

heit" der Treuhänder eigener Darstellung nach wusste oder wissen musste, es sich empfehlen dürfte, dass dieser jeweils unaufgefordert mit jeder Steuererklärung eine Vertretungsvollmacht einreicht. Dies jedenfalls dann, wenn die betreffende Steuerpflichtige eine Vertretung wünscht und sich nicht bloss mit einer Verbeiständung durch eine Auskunftsperson begnügen will. Einzig bei einer anwaltlichen Vertretung kann auf die Einreichung einer Vollmacht verzichtet werden (Art. 9 Abs. 2 Satz 2 VRPG). Im Hinblick auf Art. 159 Abs. 2 Satz 2 StG sollte mit der Vollmacht jeweils auch ausdrücklich um Zustellung an den Vertreter ersucht werden. Damit können auch nicht-anwaltliche Vertreter auf einfache Weise erwirken, dass Fristen erst durch die Zustellung an den bevollmächtigten Vertreter ausgelöst werden.

VGer 18.08.2004

## 2250

**Grundstückgewinnsteuer.** Eine gesamtschweizerisch tätige Immobiliengesellschaft, welche im hiesigen Kanton keine eigentliche Betriebsstätte mit Büroeinrichtungen und dergleichen unterhält, unterliegt der Grundstücksgewinnsteuerpflicht, auch wenn die Steuerbehörde zuvor einer steuerneutralen Ausgliederung der von der Muttergesellschaft im Kanton gehaltenen Liegenschaften in die betreffende Immobiliengesellschaft zugestimmt hat. Besteht deshalb bei der Immobiliengesellschaft im Kanton einzig eine Steuerpflicht aus Grundeigentum, beschränkt sich die Grundstücksgewinnbesteuerung nach Art. 122 Abs. 2 lit. b StG auf die Differenz zwischen Erlös und den Anlagekosten; allfällige Buchgewinne werden nicht von dieser speziellen Objektsteuer erfasst. Selbst für eine nur ausnahmsweise Erfassung der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Grundstücksgewinnsteuer fehlt es an der dazu erforderlichen kantonalesgesetzlichen Grundlage.

Aus den Erwägungen:

2. (es wird festgestellt, dass es sich bei den im Kanton gehaltenen Liegenschaften ausnahmslos um an Dritte vermietete Liegenschaften

handelt und dass die Immobiliengesellschaft hier für ihre betrieblichen Zwecke keinerlei Büroräumlichkeiten hält und nutzt)

2.1 Nach Art. 122 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer die bei der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen erzielten Gewinne. Nach Abs. 2 lit. b dieser Bestimmung werden aber insbesondere auch Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen von der Grundstücksgewinnsteuer erfasst, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht. Andernfalls werden die Grundstücke im Geschäftsvermögen in aller Regel mit der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst, weshalb der Kanton Appenzell A.Rh. zur Mehrzahl der Kantone mit dualistischem System gehört (vgl. u.a. Höhn/Waldburger, *Steuerrecht I*, 8.Aufl., N17 zu §22).

Juristische Personen entrichten im Regelfall Steuern vom Reingewinn und auf dem Kapital. Die juristischen Personen entrichten indes dann eine Minimalsteuer von 2 Promillen des amtlichen Verkehrswertes auf ihren im Kanton gelegenen Grundstücken, wenn diese die Steuern vom Reingewinn und Kapital übersteigt (Art. 96 Abs. 1 und 2 StG). Von dieser Minimalsteuer ausgenommen sind nach Abs. 3 lit. b dieser Bestimmung juristische Personen für Grundstücke, auf denen zur Hauptsache der Betrieb des eigenen Unternehmens geführt wird.

Sowohl bei der Grundstücksgewinnsteuer als auch bei der Minimalbesteuerung stellt sich demnach jeweils die Frage, ob Grundstücke im Geschäftsvermögen dem Unternehmen als Betriebsstätte dienen. Ist dies zu bejahen, besteht für die betreffenden Grundstücke einerseits keine Grundstücksgewinnsteuerpflicht (Art. 122 Abs. 2 lit. b StG) und andererseits auch keine Minimalsteuerpflicht, sondern die juristische Person bleibt dann ausschliesslich der ordentlichen Gewinn- und Kapitalbesteuerung unterworfen.

