

ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2011.1 vom 27. September 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-09-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_SB.2011.1

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2011.1 du 27 septembre 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT SB.2011.1 del 27 settembre 2011

Regeste

Steuerbefreiung - Die rechtsuchende Wasserversorgungsgenossenschaft erfüllt einen öffentlichen Zweck. Das kantonale Steueramt bestreitet dies grundsätzlich nicht, verweigert die Steuerbefreiung indes zu Unrecht mit der Begründung, es sei infolge einer steuersystematischen Realisation (Statuswechsel) zunächst zwingend über die stillen Reserven abzurechnen. Letzteres ist keine Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung. Sind die Veranlagungen vor dem Statuswechsel wie im vorliegenden Fall schon rechtskräftig, muss eine allenfalls erforderliche Abrechnung über stille Reserven im Nachsteuerverfahren vorgenommen werden.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das Kantonales Steueramt, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Steuerbefreiung (Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2006 sowie Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2006)

- 2 - hat sich ergeben: A. 1) Die B wurde als Genossenschaft im Handelsregister eingetragen. In Letzterem wurden 2004 eine Statutenänderung sowie die Umfirmierung in A vermerkt. Bereits im Jahr 1957 hatte die A ein Gesuch um Befreiung von der kommunalen und kantonalen Steuerpflicht gestellt. Nachdem das kantonale Steueramt hierfür eine Statutenänderung verlangt hatte, verzichtete die A offenbar auf die Geltendmachung der Steuerbefreiung. Dergestalt blieb sie steuerpflichtig, bezahlte aber bei versteuerten Gewinnen im Bereich von lediglich Fr. 1'000.- bis 3'000.- jeweils nur geringfügige Steuern. Die Einschätzungen und Veranlagungen bis und mit Steuerperiode 2005 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Im Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 sprach die Steuerkommissärin den in der Jahresrechnung 2006 der A ausgewiesenen Rückstellungen von Fr. 3'646'500.- für die Erneuerung bzw. künftige Sanierung des Leitungsnetzes die geschäftsmässige Begründetheit ab. Unter Aufrechnung dieser Position setzte sie mit Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern vom 8. September 2008 bzw. Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer vom 31. Oktober 2008 den steuerbaren Reingewinn auf jeweils Fr. 3'648'100.- fest; die kantonale Eigenkapitaleinschätzung lautete auf Fr. 3'792'000.-. 2) Hiergegen liess die A am 3. Oktober bzw. 4. November 2008 Einsprachen erheben und im Hauptantrag jeweils ein Gesuch um Steuerbefreiung rückwirkend per 1. Januar 2006 stellen. Eventualiter wurde die deklarationsgemässe Einschätzung beantragt. Am 5. November 2008 reichte auch die

Gemeinde C Einsprachen mit den gleichen Anträgen ein. Nach einer Parteianhörung und diversen Schriftenwechseln nahm die Steuerbehörde Abstand von der Aufrechnung der Erneuerungsrückstellungen. Wie sie der A mit Schreiben vom 4. Mai 2010 mitteilte, vertrat sie dafür aber neu die Auffassung, dass mit Blick auf die beantragte Steuerbefreiung infolge steuersystematischer Realisation über die vorhandenen stillen Reserven abzurechnen sei. Im Rahmen eines Ein- 1 SB.2011.1 + 2

- 3 - schätzungsvorschlags vom 11. November 2010 wurde der A vor diesem Hintergrund ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 900'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 2'341'000.- (direkte Bundessteuer) in Aussicht gestellt. Hierauf Bezug nehmend liess die A mit Eingabe vom 16. Dezember 2010 erneut beantragen, es sei festzustellen, dass sie von der Steuerpflicht befreit sei und im Jahr 2006 keine Steuern schulde; eventualiter sei der steuerbare Gewinn auf Fr. 868'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 1'040'700.- (direkte Bundessteuer) festzusetzen. 3) In der Folge liess das kantonale Steueramt die Einsprachen betreffend die Einschätzung bzw. Veranlagung der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 ruhen und behandelte zunächst das "Steuerbefreiungsgesuch betr. Staatssteuer, allgemeine Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer" bzw. wies es dieses mit Verfügung vom

