkeit betraut wurde, müsste das Gemeinwesen mindestens ein ausdrückliches Interesse an der Tätigkeit des Pflichtigen geäussert haben und es müsste hinsichtlich der betreffenden Tätigkeit eine gewisse Aufsicht durch das Gemeinwesen vorgesehen sein. Mindestens das Erfordernis der Aufsicht ist jedoch vorliegend nicht erfüllt. Wie gezeigt beschränkt sich die Aufsichtstätigkeit des SECO explizit auf den Entsendebereich und erfasst die ave GAV Kontrolltätigkeit des Pflichtigen nicht.

An dieser Auffassung ändert auch das in Art. 16e EntsV festgelegte, nationale Mindestkontrollziel nichts. Dabei handelt es sich um eine Vorgabe für den gesamten Bereich der Arbeitsmarktkontrolle, auf Basis derer die spezifischen, lokal anwendbaren

Kontrollziele anhand einer risikobasierten Einstufung festgelegt werden. Erst diese im Einzelfall festgelegten Kontrollziele sind für die kontrollierenden Akteure der Arbeitsmarktbeobachtung verbindlich. In diesem Sinn richtet sich Art. 16e EntsV nicht an den Pflichtigen, sondern die mit der Arbeitsmarktbeobachtung und Koordination betrauten Organe (d.h. tripartite Kommissionen). Für den Pflichtigen ist letztlich nur das in der Subventionsvereinbarung mit dem SECO definierte Kontrollziel relevant. Vor dem Hintergrund, dass dieses Kontrollziel ausschliesslich den Entsendebereich betrifft und im Rahmen der Subventionsvereinbarung kein Ziel für Kontrollen bei Schweizer Arbeitgebern im Rahmen des ordentlichen GAV Vollzuges festgelegt wurde, kann der Pflichtige aus Art. 16e EntsV somit nichts für sich ableiten.

In dieselbe Richtung geht die Tatsache, dass der Pflichtige vom SECO auch zum Vollzug des ave GAV bei Schweizer Arbeitgebern befragt wird. Es geht dabei um die Beschaffung der nötigen Informationen für die Risikoabwägung und damit letztlich die Festlegung der individuellen Arbeitsmarkt Kontrollziele, nicht um die Wahrnehmung einer Aufsicht gegenüber dem Pflichtigen. Auch soweit im Rahmen der Kontrolltätigkeit des SECO nach dem EntsG der ordentliche ave GAV Vollzug ebenfalls thematisiert wird, kann daraus keine Aufsicht oder gar eine Weisungsbefugnis des SECO gegenüber dem Pflichtigen für den Bereich des ordentlichen GAV Vollzuges abgeleitet werden. Das ist das Verständnis des SECO und wie gezeigt legen mehrere Kantone über ihre Kontrolltätigkeit im ordentlichen GAV Vollzug auch gar nicht erst Rechenschaft ab. Dasselbe gilt in Bezug auf die jährlichen Aufforderungen des SECO zur Einreichung der Jahresrechnungen. Diese werden gestützt auf den jeweiligen Bundesratsbeschluss über die Allgemeinverbindlicherklärung des Gesamtarbeitsvertrages für das E- und F-gewerbe einverlangt, gemäss welchem das SECO den Einzug und die Verwendung der Vollzugskostenbeiträge überwacht.

Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass den einschlägigen rechtlichen Grundlagen kein gesetzlicher Kontrollauftrag an den Pflichtigen für den Bereich des ordentlichen GAV Vollzuges entnommen werden kann. Insbesondere können dafür weder die obligationenrechtlichen Normen zur Arbeitsmarktbeobachtung, noch das AVEG herangezogen werden. Daran ändert auch nichts, dass die Kontrolltätigkeit in Abwesenheit eines ave GAV durch das Gemeinwesen erfolgt. Der Vollzug von ave GAV ausserhalb des Anwendungsbereichs des EntsG ist entgegen der Auffassung des Pflichtigen im Rahmen der Einführung der flankierenden Massnahmen nicht als solcher zu einer öffentlichen Aufgabe geworden. Dies umso weniger, als die Erweiterung der

Kontrollen auf ausländische Arbeitgeber wie erwähnt nicht zu einer Öffnung des Destinatärkreises in Bezug auf die Tätigkeit des Pflichtigen geführt hat. Vielmehr ist und bleibt die Durchsetzung von ave GAV Sache der Vertragsparteien. Der Fall ist insofern nicht mit dem vom Pflichtigen zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid vergleichbar. Anders als dort geht es hier nicht um die Umqualifikation einer bisherigen Tätigkeit. Mit Einführung der flankierenden Massnahmen fand vielmehr eine Ausweitung der Kontrolltätigkeit auf Arbeitgebende mit Sitz im Ausland, die meldepflichtige Arbeitnehmende in die Schweiz entsenden, sowie die Überprüfung von meldepflichtigen Personen auf den Status als Selbständigerwerbende, statt. Davon abgesehen mangelt es vorliegend an der verlangten Aufsicht durch das Gemeinwesen. Eine solche ist wie gezeigt weder faktisch gegeben, noch ist sie statutarisch beim Pflichtigen überhaupt institutionalisiert. Es erübrigt sich vor diesem Hintergrund zu prüfen, ob das Gemeinwesen an der Tätigkeit des Pflichtigen anderweitig ein Interesse ausgedrückt hat. Eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks scheidet für den Bereich des ordentlichen GAV Vollzuges in jedem Fall aus.

Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).