Im Urteil 2P.323/2004 vom 2. März 2005 hat das Bundesgericht zur identischen gesamtschweizerisch tätigen C. Immobilien AG (mit Sitz in Bern) und zu einer vergleichbaren gesetzlichen Regelung der Minimalbesteuerung festgestellt, dass die C. AG in jenem Kanton nur Liegenschaften halte, welche sie an ihre Muttergesellschaft (mit Sitz in Basel) vermiete. Dass die C. AG im betreffenden Kanton (AI) für ihre Zwecke als Immobiliengesellschaft keine eigentliche Betriebsstätte mit Büroeinrichtungen und dergleichen unterhielt, war ebenfalls unbestritten. Obschon auch jene kantonale Steuerverwaltung der steuerneut-

ralen Umstrukturierung der C.-Gruppe zugestimmt hatte, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die kantonale Behörde bei der Umstrukturierung eine sog. "konzernweite" Betrachtungsweise angewandt und deshalb die neu entstandene C. Immobilien AG als Betrieb qualifiziert habe. Ob auf den unzähligen, von dieser Ausgliederung betroffenen Liegenschaften auch der eigentliche Betrieb der Immobilien-gesellschaft geführt wurde, sei dabei nicht entscheidend gewesen. Dagegen sei der Begriff Betrieb bzw. Betriebsstätte bei der periodischen Besteuerung (Gewinn-, Kapital-, bzw. Minimalbesteuerung) offensichtlich enger, auf den Kanton bezogen zu deuten. Namentlich bei der Minimalsteuer sei deshalb eine auf den Kanton fokussierte engere Betrachtungsweise vertretbar. Deshalb habe die kantonale Steuerbehörde ohne Willkür annehmen dürfen, die an einen Dritten vermietete Liegenschaft stelle keinen "Betrieb" der C. AG dar, und zwar selbst ungeachtet des Umstandes, dass es sich bei jenem Mieter um die Muttergesellschaft der C. AG gehandelt habe. Weil das Betriebserfordernis bei einer Umstrukturierung ein anderes sei als bei der Minimalbesteuerung, konnte die C. AG aus der Zustimmung zur steuerneutralen Ausgliederung der Liegenschaften auch aus Treu und Glauben nicht ableiten, sie unterhalte im betroffenen Kanton eine Betriebsstätte. Das Bundesgericht verneinte deshalb auch den interkantonalen Charakter dieser Unternehmung und die behauptete Verletzung des Doppelbesteuerungs- und des Schlechterstellungsverbot-tes (E.3).

2.2 Eine auf den Kanton fokussierte Betrachtungsweise ist analog auch bei der Minimalbesteuerung nach Art. 96 Abs. 3 lit. b des hiesigen StG geboten. Dass sich die Frage, ob ein Grundstück im Geschäftsvermögen dem Unternehmen als Betriebsstätte im Kanton dient, in gleicher Weise auch bei der Grundstücksgewinnsteuer bzw. bei der Anwendung von Art. 122 Abs. 2 lit. b StG stellt, spricht dafür, diese kantonsbezogene Betrachtungsweise analog auch dort anzuwenden; entsprechend ist das Bestehen einer Betriebsstätte auch vorliegend zu verneinen. Dem steht keiner der Tatbestände in Art. 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) entgegen, zumal den Kantonen diesbezüglich ohnehin ein grosser Spielraum verbleibt (*vgl. Zwahlen in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/1, N2 zu Art. 12 StHG*). Andere Gründe, weshalb sich eine kantonsbezogene Betrachtungsweise beim Begriff der Betriebsstätte nur bei der Minimal-

besteuerung, nicht aber bei der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer aufdrängen soll, sind nicht ersichtlich und wurden auch nicht dargelegt. Weil die C. AG auch im hiesigen Kanton über keine Räumlichkeiten verfügt, welche sie unmittelbar für ihre Geschäftstätigkeit als Immobiliengesellschaft nutzt, sondern alle ihre Liegenschaften fremdvermietet, durfte die Vorinstanz wie schon bei der Minimalbesteuerung der C. AG in den Vorjahren auch bei der Grundstücksgewinnsteuer per 26.9.2003 davon ausgehen, die C. AG verfüge im Kanton lediglich über Kapitalanlageliegenschaften und sei einzig aus Grundeigentum steuerpflichtig.

