

2164

Ausserordentliche Erträge. Liegenschaftsgewinn einer Genossenschaft.

Beschwerdeführerin ist eine Genossenschaft, deren statutarischer Zweck in der rationellen und preisgünstigen Erstellung von Wohn- und Geschäftsliegenschaften sowie der Verwaltung von Immobilien liegt. Kurz nach ihrer Gründung erwarb die Genossenschaft ein Einfamilienhaus und baute dieses um. Ihre Tätigkeit beschränkte sich in der Folge auf die Verwaltung dieser einen Liegenschaft. Als die Genossenschaft 1993 ihre Liegenschaft veräusserte, wurde diese von der Bundessteuerverwaltung per 1995 mit einer ordentlichen Steuer von Fr. 3'071.- sowie mit Bezug auf den Liegenschaftserlös einer Sondersteuer 1995 von Fr. 33'222.- veranlagt. Gemäss Steuerverwaltung sei mit diesem Liegenschaftsverkauf ein ausserordentlicher Ertrag im Sinn von Art. 206 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) erzielt worden. Ein Kapitalgewinn im Sinn dieser Bestimmung liege vor, wenn echte stille Reserven, die durch Wertzuwachs oder Abschreibungen erzielt wurden, realisiert werden. Dies sei auch bei Liegenschaften möglich, die von einer Immobiliengesellschaft gehalten würden. Dabei sei zu unterscheiden, ob Liegenschaften laufend gekauft und verkauft würden und der Gewinn aufgrund der Ausnützung des Immobilienmarktes bzw. von dessen Schwankungen erzielt werde, oder ob eine Liegenschaft jahrzehntelang gehalten werde, bevor dann die Veräusserung erfolge. Diesfalls würden stille Reserven realisiert und es liege ein der Sondersteuer nach Art. 206 Abs. 2 DBG unterliegender Kapitalgewinn vor. Die Genossenschaft hielt dem beschwerdeweise entgegen, der Umstand, dass nur wenige Geschäfte getätigt wurden, beeinträchtige die Qualifikation als Immobiliengesellschaft mit effektiv zweckgerichteter Tätigkeit nicht. Werde eine Liegenschaft über längere Zeit gehalten und dann verkauft, bewege sich auch dieser Vorgang im Rahmen des statutarischen Zwecks. Solche Vorgänge hätten nicht ausserordentlichen Charakter, weil sonst alle Geschäfte der Unternehmung als ausserordentlich betrachtet würden.

Aus den Erwägungen:

Nach Art. 206 Abs. 3 DBG gelten als ausserordentliche Erträge die erzielten Kapitalgewinne, die buchmässigen Aufwertungen von Vermögensgegenständen, die Auflösung von Rückstellungen sowie die Unterlassung von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen. Die Vorinstanz wies zutreffend daraufhin, dass unter dem Begriff Kapitalgewinne Vermögenszugänge zu verstehen sind, die ein Eigentümer von beweglichen oder unbeweglichen Sachen bzw. der Inhaber von Rechten oder anderen nicht körperlichen Vermögenswerten dadurch erzielt, dass diese Vermögensgegenstände veräussert werden. Der Kapitalgewinn bei buchführungspflichtigen Unternehmungen ist im Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Veräusserungserlös zu sehen. Ein Kapitalgewinn in diesem Sinne fällt insbesondere bei der Veräusserung von Liegenschaften an (*Känzig*, Wehrsteuer, 2. Aufl., N 147 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Unter dem Begriff der ausserordentlichen Erträge werden im allgemeinen jedoch nur Unternehmensgewinne verstanden, die ausserhalb der geschäftsplanmässigen Tätigkeit einer Unternehmung anfallen und mithin nicht aus der normalen geschäftlichen Tätigkeit der Unternehmung stammen (BGer in ASA 43, 52; *Cagianut/Höhn*, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., N 36 zu §5). Nach Lehre und Rechtsprechung kommt es dabei durchaus auf den statutarischen Zweck der Unternehmung an (*Cagianut/Höhn*, a.a.O.), jedoch nicht ausschliesslich, weil der tatsächlich verfolgte Zweck sich im Verlaufe der Zeit ändern kann, ohne dass deswegen die Statuten angepasst werden (*H.J. Nold*, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1984, 114; BGE 102 Ia 242). Ein ausserordentlicher Ertrag liegt nicht schon dann vor, wenn ein bestimmter Ertrag aussergewöhnlich hoch ist. Massgebend ist vielmehr das qualitative Erfordernis der Erzielung ausserhalb des normalen statutarischen (oder tatsächlichen) Geschäftszweckes. Gemäss Statuten bezweckt die Genossenschaft L. die rationelle und preisgünstige Erstellung von Wohn- und Geschäftsliegenschaften sowie die Verwaltung von Immobilien. Demnach wird nur das Erstellen und Halten von Liegenschaften bezweckt. Anders als in ASA 43, 52, sehen die Statuten weder den Handel mit Liegenschaften noch den Kauf und Verkauf von Grundstücken ausdrücklich vor. Auch das tatsächliche Verhalten der Genossenschaft bestätigt dies, hielt doch diese seit ihrer Gründung im Jahre 1968 lediglich eine einzige Liegenschaft im Eigentum, welche sie 1993 nach dem Ableben des bisherigen Mieters veräusserte.

te. Der planmässige An- und Verkauf von Liegenschaften gehörte somit auch tatsächlich nicht zu ihrem Zweck. Von einer Immobilien(handels)gesellschaft kann unter diesen Umständen keine Rede. Die einzige Liegenschaft der Gesellschaft kann daher ohne weiteres dem Anlagevermögen zugerechnet werden. Mit dem Erstellen und Vermieten von Liegenschaften bestand auch durchaus ein Bereich für ordentliche Geschäfte. Die Vorinstanz ging daher zu Recht davon aus, durch den Verkauf der Liegenschaft seien stille Reserven, die sich im Verlauf der langen Eigentumsdauer aufgrund der Wertsteigerung bildeten, aufgelöst und realisiert worden. Der Verkaufserlös wurde daher zu Recht als ausserordentlicher Ertrag im Sinn von Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG qualifiziert.

VGer 19.11.1997

2165

Kirchensteuerpflicht. Beginn und Ende der Steuerpflicht.

Nach Art. 109 der Kantonsverfassung (KV, bGS 111.1) ist die evangelisch-reformierte Kirche des Kantons als selbständige Körperschaft des öffentlichen Rechts befugt, von ihren Mitgliedern Steuern zu erheben. Die evangelisch-reformierte Kirche erklärte in ihren Satzungen für die Erhebung der Kirchensteuern das kantonale Steuerrecht als anwendbar und übertrug deren Erhebung weitgehend den staatlichen Steuer- und Rechtsmittelinstanzen. Soweit das kantonale Steuerrecht die Beschwerde ans Verwaltungsgericht vorsieht, kann eine Beschwerde daher auch den Bezug von Kirchensteuern zum Gegenstand haben.

Ein Ausländer war Mitglied der evangelisch-reformierten Kirche seines Heimatlandes. Anlässlich seiner Einreise und Wohnsitznahme im Kanton bezeichnete er sich im Gesuch um Aufenthaltsbewilligung als Angehöriger der evangelischen Konfession. Rund zwei Monate später erklärte er in seinem Heimatland den Austritt aus der evangelischen Kirche. Beschwerdeweise machte er geltend, seither sei seine Kirchensteuerpflicht erloschen.