

III. Kantonale Steuern

- 9 **Art. 56 lit. g DBG, § 14 Abs. 1 lit. c StG**
Weder Verfolgung öffentlicher noch gemeinnütziger Zwecke durch Jagd-
gesellschaft, daher keine Steuerbefreiung

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 29. Januar 2014 in Sachen
KStA gegen Verein X. (WBE.2013.307).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Von der Steuerpflicht befreit sind im Bereich der direkten Bundessteuer insbesondere juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist (Art. 56 lit. g DBG).

2.2.

2.2.1.

Neben der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke bildet die Verfolgung öffentlicher Zwecke eine eigenständige steuerprivilegierte Zielsetzung. Dabei handelt es sich um eine mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Steuern (Art. 127 Abs. 2 BV) restriktiv zu fassende Kategorie von Aufgaben, die sich eng an die Staatsaufgaben anlehnen müssen. Juristische Personen, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen, haben grundsätzlich - unter Vorbehalt einer teilweisen Befreiung, sofern eine rechnungsmässig klare Trennung besteht - keinen Anspruch auf Steuerbefreiung, selbst wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen. Art. 56 lit. g DBG wird durch das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 8. Juli 1994 näher

konkretisiert. Damit eine Steuerbefreiung beansprucht werden kann, muss - nebst hier nicht interessierenden allgemeinen Voraussetzungen - bei juristischen Personen mit öffentlicher Zwecksetzung vor allem dieser "öffentliche Zweck" gegeben sein. Dabei sind bei Einrichtungen ohne Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck alle Zwecke öffentlich, die in den ordentlichen Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen, selbst wenn sie dem Gemeinwesen nicht durch Gesetz übertragen wurden, sondern nach allgemeiner Auffassung als dessen Angelegenheit betrachtet werden. Bei Institutionen mit Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck ist zudem in der Regel erforderlich, dass sie durch einen öffentlich-rechtlichen Akt (z.B. ein Gesetz) mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut wurden, diese öffentliche Aufgabe in konkret überprüfbarer Weise tatsächlich erfüllen, keine Dividenden ausschütten, einer gewissen Aufsicht des Gemeinwesens unterliegen und ihr Eigenkapital statutarisch ausschliesslich und unwiderruflich den öffentlichen Zwecken gewidmet haben. Jede Steuerbefreiung, auch eine teilweise, ist ausgeschlossen, wenn die juristische Person Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgt, die ein gewisses Ausmass übersteigen (Urteil des Bundesgerichts vom 28. Dezember 2010 [2C_383/2010], Erw. 2.2; BGE 131 II 6 f., Erw. 3.3). Unter diesen Voraussetzungen können auch private Institutionen, die aufgrund einer Monopolkonzession einen öffentlichen Zweck erfüllen, steuerbefreit werden (MARCO GRETER, in: MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2008 [Kommentar DBG], Art. 56 N 36). Nicht genügend für die Qualifikation als öffentliche Aufgabe im Sinne von Art. 56 lit. g DBG ist die Ausübung einer Tätigkeit im öffentlichen Interesse (RETO KUSTER, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Diss. Zürich 1998, S. 224)

2.2.2.

2.2.2.1.

Gemäss Art. 79 BV legt der Bund Grundsätze fest über die Ausübung der Fischerei und der Jagd, insbesondere zur Erhaltung der Artenvielfalt der Fische, der wild lebenden Säugetiere und der Vö-

gel. Diese Bestimmung geht somit davon aus, dass die Jagd (d.h. die Nutzung des Wilds durch fachkundiges Hegen und Erlegen) in den Schranken der Rechtsordnung zulässig ist, und übernimmt materiell vollständig die Vorläuferbestimmung von Art. 25 aBV. Die Ausführungsgesetzgebung des Bundes enthält Grundsätze über die Ausübung der Jagd, wobei der Schutz der betroffenen Tierarten im Vordergrund steht, aber auch Vorschriften über die Schadenverhütung und Haftpflicht aufgestellt werden (ARNOLD MARTI, in: BERNHARD EHRENZELLER/PHILIPPE MASTRONARDI/RAINER J. SCHWEIZER/KLAUS A. VALLENDER, Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Auflage, Zürich 2008 [Kommentar BV], Art. 79 N 2 f.).