E. 7

März 2011 ab. Begründet wurde die Abweisung im Ergebnis allein damit, dass eine Steuerbefreiung nicht verfügt werden könne, solange keine Abrechnung über die steuersystematisch realisierten stillen Reserven stattgefunden habe. B. Nachdem die hiergegen am 17. März 2011 erhobene Einsprache vom kantonalen Steueramt am 27. Mai 2011 abgewiesen worden war, wandte sich die A mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 28. Juni 2011 ans Steuerrekursgericht und beantragte wiederum, es sei festzustellen, dass sie von der Steuerpflicht befreit sei und im Jahr 2006 keine Steuern schulde. Zudem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. Das kantonale Steueramt schloss am 25. Juli 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Nach Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 61 lit. f Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1 SB.2011.1 + 2

- 4 - 1997 (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. b) Damit eine Institution wegen Erfüllung öffentlicher Zwecke steuerbefreit werden kann, muss sie Aufgaben erfüllen, die zu den Obliegenheiten des Gemeinwesens gehören (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 56 N 56 ff., und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 61 N 58 ff., je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die öffentliche Zielsetzung kann in der Übernahme von Aufgaben im Bereich des Spital- und Bestattungswesens, der Lieferung von Elektrizität, Gas und Wasser, der Abfallbeseitigung, der Förderung der Regionalplanung, der Wohneigentumsförderung, der Förderung von Kunst und Kultur, der Wirtschaftsförderung usw. bestehen. Mit Rücksicht auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999) ist der Begriff des öffentlichen Zwecks restriktiv auszulegen. Die Verfolgung öffentlicher Zwecke im Sinn von Art. 56 lit. g DBG bzw. § 61 lit. f StG ist nach ständiger Rechtsprechung nur da anzunehmen, wo durch öffentlichrechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt einer juristischen

Person die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe überbunden worden ist (BGE 131 II 1 = ASA 75, 389 = StE 2005 B 71.63 Nr. 23 = StR 2005, 135). c) Die Umstände, welche auf eine Steuerbefreiung schliessen lassen, sind steuermindernder Natur und deshalb von der gesuchstellenden Institution darzulegen und nachzuweisen. 2. a) Die A hat gemäss Art. 2 ihrer Statuten (Fassung von 2004) zum Zweck, im Versorgungsgebiet der Gemeinde C Wasserversorgungs- und Hydrantenanlagen zu bauen, zu unterhalten und zu betreiben (Abs. 1 lit. a) sowie Trink-, Brauch- und Löschwasser an Bezüger abzugeben (Abs. 1 lit. b). Die Erzielung eines Geschäftsgewinns ist nicht beabsichtigt (Abs. 3). b) Nach Massgabe der kantonalen Gesetzgebung (vgl. nachstehend) verfolgt die A damit einen öffentlichen Zweck: 1 SB.2011.1 + 2

