Tribunale federale
Tribunal federal

{T 1/2}
2A.692/2005 /fco

Urteil vom 13. Juni 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Waldwirtschaft Schweiz (WVS),
Beschwerdeführer,
vertreten durch BDO Visura, Steuern und Recht,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Kantonales Steuergericht Solothurn,
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Bundessteuern 1995-1998,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 12. September 2005.

Sachverhalt:
A.
Der Verband "Waldwirtschaft Schweiz" (WVS) ist ein Verein im Sinn von Art. 60 ff. ZGB mit Sitz in Solothurn. Der im Handelsregister eingetragene Verein verfolgt nach Art. 2 der hier noch massgebenden Statuten vom 15. Oktober 1992 folgenden Zweck: "Der Verband vertritt und fördert aus gesamtschweizerischer Sicht die Interessen der öffentlichen und privaten Waldbesitzer sowie ihrer Forstbetriebe. Er unterstützt die regionalen und kantonalen Waldbesitzerverbände in ihren Aufgaben und arbeitet mit ihnen zusammen". Mitglieder des Verbandes sind kantonale oder regionale Waldwirtschaftsverbände, diverse Kantone sowie einzelne Waldeigentümer.

Die Einnahmen des Verbandes setzen sich gemäss Art. 28 der Statuten unter anderem aus den Beiträgen der Mitglieder sowie den Abgaben auf verkauftem Holz zusammen. Die Beitragspflicht ist in Art. 29 der Statuten wie folgt geregelt:
a) Jahresbeiträge der Mitglieder
Die Mitglieder entrichten einen Jahresbeitrag, der nach einer von der Generalversammlung festzulegenden Skala berechnet wird.
b) Abgaben auf verkauftem Holz
Die Abgaben auf verkauftem Holz, wie sie von den Selbsthilfeorganisationen der Wald- und Holzwirtschaft festgelegt werden, sind für die Verbandsmitglieder verbindlich.

Die Selbsthilfeorganisationen der Wald- und Holzwirtschaft, darunter der Verband WVS, schlossen sich zwecks Verstärkung der Förderungsmassnahmen im Bereich der Wald- und Holzwirtschaft am 26. Mai 1993 zusammen und errichteten zur Finanzierung einen Selbsthilfefonds (SHF). Dieser unterstützt die Tätigkeit der Trägerorganisationen sowie der angeschlossenen Verbände durch finanzielle Beiträge. Zu diesem Zweck erhebt der Selbsthilfefonds SHF auf jedem verkauften Kubikmeter Rundholz eine "Abgabe", die im Reglement des SHF vom 26. Mai 1993 auf Fr. 1.– pro Kubikmeter festgelegt ist. Davon werden 25 Rappen für die allgemeine Förderung der Holzverwertung verwendet; 75 Rappen kommen der Waldwirtschaft zugute zwecks Verbesserung und Rationalisierung der Waldarbeit und des Holztransportes, zur Aus- und Weiterbildung forstlicher Arbeitskräfte, für Marktforschung sowie für betriebswirtschaftliche Untersuchungen. Von den 75 Rappen fliessen 40 Rappen über den Selbsthilfefonds SHF direkt an den Verband WVS, während 35 Rappen zunächst vom Selbsthilfefonds SHF vereinnahmt werden, der dann dem Verband WVS periodisch dessen Anteil überweist.

B.

Die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn behandelte in den Veranlagungen für die Steuerjahre 1995 - 1998 für die direkte Bundessteuer und für die Staatssteuer die dem Verband WVS überwiesene "Abgabe" für verkauftes Rundholz von Fr. 1.– pro Kubikmeter entgegen der Selbstschätzung des Verbandes nicht als steuerfreie Mitgliederbeiträge und rechnete sie zum steuerbaren Gewinn. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wurden nur insoweit teilweise gutgeheissen, als neu Rückstellungen für den entsprechenden Steueraufwand zugelassen wurden (Entscheide vom 15. und 17. Juni 2004).

Rekurse und Beschwerden an das Kantonale Steuergericht Solothurn blieben erfolglos (Urteil vom 12. September 2005).

C.

Der Verband "Waldwirtschaft Schweiz" (WVS) hat am 24. November 2005 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben, und zwar sowohl betreffend die direkte Bundessteuer 1995 - 1998 als auch betreffend die Staatssteuer 1995 - 1998. Er beantragt, das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 12. September 2005 sei aufzuheben und die Sache sei zur Neufestsetzung der Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn zurückzuweisen. Der beschwerdeführende Verein rügt eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 104 lit a OG).