Weder aus der seinerzeitigen Zustimmung zur steuerneutralen Umstrukturierung der C.-Gruppe noch aus Treu und Glauben kann die Beschwerdeführerin etwas anderes ableiten. Dies nicht nur wegen des analog zur Minimalsteuer auch bei der Grundstücksgewinnsteuer engeren Betriebsbegriffes, sondern auch, weil sie in den Veranlagungen der Vorjahre 2002 und 2003 die Erhebung der Minimalsteuer auf ihren nicht als Betriebsstätten qualifizierten Grundstücken akzeptiert hat. Da nach Art. 96 Abs. 3 lit. b StG die Erhebung einer Minimalsteuer auf allfälligen Betriebsstätten nicht zulässig gewesen wäre, konnte sie bei pflichtgemässer Aufmerksamkeit seither nicht mehr darauf vertrauen, die Steuerverwaltung betrachte ihre Grundstücke als Betriebsstätten.

2.3 Daher ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung bei der C. AG in Anwendung von Art. 122 Abs. 2 lit. b StG von einer Steuerpflicht im Kanton Appenzell A.Rh. einzig aus Grundeigentum ausging. Der beim Verkauf der Liegenschaft im Geschäftsvermögen erzielte Gewinn wurde deshalb zu Recht mit der Grundstücksgewinnsteuer belegt. In diesem Punkt ist die Beschwerde abzuweisen.

3. Unterliegt der beim Verkauf des Grundstückes in Urnäsch erzielte Gewinn der Grundstücksgewinnsteuer, bleibt umstritten, wie sich der von dieser Steuer erfasste Gewinn bemisst. Die Steuerverwaltung hält daran fest, dass bei ausserhalb des Sitzkantons gelegenen Liegenschaften sowohl ein allfälliger Wertzuwachs als auch der Buchgewinn dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung mit der Grundstücksgewinnsteuer vorbehalten sei. Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, dass nach Art. 126 StG die Grundstücksgewinnsteuer einzig auf einer positiven Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten erhoben werden könne. Weil keine positive Diffe-

renz resultiere, sei vorliegend auch keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet.

3.1 Art. 126 StG bestimmt unter dem Titel Steuerobjekt als Grundstücksgewinn denjenigen Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person (Art. 127 Abs. 1). Als Anlagekosten ist einerseits der Erwerbspreis zu berücksichtigen. Als solcher gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person (Art. 128 Abs. 1). Fehlt beim Erwerb ein Kaufpreis, ist der amtliche Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs massgebend (Art. 128 Abs. 2 Satz 1). Als Aufwendungen sind anderseits nach Art. 129 StG anzurechnen, a) die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessung und andere dauernde Werterhöhungen von Grundstücken; ferner sind nach lit. b-d) Grundeigentümerbeiträge, Handänderungsabgaben, Vermittlungsprovisionen sowie der Wert der eigenen Arbeit anrechenbar, wenn letztere als Einkommen in der Schweiz versteuert wurde. Nicht als Aufwendungen anrechenbar sind die Auslagen für den Unterhalt und die Verwaltung, soweit sie bei der ordentlichen Einkommensveranlagung bereits als Abzug berücksichtigt worden sind. Liegt die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, so darf die steuerpflichtige Person nach Art. 131 Abs. 3 StG wahlweise die nachweisbaren Anlagekosten oder den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren, zuzüglich der seitherigen wertvermehrenden Aufwendungen, in Anrechnung bringen.

3.2 Der Wortlaut der gesetzlichen Grundlage der Grundstückgewinnsteuer nennt einzig die Differenz zwischen Verkaufserlös und Anlagewert als deren Steuerobjekt, wogegen sich für eine Erfassung auch der Differenz zum Buchwert mit dieser speziellen Objektsteuer keinerlei Anhaltspunkte finden lassen. Die Steuerverwaltung anerkennt zwar, dass die vorstehend erwähnten Begriffe Erlös, Anlagekosten, Erwerbspreis und Aufwendungen für die Berechnung des Grundstücksgewinnes massgebend sind. Sie scheint indessen davon auszugehen, dass diese Begriffe nur bei Grundstücken im Privatvermögen massgebend sein sollen, nicht aber für die im dualistischen System bei Grundstücken im Geschäftsvermögen nur ausnahmsweise gegebene Erfassung mit der Grundstückgewinnsteuer (Art. 122 Abs. 2 lit. b StG). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Denn selbst die vorgenannte Ausnahmebestimmung enthält keinerlei Anhaltspunkte