- 5 - Das kantonale Wasserwirtschaftsgesetz vom 2. Juni 1991 (WWG; in Kraft seit 1. Januar 1993, S. 724.11) gibt vor, dass die Gemeinden innerhalb ihres Gemeindegebiets die Wasserversorgung sicherstellen und die Wasserversorgung nach Massgabe des generellen Wasserversorgungsprojekts (welches einer kantonalen Bewilligung bedarf) und der Erschliessungsplanung bauen (§ 27 Abs. 1 und 2 WWG). Diese Aufgaben können gemäss § 28 Abs. 1 WWG sodann auch von privaten Wasserversorgungsunternehmen wahrgenommen werden, wobei diese unter der Aufsicht der Gemeinden stehen (§ 27 Abs. 3 WWG). Dem Staat obliegt die Oberaufsicht über die Wasserversorgung und die Koordination derselben (§ 30 Abs. 1 WWG). Dass im Sinn des WWG die Gewährleistung der Wasserversorgung dem Kanton und den Gemeinden obliegt, ist auch in Art. 105 Abs. 2 der neuen Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005 (KV, in Kraft seit 1. Januar 2006) verankert. c) Die Gemeinde C begründete in ihrer Einsprache betreffend die Veranlagung 2006 bzw. Einschätzung 2006 der A ihren Hauptantrag auf Steuerbefreiung der A wie folgt: Die A stelle seit Jahren vollumfänglich und ausschliesslich die Wasserversorgung in ihrem Gemeindegebiet sicher; dies zuverlässig und zu günstigen Konditionen. Aufgrund des Verhältnisses zwischen erbrachter Leistung und bezogener Leistung könne die A heute nicht mehr als Selbsthilfeorganisation betrachtet werden, obwohl dies zur Gründungszeit wahrscheinlich der Fall gewesen sei. Sie, die Gemeinde C, habe ein vitales Interesse an der organisatorischen und finanziellen Selbstständigkeit der A und beabsichtige deshalb, die Zusammenarbeit mittels eines Konzessionsvertrags zu regeln; in letzterem Zusammenhang warte man lediglich noch auf die Vorlage eines Mustervertrags der fachlichen Aufsichtsbehörde AWEL (= Amt für Abfall, Wasser Energie und Luft). d) Bei dieser Lage der Dinge ist ohne weiteres davon auszugehen, dass die A eine gesetzlich vorgegebene öffentliche Aufgabe wahrnimmt und damit öffentliche Zwecke verfolgt. Dies wurde im Einspracheentscheid auch vom kantonalen Steueramt ausdrücklich so festgestellt (Einspracheentscheid, E. IV, S. 3). Im Anschluss an diese für die Gewährung der Steuerbefreiung sprechende Feststellung führt die Einsprachebehörde aber Folgendes aus: Die A habe statutarisch und tatsächlich auf die Verfolgung von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken im Sinn der Bestimmungen über die Steuerbefreiung zu verzichten 1 SB.2011.1 + 2

- 6 - und damit bei ihrer Tätigkeit auch das Kostendeckungsprinzip (allgemein und bei den Gebühren/Tarifen) einzuhalten. Es müsse sowohl für die Vergangenheit (weil das Gesuch rückwirkend per 1. Januar 2006 gestellt worden sei), als auch für die Zukunft Klarheit herrschen, dass die A diesem Grundsatz nachgelebt habe und nachleben werde. Im Rahmen der Besprechungen und Abklärungen im Veranlagungsverfahren sei klar geworden, dass für das Versorgungsgebiet der A ein vom AWEL genehmigtes "Generelles Wasserprojekt"

bestehe, welches einerseits Kostenschätzungen und andererseits eine verbindliche Gebührenkalkulation für die Finanzierung der Wasserversorgung enthalte. Das AWEL gehe als Aufsichtsbehörde mithin davon aus, dass die A die Vorgaben des WWG einhalte. Die A habe sodann auch belegen können, dass sie ihre für Erneuerungsprojekte getätigten Rückstellungen zeitnah umsetzen werde. Vor diesem Hintergrund hätten sich die im Einschätzungsverfahren noch beanstandeten Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erwiesen und sei der A unter Bezugnahme auf ihr Steuerbefreiungsgesuch mit Schreiben vom 4. Mai 2010 mitgeteilt worden, dass sie einen grundsätzlich steuerbefreiten Zweck verfolge und mit dem genannten Wasserprojekt auch das Kostendeckungsprinzip eingehalten werde. Wie damals bereits klargelegt worden sei, müsse aber infolge des angekehrten Wechsels des Steuerstatus vor dem Erlass einer Steuerbefreiungsverfügung noch über die stillen Reserven, insbesondere auf den nicht betrieblich genutzten Grundstücken, abgerechnet werden. Weil die A bis Ende 2005 rechtskräftig eingeschätzt und das Steuerbefreiungsgesuch erst im Einschätzungsverfahren 2006 gestellt worden sei, müsse aufgrund des steuersystematischen Realisationstatbestands des Statuswechsels zwingend in der Steuerperiode 2006 eine Schlussabrechnung erfolgen. Der Gesetzgeber habe die Folgen eines Wechsels von der Steuerpflicht hin zu einer Steuerbefreiung wohl deshalb nicht explizit in den Gesetzestext aufgenommen, weil sich die Frage der Steuerpflicht bzw. Steuerbefreiung regelmässig bereits im Gründungsstadium einer juristischen Person stelle. Schon gestützt auf die allgemeinen Regeln, Bedingungen und Voraussetzungen für einen Statuswechsel seien indes stille Reserven stets dann zu besteuern, wenn sie in einen gänzlich steuerfreien Bereich gelangten. Wenn das Steuergesetz im Übrigen bereits für den Wechsel zu einem Status gemäss §§ 73 und 74 StG, welche Bestimmungen den Umfang der Steuerpflicht (bei Holding-Domizil- und gemischten Gesellschaften) nur einschränkten, zwingend eine Abrechnungspflicht über die stillen Reserven aus steuersystematischen Gründen statuieren, müssten diese Regeln erst recht bei einem vollständigen Wechsel des Steuerstatus von "pflichtig" zu "befreit" Geltung haben. Aufgrund der in Aussicht stehenden vollständigen Steuerbefreiung der A und der damit verbundenen vollständigen Aufhebung der fiskalischen 1 SB.2011.1 + 2