Im Rahmen der bundesrechtlichen Schutzvorschriften bestimmen die Kantone, nach welchen Grundsätzen die Berechtigung für die Jagd in ihrem Gebiet erteilt wird und welche Regeln für die Ausübung dieser Tätigkeit im Einzelnen gelten. Grundsätzlich kommen dafür die Patentjagd (Einzelbewilligung für eine bestimmte Zeit und einen bestimmten Umfang) oder die Revierjagd (Sonderrecht der Jagdpächter auf einem bestimmten Gebiet) in Frage (MARTI, Kommentar BV, Art. 79 N 6). Das Reviersystem gibt dem Pächter das alleinige Recht auf die in seinem Revier befindlichen Tiere. Damit wird erreicht, dass eine bestimmte Anzahl von Berechtigten für längere Zeit an ein bestimmtes Gebiet gebunden und für Hege und Pflege verantwortlich ist (THOMAS FLEINER-GERSTER, in: JEAN-FRANÇOIS AUBERT et al., Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 [Stand Oktober 1989], Art. 25 N. 18).

2.2.2.2.

Im Kanton Aargau steht die Jagd als sog. Regalrecht dem Kanton zur ausschliesslichen wirtschaftlichen Betätigung zu (§ 55 Abs. 1 lit. a KV). Der Kanton kann diese Befugnis selber ausüben oder durch Gesetz oder Konzession auf Dritte übertragen (§ 55 Abs. 2 KV).

Gemäss § 2 AJSG überträgt der Kanton das Recht zur Ausübung der Jagd und die damit verbundenen Pflichten revierweise an Jagdgesellschaften. Die Jagdreviere werden durch den Kanton

öffentlich ausgeschrieben und für die Dauer von acht Jahren an Jagdgesellschaften verpachtet (§ 4 Abs. 1 AJSG). Als Jagdgesellschaft gilt ein Zusammenschluss von Jagdberechtigten in der Rechtsform eines Vereins (§ 5 Abs. 1 AJSG).

2.2.2.3.

Die Jagdgesellschaften sind verpflichtet, dem Kanton für die einzelnen Reviere Pachtzinsen zu bezahlen (§ 6 AJSG). Sie sind für Jagdplanung und Jagdbetrieb in ihren Revieren zuständig und dafür verantwortlich, dass die Wildtierbestände den örtlichen Verhältnissen angepasst sind sowie keine übermässigen Schäden an Wald, landwirtschaftlichen Kulturen und Nutztieren auftreten. Sie unterstützen ausserdem Bestandesregulierungen nichteinheimischer Wildtiere, erfassen die Bestände der wichtigsten Wildtierarten in den Jagdrevieren und liefern die für die Jagdstatistik benötigten Angaben (§ 15 Abs. 1 - 4 AJSG). Die Jagdaufsicht im Jagdrevier wird ebenfalls durch die betreffende Jagdgesellschaft sichergestellt. Jede Jagdgesellschaft bestimmt eine Jagdaufseherin oder einen Jagdaufseher sowie eine Stellvertretung und holt die Zustimmung der betroffenen Gemeinden ein (§ 31 Abs. 1 und 2 AJSG). Ausserdem fördern und begleiten die Jagdgesellschaften Kandidierende für die Jagdprüfung (§ 33 Abs. 3 AJSG), und sie informieren die Gemeinden im Revier periodisch über ihre jagdlichen Tätigkeiten und die geplanten Massnahmen (§ 34 Abs. 2 AJSG).

Jagdaufseherinnen und Jagdaufseher müssen im Kanton jagdberechtigt und für diese Aufgabe geeignet sein sowie das Jagdrevier in- nert nützlicher Frist erreichen können. Sie können Mitglied einer Jagdgesellschaft sein. Die Jagdaufseherinnen und Jagdaufseher üben im Jagdrevier die zum Schutz der Wildtiere und zur Gewährleistung der Jagd nötigen Aufsichts-, Vollzugs- und Kontrollaufgaben aus, soweit diese nicht einer anderen Behörde obliegen. Das zuständige Departement kann für kantonale Aufgaben Jagdaufseherinnen und Jagdaufseher beiziehen und einsetzen. Es legt zu diesem Zweck die Aufsichtsgebiete und eine allfällige Entschädigung fest (§ 31 Abs. 3 - 5 AJSG).

Jagdaufseherinnen und Jagdaufseher haben gemäss § 27 Abs. 1 der Verordnung zum Jagdgesetz des Kantons Aargau vom 23. Sep-

tember 2009 (AJSV, SAR 933.211) folgende Aufgaben zu erfüllen: Aufsicht über die Einhaltung der Bestimmungen zu den Schonzeiten jagdbarer Wildtiere, zum Arten- und Lebensraumschutz und zur Leinenpflicht für Hunde; Mitwirkung bei Erhebungen zur Jagdstatistik, bei Abschussplanungen, bei der Bekämpfung von Tierseuchen und beim Vollzug jagdrechtlicher Anordnungen; Beratung der Grundeigentümerinnen und Grundeigentümer beziehungsweise der für die Bewirtschaftung des Grundeigentums zuständigen Personen in der Anwendung von Verhütungs- und Selbsthilfemassnahmen; Unterstützung der Jagdgesellschaften bei der Kontrolle der Jagdpässe und -karten; Melde- und Koordinationsstelle bei Fragen und Problemen im Zusammenhang mit Wildtieren, insbesondere bei Unfällen mit Wildtieren. Sie sind verpflichtet, Widerhandlungen gegen das Jagdrecht nachzugehen und diese den Strafverfolgungsbehörden anzuzeigen (§ 36 Abs. 3 AJSG).

2.3.

Der Beschwerdegegner ist gemäss § 1 seiner Statuten ein Verein im Sinne von Art. 60 ff. ZGB und erfüllt damit die gesetzlichen Anforderungen an die Rechtsform der Jagdgesellschaften (§ 5 Abs. 1 AJSG). Aus den eingereichten Unterlagen ergibt sich, dass er die ihm gesetzlich und vertraglich auferlegten Pflichten bzw. Aufgaben erfüllt. Die Zahlung des Pachtzinses (Hauptpflicht) und die Erfüllung der übrigen Aufgaben (Nebenpflichten) durch den Beschwerdegegner bzw. seine Mitglieder sind dabei als Gegenleistungen für das vom Kanton gewährte Recht zur Ausübung der Jagd zu betrachten. Aus § 55 KV und Art. 79 BV ergibt sich, dass die Ausübung der Jagd primär als eine wirtschaftliche Tätigkeit verstanden wird, welche diverse Rahmenbedingungen auf dem Gebiet des Natur- und Tierschutzes einhalten muss.

Dem in AJSG und AJSV statuierten Aufgabenkatalog (Erw. 2.2.2.3.) ist zu entnehmen, dass die Jagdaufsicht zu einem erheblichen Teil (jagd- und gesundheits-)polizeiliche Tätigkeiten beinhaltet und insoweit eine öffentliche Aufgabe darstellt. Sie wird indessen nur von einzelnen Jagdberechtigten (pro Revier ist ein Jagdaufseher und ein Stellvertreter zu bezeichnen) ausgeübt, die zudem nicht Mitglieder des Beschwerdegegners sein müssen (§ 28 Abs. 1 der Sta-

tuten vom 28. Juli 2011; Ziff. 7.2 und 7.3 der jeweiligen Pachtverträge). Indem der Beschwerdegegner u.a. dafür sorgt, dass die Wildtierbestände weder zu gross noch zu klein sind und keine übermässigen Schäden an Wald, landwirtschaftlichen Kulturen und Nutztieren auftreten, nimmt er weitere Aufgaben wahr, die nicht nur privaten Dritten (insbesondere Landwirten und privaten Waldeigentümern), sondern auch der Allgemeinheit dienen und somit im öffentlichen Interesse liegen. Bei all diesen Aufgaben handelt es sich jedoch lediglich um Nebenpflichten des Beschwerdegegners.

Die Ausübung der Jagd steht demnach im Vordergrund. Dies ergibt sich bereits aus § 2 der Statuten vom 28. Juli 2011, wonach der Beschwerdegegner die Ausübung der Jagd in einem oder mehreren aargauischen Jagdrevieren nach Massgabe der gesetzlichen Bestimmungen und nach weidmännischen Grundsätzen bezweckt und dafür die Pacht eines oder mehrerer Jagdreviere vom Kanton Aargau und damit die Ausübung der hoheitlichen Jagdberechtigung übernimmt. Der Beschwerdegegner bezweckt mithin primär, seinen Mitgliedern die Ausübung ihres Hobbys zu ermöglichen. Dies zeigt sich auch darin, dass gemäss den eingereichten Jahresrechnungen in den Jahren 2011 und 2012 bei einem Gesamtaufwand von rund Fr. 30'000.00 bzw. Fr. 35'000.00 lediglich Fr. 2'250.00 für die Besoldung der Jagdaufseher verwendet wurden, während allein die Pachtzinsen Fr. 18'800.00 ausmachten, was in etwa der Höhe der Mitgliederbeiträge ("Pächterbeiträge") entsprach. 2013 werden die Zahlen gemäss Budget voraussichtlich in ungefähr gleicher Höhe liegen. Gemäss den Jahresrechnungen 2011 und 2012 resultierte sodann ca. ein Drittel der Einnahmen des Beschwerdegegners aus dem Verkauf von Wildfleisch (Wildbreterlös). Daraus ist zu schliessen, dass die Tätigkeit des Beschwerdegegners vorwiegend im privaten Interesse seiner Mitglieder liegt. Der Beschwerdegegner verfolgt demnach in erster Linie einen Selbsthilfeszweck. Demzufolge kann er nach Massgabe der in Erw. 2.2.1. zitierten Rechtsprechung weder ganz noch teilweise wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke gemäss Art. 56 lit. g DBG von der Steuerpflicht befreit werden.