für eine abweichende, auf dem Buchwert basierende Bestimmung des Grundstückgewinnes. Selbst in Kantonen mit monistischem System (alle Gewinne, welche mit Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens erzielt werden, werden einheitlich mit dieser speziellen Objektsteuer erfasst) ist Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer immer nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Erlös (vgl. *M. Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, 2001, 116ff.*). In monistischen Kantonen wird deshalb der Buchgewinn regelmässig von der einheitlichen Besteuerung im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung ausgenommen. Die sog. wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen selbst in monistischen Kantonen (wie ZH oder BE) in aller Regel entweder der Einkommens- oder der Gewinnbesteuerung und sind von der speziellen Objektsteuer ausgenommen (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N 6 in VB zu §§216-226*). Wenn die Buchgewinne in Kantonen mit an sich einheitlicher Besteuerung der Grundstücke im Privat- und Geschäftsvermögen schon durchwegs ausgenommen sind, so muss diese Ausnahme erst Recht für unseren Kanton mit seiner ohnehin dualistischen Besteuerung der Grundstückgewinne gelten (zur Modellwahl vgl. *B. Zwahlen, in: Komm. zum Schweiz. Steuerrecht I/1, N 4 zu Art. 12 StHG*). Soweit nach Art. 122 Abs. 2 lit. b StG Gewinne auf Grundstücken im Geschäftsvermögen der Grundstücksgewinnbesteuerung unterliegen, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht, gilt insofern das monistische System und sind die Buchgewinne dann eben auch von der Erfassung durch die spezielle Objektsteuer ausgenommen (vgl. *Höhn/Waldburger, Steuerrecht I, 8. Aufl., N 83 zu § 3*). Andernfalls müsste Art. 122 Abs. 2 lit. b wenigstens ansatzweise auf eine ausnahmsweise Erfassung auch der Buchgewinne mit dieser Objektsteuer hindeuten; dies ist nicht der Fall. Eine ausdehnende Auslegung über den Wortlaut der begrifflich an sich klaren Bestimmung des Steuerobjektes in Art. 126 ff. entbehrt somit der erforderlichen gesetzlichen Grundlage. In diesem Punkt erweist sich der angefochtene Entscheid als unhaltbar.

3.3 Soweit die Steuerverwaltung wiederholt auf die Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung verweist, trifft zu, dass demnach sowohl Erträge als auch Veräusserungsgewinne dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen sind, wenn sich dort keine Betriebsstätte befindet. Diese

interkantonale Zuweisung allein ändert aber nichts daran, dass vorliegend die kantonalrechtlich erforderliche gesetzliche Grundlage selbst für eine nur ausnahmsweise Erfassung der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Grundstücksgewinnsteuer fehlt. Ob die interkantonale zur Besteuerung zugewiesenen wiedereingebrachten Abschreibungen bei der C. AG trotz Fehlens einer Betriebsstätte mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst werden könnte, kann offen bleiben, da die ordentliche Gewinnbesteuerung im Liegenschaftskanton nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist. Entsprechend braucht auf die dazu erhobenen Rügen nicht eingetreten werden. Sollte eine Erfassung im Rahmen der ordentlichen Gewinnbesteuerung ausgeschlossen sein, könnte es sich dabei, weil der Umfang der Steuerpflicht in Frage steht, bloss um eine unechte Lücke handeln, die zu schliessen, dem Gesetzgeber und nicht dem Rechtsanwender vorbehalten ist (vgl. *Höhn/Waldburger, Steuerrecht I*, 8. Aufl., N18 zu §5). Soweit die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid an der Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Grundstücksgewinnsteuer festhält, und sich nicht auf die Besteuerung der Differenz zwischen Erlös und den Anlagekosten gemäss Art. 126 ff. StG beschränkt, ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben.

3.4 Obschon für die Beschwerdeführerin als juristische Person grundsätzlich ihre Buchhaltung massgebend ist, muss bei der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer nach Art. 128 StG auf den seinerzeitigen Erwerbspreis, allenfalls auf den amtlichen Verkehrswert zum Zeitpunkt des Erwerbs, sowie auf die seitherigen Aufwendungen abgestellt werden (Art. 129 ff.). Den eingereichten Akten lassen sich diese Angaben nicht vollständig entnehmen. Da es primär Sache der kantonalen Steuerverwaltung ist, solche grundlegenden Sachverhalte in erster Instanz festzustellen, ist die Sache zur Veranlagung gestützt auf die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten und unter Ausklammerung der wiedereingebrachten Abschreibungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

VGer 21.09.2005