- 7 - Verknüpfung der stillen Reserven, sei demnach vor der Überführung in den steuerbefreiten Bereich zwingend noch abzurechnen bzw. seien die stillen Reserven zu besteuern. In einem vergleichbaren Fall habe die Steuerrekurskommission II festgestellt, es sei aus sachlogischen Gründen nicht vorstellbar, einer steuerpflichtigen juristischen Person irgendeinen steuerbaren Gewinn oder ein steuerbares Kapital für einen Zeitraum zuzurechnen, für den sie nicht der Steuerpflicht unterliege. Dabei habe die Rekurskommission die Notwendigkeit einer steuerlichen Schlussabrechnung im Zusammenhang mit der Bejahung des Vorliegens eines Steuerbefreiungsgrunds grundsätzlich anerkannt. In diesem Sinn könne die vorgängige Abrechnung über die stillen Reserven als zusätzliche Voraussetzung oder Bedingung für eine Steuerbefreiung bezeichnet werden, die eine juristische Person immer dann erfüllen müsse, wenn sie einmal der Steuerpflicht unterstanden habe. Solange im offenen Verfahren für die Steuerperiode 2006 über die stillen Reserven nicht abgerechnet worden sei, könne und dürfe keine Steuerbefreiung verfügt werden. Folglich sei das Steuerbefreiungsgesuch der A zu Recht abgewiesen worden. e) Die A lässt dem im Wesentlichen entgegen, dass einzige Voraussetzung für die Steuerbefreiung die ausschliessliche und unwiderrufliche Verfolgung öffentlicher Zwecke sei. Dass die A diese Voraussetzung erfülle, habe die Steuerbehörde anerkannt. Wenn sie als zusätzliche Voraussetzung ein Abrechnen über die stillen Reserven verlange, fehle

dafür eine gesetzliche Grundlage. Dem allgemeinen Grundsatz, wonach ein steuerrechtliches Abweichen von der korrekten Handelsbilanz dann erforderlich ist, wenn die stillen Reserven in einen Bereich überführt werden, in welchem eine gleichartige Besteuerung der stillen Reserven später nicht mehr gewährleistet wäre, sei nur dort nachzuleben, wo ein Steuerpflichtiger aktiv einen Statuswechsel herbeiführe. Letzteres sei die Voraussetzung, um bei Beendigung des bisherigen Steuerstatus die stillen Reserven als "verwertet" in Sinn von § 18 Abs. 2 StG betrachten zu können. Gerade an einer solchen Handlung fehle es vorliegend, weil die A ihre Tätigkeit seit ihrer Gründung stets in gleicher Weise ausgeübt habe und sich seit dem Inkrafttreten des WWG per 1. Januar 1993 auch an den rechtlichen Grundlagen nichts geändert habe. Mit Blick auf die von der Lehre geäusserten Bedenken an der genügenden Rechtsgrundlage für einen allgemeinen steuersystematischen Realisationsbestand habe der Gesetzgeber die einzelnen steuersystematischen Realisationsstände (wie Privatentnahme, Wegzug, Umwandlung in Holdinggesellschaft) aus-

- 8 - drücklich im Gesetz geregelt. Dies verbiete die Annahme, in Art. 56 lit. g DBG bzw. § 61 lit. f StG bzw. seien stillschweigende steuersystematische Abrechnungsklauseln enthalten, denn alle gesetzlichen Sonderregeln hätten sich erübrigt, wenn die steuersystematische Realisationsbesteuerung schon als allgemeiner Vorbehalt Gültigkeit hätte. Dass die Einschätzungen bzw. Veranlagungen bis und mit Steuerperiode 2005 in Rechtskraft erwachsen seien, treffe zu. Bei korrekter Wahrnehmung seiner Aufgaben hätte allerdings das kantonale Steueramt die A (sowie wohl auch die meisten anderen der 64 Wasserversorgungs-Genossenschaften im Kanton Zürich) bereits 1993 auch ohne Gesuch von Amts wegen von der Steuerpflicht befreien müssen. Das am 1. Januar 1993 in Kraft getretene WWG habe damals nämlich die rechtlichen Rahmenbedingungen für die Wasserversorgungs-Genossenschaften im Kanton wesentlich verändert und insbesondere die Gewinnstrebigkeit der privaten Träger der Wasserversorgung ausgeschlossen. Soweit beim zurückgezogenen Steuerbefreiungsgesuch der A per 1957 (nicht bekannte) Statutenänderungen verlangt worden seien, lasse dies allenfalls auf damalige Lücken in der rechtlichen Absicherung der ausschliesslichen und unwiderruflichen öffentlichen Zweckverfolgung schliessen; diese Lücken seien alsdann durch die Rahmenbedingungen des neuen WWG per 1993 geschlossen worden und nicht durch die Statutenänderungen 2004, welche nebst redaktionellen Änderungen materiell einzig die unbeschränkte persönliche Haftung der Genossenschafter auf Fr. 5'000.- beschränkt habe. Seien demnach die rechtlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung spätestens 1993 gegeben gewesen, so entfalle auch materiell jegliche Rechtfertigung für eine steuersystematische Abrechnung über die stillen Reserven. Zu beachten sei nämlich, dass das kantonale Steueramt einzig die stillen Reserven auf dem nicht betrieblich genutzten Teil des Werkgebäudes in C besteuern wolle; diese Reserven seien unzweifelhaft erst seit dem Bau dieses Werkgebäudes im Jahr 1993 entstanden. 3. a) In ihrer Beschwerde- und Rekursantwort macht die Vorinstanz nunmehr geltend, sie habe bislang keine integrale und vollumfängliche Anerkennung einer öffentlichen Zweckverfolgung seit Gründung der A ausgesprochen. Dabei weist sie neu darauf hin, dass bei der A die statutarischen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung noch nicht gegeben seien, weil Art. 36 der aktuellen Statuten noch immer vorsehe, dass bei Auflösung der Genossenschaft das verbleibende Vermögen unter die Genos-