D.

Das Steueramt des Kantons Solothurn beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer sei abzuweisen und auf jene betreffend die Staatssteuer sei nicht einzutreten. Das Kantonale Steuergericht Solothurn schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt ebenfalls die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer.

E.

Der Abteilungspräsident wies die Rechtsvertreterin des beschwerdeführenden Vereins mit Schreiben vom 1. Dezember 2005 auf die Unzulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Bezug auf die Staatssteuern (Steuerjahre 1995 - 1998) hin; gleichzeitig fragte er sie an, ob hinsichtlich der Staatssteuer aufgrund ihrer Eingabe auch ein Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde eröffnet werden müsse. Die Rechtsvertreterin antwortete mit Schreiben vom 9. Dezember 2005: "Wir verzichten ausdrücklich auf die Behandlung unserer Eingabe hinsichtlich der Staatssteuer als staatsrechtliche Beschwerde."

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Das angefochtene Urteil erging am 12. September 2005. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110]).

I. Direkte Bundessteuer

2.

Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 131 I 153 E. 1 S. 156; 131 II 571 E. 1 S. 573, je mit Hinweis).

2.1 Das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn kann hinsichtlich der direkten Bundessteuer mit Ver-

waltungsgerichtsbeschwerde (nach Art. 97 ff. OG) beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Der beschwerdeführende Verein ist gestützt auf Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert; auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 104 lit. a und b OG). Hat als Vorinstanz - wie hier - eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Begründung der Parteibegehren gebunden und kann deshalb die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 361 E. 2 S. 366, mit Hinweisen).
3.
Umstritten ist einzig, ob die dem beschwerdeführenden Verein überwiesene "Abgabe" für verkauftes Rundholz (Fr. 1.– pro Kubikmeter) als steuerfreier Mitgliederbeitrag im Sinn von Art. 66 Abs. 1 DBG zu qualifizieren sei.
3.1 Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Personen ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Der steuerbare Reingewinn bemisst sich grundsätzlich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (Art. 58 Abs. 1 DBG). Die Mitgliederbeiträge an die Vereine werden nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG).

Mitgliederbeiträge sind geldwerte Leistungen seitens der Vereinsmitglieder zur Verwirklichung des Gemeinschaftszwecks im Interesse der Mitglieder (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 6 zu Art. 66 DBG; vgl. auch ASA 71, 157 E. 10b S. 173 betreffend Art. 14 Ziff. 11 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer). Gemäss Art. 71 ZGB werden die Beiträge der Mitglieder durch die Statuten festgesetzt (Abs. 1); solange es an einer solchen Festsetzung fehlt, haben die Mitglieder die zur Verfolgung des Vereinszwecks und zur Deckung der Vereinsschulden nötigen Beiträge zu gleichen Teilen zu leisten (Abs. 2).

Als steuerbarer Ertrag sollen die vom Verein neu erwirtschafteten Gewinne erfasst werden, nicht jedoch die von Vereinsmitgliedern zugeführten Mittel (Georg Lutz, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 7 zu Art. 26 StHG; Hans Wipfli, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, Diss. Basel 2001, S. 262). Demgegenüber sind Mitgliederzahlungen, die auf einer Gegenleistung des Vereins beruhen oder für die Förderung persönlicher Interessen (des Mitglieds) geleistet werden, grundsätzlich nicht Mitgliederbeiträge (Georg Lutz, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/München 2000, N 7 zu Art. 66 DBG; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 5 zu Art. 66 DBG; vgl. auch Urs Duttweiler, Die Besteuerung von Vereinen, in: StR 57/2002, S. 702 ff., insbesondere S. 718).
3.2 Die vorliegend umstrittene Abgabe ist eine in den Statuten vorgesehene Verpflichtung, die zusätzlich zum fixen Jahresbeitrag als variabler Beitrag zu leisten ist (Art. 29 lit. b der Statuten). Es handelt sich mithin um eine statutarische "Umsatzbonifikation" zugunsten des Verbandes. Wohl mag aufgrund des wenig übersichtlichen Vertragswerks nicht restlos sichergestellt sein, dass der Verband die ihm zustehenden Abgabeerträge auch wirklich vereinnahmt, wie die Vorinstanz einwendet. Für die steuerrechtliche Qualifikation ist jedoch ausschlaggebend, dass diese hauptsächlich von Verbandsmitgliedern bezahlten Beiträge von allen Verpflichteten gleichmässig (d.h. umsatzabhängig Fr. 1.– pro Kubikmeter auf verkauftem Rundholz) erhoben werden und dass sie weder auf Gegenleistungen des Verbandes beruhen noch für die Förderung persönlicher Interessen (des Mitglieds) geleistet werden. Aufgrund dieser Kriterien fallen die fraglichen Zusatzbeiträge unter den Begriff des Mitgliederbeitrags im Sinn von Art. 66 Abs. 1 DBG.