2.4.

Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegt und dass dem Wirken uneigennützige Motive zugrunde liegen (GRETER, Kommentar DBG, Art. 56 N 29). Die Tätigkeit muss somit aus selbstlosen, altruistischen Motiven erbracht werden. Das subjektive Element der Uneigennützigkeit verlangt, dass mit der gemeinnützigen Zwecksetzung nicht Erwerbszwecke oder sonst eigene unmittelbare (wirtschaftliche oder persönliche) Interessen der juristischen Person oder ihrer Mitglieder verknüpft sind. Uneigennützigkeit im steuerrechtlichen Sinne ist nicht gegeben, wenn ausschliesslich oder neben gemeinnützigen Zielen unmittelbare Eigeninteressen der juristischen Person oder Sonderinteressen ihrer Mitglieder verfolgt werden (GRETER, Kommentar DBG, Art. 56 N 31 f.; KUSTER, a.a.O., S. 204 f.).

Wegen überwiegender Verfolgung eines Selbsthilfeszwecks (Sonderinteressen seiner Mitglieder) kann der Beschwerdegegner auch nicht wegen Gemeinnützigkeit i.S.v. Art. 56 lit. g DBG von der Steuerpflicht befreit werden.

2.5.

2.5.1.

Eine Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, kann nach Art. 56 lit. g DBG nur erfolgen für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Somit muss insbesondere die Mittelverwendung ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein, und die der Zweckbindung gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein (Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 2013 [2C_143/2013 und 2C_144/2013], Erw. 3.3 und 4.2). Entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners ist es daher nicht überspitzt formalistisch, für die Steuerbefreiung einer juristischen Person zu verlangen, dass ein allfälliges Liquidationsergebnis einer steuerbefreiten juristischen Person mit öffentlichem bzw. gemeinnützigem Zweck zukommen soll.

2.5.2.

In § 31 Abs. 3 der Statuten des Beschwerdegegners vom 28. Juli 2011 wird bestimmt, dass im Fall einer Liquidation die Mitgliederversammlung über die konkrete Verwendung eines allfälligen Aktivenüberschusses entscheidet, wobei das vorhandene Vermögen an eine andere Organisation mit gemeinnützigem und/oder öffentlichem Zweck mit ähnlicher Zielsetzung zu übertragen ist. Eine unwiderrufliche Zuwendung des Liquidationsergebnisses an eine steuerbefreite Institution mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck ist mit dieser statutarischen Bestimmung nicht gewährleistet. Eine Steuerbefreiung kann dem Beschwerdegegner folglich auch aus diesem Grund nicht gewährt werden.

2.6.

Demnach erfüllt der Beschwerdegegner die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke gemäss Art. 56 lit. g DBG nicht. In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist die Beschwerde deshalb gutzuheissen.

3.

§ 14 Abs. 1 lit. c StG entspricht Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG. Dieser stimmt - abgesehen davon, dass sich die Steuerbefreiung im kantonalen Recht nicht nur auf den Gewinn, sondern auch auf das Kapital der juristischen Person erstreckt - mit Art. 56 lit. g DBG überein. Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer für die Kantons- und Gemeindesteuer analog massgebend sind (Urteil des Bundesgerichts vom 16. August 2013 [2C_143/2013 bzw. 2C_144/2013], Erw. 6.1). Für die Kantons- und Gemeindesteuer ergibt sich mithin dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

Somit erweist sich die Beschwerde des KStA hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern gleichermassen als begründet und ist ebenfalls gutzuheissen. Das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. April 2013 ist demzufolge vollumfänglich aufzuheben.