1 SB.2011.1 + 2

- 9 - senschafter zu verteilen sei. Gemäss Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 betreffend die Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen (KS 12, Ziff. II.2.c), müssten die der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel unwiderruflich und damit für immer dem steuerbefreiten Zweck verhaftet sein und müsse ein Rückfall an die Gründer ausgeschlossen sein; bei Auflösung der Gesellschaft habe das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten sei. Zwar habe die A anlässlich ihrer mündlichen Einsprachebegründung vom 8. Mai 2009 eine solche Statutenänderung in Aussicht gestellt, doch sei diese bislang nicht umgesetzt worden. b) Dieser Sinneswandel der Vorinstanz ist nicht nachvollziehbar. Nach dem bereits Gesagten verweigerte diese die Steuerbefreiung ab 1. Januar 2006 bis anhin allein mit Blick auf die ihres Erachtens noch fehlende Abrechnung über vor dem Statuswechsel erwirtschaftete stille Reserven. Die fragliche Bestimmung in den Statuten steht einer Steuerbefreiung zudem nicht entgegen: Die Vorgabe im angesprochenen Kreisschreiben betreffend Ausschluss eines Rückfalls der Mittel an die Institutionsgründer gilt nicht für die Verfolgung öffentlicher Zwecke, sondern ist auf die Gemeinnützigkeit zugeschnitten. Bei der öffentlichen Zweckverfolgung durch eine private Institution werden die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nämlich selbst dann erfüllt, wenn die Aktivitäten zeitlich beschränkt sind und die Mittel deshalb nicht dauernd öffentlichen Zwecken dienen. Solange die eingesetzten Mittel unmittelbar den öffentlichen Zwecken dienen, ist ihre steuerliche Privilegierung – einschliesslich der in den entsprechenden Steuerperioden realisierten Gewinne – gerechtfertigt (vgl. Marco Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 56 N 27 und 39 DBG). Vorliegend ist im Übrigen mit Blick auf das "Generelle Wasserversorgungsprojekt C 2007" ohne weiteres davon auszugehen, dass die A, welche die kommunale Wasserversorgung der Gemeinde C immerhin bereits seit 1894 wahrnimmt, ihre öffentliche Aufgabe noch bis in weite Zukunft fortführen wird; demgemäss ist laut Art. 2 ihrer Statuten "die Dauer der Genossenschaft" unbeschränkt. Die fehlende Gewinnstrebigkeit gemäss Art. 2 Abs. 3 der Statuten muss sodann auch zur Folge haben, dass bei einer derzeit nicht vorstellbaren Auflösung der Gesellschaft im Sinn von Art. 36 der Statuten die Genossenschafter im besten Fall noch ihre einst eingebrachten Genossenschaftsanteile zurückerhielten. Allein mit der besagten Statutenbestimmung lässt sich eine Verweigerung der Steuerbefreiung mithin nicht rechtfertigen. 1 SB.2011.1 + 2

- 10 - c) Zu prüfen bleibt damit, ob die Steuerbefreiung die vorgängige Abrechnung über vor dem anbegehrten Statuswechsel erwirtschaftete stille Reserven voraussetzt. Dieser von der Vorinstanz vertretenen Auffassung kann nicht gefolgt werden: aa) Eine solche Voraussetzung ist zunächst gesetzlich nicht vorgesehen und wurde – soweit ersichtlich – weder von der Praxis noch von der Lehre je ins Spiel gebracht. Der steueramtliche Hinweis auf § 73 (Holdinggesellschaften) und 74 StG (Domizil- und gemischte Gesellschaften) erweist sich als unbehelflich. Wohl geht es auch bei diesen Bestimmungen um eine (Teil-)Steuerbefreiung und von daher um einen Statuswechsel. Ob z.B. das Holdingsprivileg im Sinn von § 73 StG (im Veranlagungsverfahren) zu gewähren ist, entscheidet sich indes aufgrund der entsprechenden materiellen Voraussetzungen und hängt nicht von einer vorgängigen Schlussabrechnung über stille Reserven ab. Kommt hinzu, dass bei der Inanspruchnahme der Steuerprivilegien von §§ 73 f. StG gesetzlich keine umfassende Abrechnung über stille Reserven als Folge einer steuersystematischen Realisation derselben vorgesehen ist; vielmehr hat der Gesetzgeber die Möglichkeit eines

steuerneutralen Statuswechsels nur mit dem Vorbehalt spezieller Nachbesteuerungsmöglichkeiten vorgesehen (vgl. § 75 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2006, § 75 N 2 ff. StG). Dass ein Statuswechsel in einen steuerprivilegierten oder steuerbefreiten Bereich in jedem Fall eine steuersystematische Realsierung beinhaltet, über welche steuerlich abzurechnen ist, lässt sich somit nicht sagen.

bb) Auch dem von der Vorinstanz erwähnten Beschluss der Steuerrekurskommission II vom 17. März 2008 (2 ST.2007.401 und 2 DB.2007.231) lässt sich die Notwendigkeit einer der Steuerbefreiung vorausgehenden Abrechnungspflicht nicht entnehmen. Im Gegenteil: In jenem Fall ging es ebenfalls um eine Wasserversorgungsgenossenschaft, wobei deren Einschätzung für die Steuerperiode 2004 im Streit lag und ein im Einschätzungsverfahren gestelltes Steuerbefreiungsgesuch ab 2004 noch pendent war. Dabei hatte die Steuerbehörde der Genossenschaft ebenfalls die Steuerbefreiung in Aussicht gestellt, aber den Standpunkt vertreten, das Gesuch sei bis zum Vorliegen eines Einschätzungsentscheids zu sistieren, weil es "aus dem laufenden Verfahren heraus" gestellt worden sei und mit Blick auf den anstehenden Statuswechsel zunächst über die Höhe der stillen Reserven abzurechnen sei. Die Rekurskommission sah es verfahrensrechtlich genau umgekehrt und stellte fest, dass das Einschätzungsverfahren 2004 bis zum Entscheid über das Steuerbefreiungsgesuch ab 2004 zu sistieren sei. Es sei nämlich schon aus sachlogischen Gründen nicht vorstell-

1 SB.2011.1 + 2

- 11 - bar – und zwar selbst dann nicht, wenn die allfällige Notwendigkeit einer steuerlichen Schlussabrechnung im Zusammenhang mit der Bejahung des Vorliegens eines Steuerbefreiungsgrunds mit ins Kalkül einbezogen würde – der Genossenschaft irgendeinen steuerbaren Gewinn oder ein steuerbares Kapital für einen Zeitraum zuzurechnen, für den sie steuerbefreit sei. Bevor die Steuerpflicht für die Steuerperiode 2004 feststehe, könne nicht über Inhalt und Umfang einer solchen Steuerpflicht entschieden werden. Im Sinn dieser Erwägungen ging die Rekurskommission mithin davon aus, dass über die Steuerbefreiung losgelöst von der Frage, ob der Statuswechsel die Notwendigkeit einer steuerlichen Schlussabrechnung nach sich zieht, zu befinden sei. Erst wenn die Steuerbefreiung gewährt wird und mithin der Statuswechsel tatsächlich vollzogen ist, stellt sich mit Blick auf eine allfällige Überführung von stillen Reserven in einen steuerfreien Bereich die Frage einer Schlussabrechnung. Wenn die Steuerbehörde die Notwendigkeit einer solchen Abrechnung zur Voraussetzung der Steuerbefreiung macht, interpretiert sie den Beschluss der Rekurskommission falsch und vermischt sie wie in jenem Fall das Steuerbefreiungsgesuch mit dem Einschätzungs- und Veranlagungsverfahren. cc) Dass die Einschätzungen- und Veranlagungen bis und mit Steuerperiode 2005 bereits in Rechtskraft erwachsen sind, ändert daran nichts. Wenn vorliegend der A die Steuerbefreiung ab dem 1. Januar 2006 infolge der ausgewiesenen öffentlichen Zweckverfolgung zu gewähren ist und mithin per dieses Datum ein Statuswechsel stattfindet, ist über die Frage betreffend die steuerliche Abrechnung über vor dem Statuswechsel erwirtschaftete stille Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG bzw. § 160 ff. StG) zu entscheiden. Die Besteuerung von aus dem steuerbaren Bereich ausscheidenden stillen Reserven über den Weg des Nachsteuerverfahrens kennt das Gesetz denn auch bei Umstrukturierungen (vgl. Art. 61 Abs. 4 DBG bzw. § 67 Abs. 4 StG). Ob bei der A eine solche Besteuerung im Nachsteuerverfahren gerechtfertigt ist, ist nicht Thema dieses Verfahrens. d) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die A die Voraussetzungen für die Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer erfüllt. Damit hat das kantonale Steueramt das Gesuch um Steuerbefreiung ab dem 1.

Januar 2006 zu Unrecht abgewiesen. 1 SB.2011.1 + 2

- 12 - 4. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 171 Abs. 2 i.V.m. § 150 Abs. 1 StG). Der anwaltlich vertretenen A ist sodann eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes von 24. Mai 1959/8. Juni 1997 sowie §§ 1 Abs. 1 und 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.