Daran vermag nichts zu ändern, dass die Abgabe nur dem Grundsatz nach in den Statuten geregelt ist (Art.

29) und die genaue Höhe durch den Selbsthilfefonds (SHF) reglementarisch festgelegt wird. Auch der Umstand, dass einzelne nicht dem Verband angeschlossene Waldbesitzer diese Abgabe ebenfalls (wohl unfreiwillig) entrichten, spricht nicht gegen die grundsätzliche Qualifikation als Mitgliederbeitrag, soweit sie von Verbandsmitgliedern stammt. Soweit sie jedoch von Nichtverbandsangehörigen bezahlt wird, liegen hingegen echte Erträge vor, zumal diese von den Dienstleistungen des Verbandes WVS in gleicher Weise profitieren wie die Verbandsmitglieder. Schliesslich versteht sich von selbst, dass Mitgliederbeiträge im Sinn von Art. 66 Abs. 1 DBG - neben dem fixen Jahresbeitrag - zum Vornherein nur die dem Verband WVS tatsächlich zufliessenden Zahlungen sein können, wobei allerdings nicht nach den einzelnen Abgabekomponenten zu differenzieren ist.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als begründet und ist gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, aufzuheben und die Sache zur Neufestsetzung der Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn zurückzuweisen.
lI. Staatssteuer
5.
Betreffend die Staatssteuern ficht der Beschwerdeführer das Urteil des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 73 StHG an (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14). Dieses Rechtsmittel steht jedoch für die hier in Frage stehenden Steuerjahre 1995 - 1998 nicht zur Verfügung; zulässig ist einzig die staatsrechtliche Beschwerde gemäss Art. 84 ff. OG (vgl. BGE 123 II 588 E. 2 S. 591 ff., mit Hinweisen; Urteil 2P.284/2004 vom 6. April 2005, E. 1.1).

Die als "Verwaltungsgerichtsbeschwerde" bezeichnete Eingabe kann grundsätzlich als staatsrechtliche Beschwerde entgegengenommen werden, soweit sie den formellen Anforderungen dieses Rechtsmittels genügt; die unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet dem Beschwerdeführer an sich nicht (vgl. BGE 131 I 145 E. 2.1 S. 148, mit Hinweisen). Indessen hat der Beschwerdeführer auf entsprechende Anfrage ausdrücklich darauf verzichtet, dass das Bundesgericht die Eingabe als staatsrechtliche Beschwerde behandle (oben lit. E). Diesem Begehren ist stattzugeben, mit der Folge, dass auf die Beschwerde betreffend die Staatssteuern nicht eingetreten werden kann. Im Übrigen vermöchte die vorliegende Eingabe den für staatsrechtliche Beschwerden geltenden Begründungsanforderungen nicht zu genügen (vgl. Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3 f., mit Hinweis, und seitherige ständige Rechtsprechung).
6.
Auf die als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmende "Verwaltungsgerichtsbeschwerde" betreffend die Staatssteuer ist nicht einzutreten.
III. Gerichtsgebühren, Parteientschädigung
7.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind entsprechend dem Verfahrensausgang auf die Parteien aufzuteilen (Art. 153 und Art. 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Der Kanton Solothurn, der Vermögensinteressen wahrnimmt, hat dem im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer obsiegenden Beschwerdeführer eine angemessene Parteientschädigung zu entrichten; in dem die Staatssteuer betreffenden Verfahren ist dem Kanton Solothurn keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG). Das Steuergericht des Kantons Solothurn wird über die Kosten seines Verfahrens neu zu befinden haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird gutgeheissen. Der angefochtene Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 12. September 2005 wird, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, aufgehoben und die Sache zur Neufestsetzung der Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Solothurn zurückgewiesen. Das Steuergericht des Kantons Solothurn hat über die Kosten seines Verfahrens neu zu entscheiden.
2.
Auf die als staatsrechtliche Beschwerde entgegenzunehmende Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staatssteuer wird nicht eingetreten.
3.

Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 8'000.– wird zur Hälfte dem Beschwerdeführer und zur Hälfte dem Kanton Solothurn auferlegt.

4.

Der Kanton Solothurn hat dem Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.– auszurichten.

5.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Juni 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: