

## Genossenschaft

### Steuerbefreiung und Verlustverrechnung

#### Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 2. April 2008

*Wenn die Steuerbefreiung einer juristischen Person an die Bedingung geknüpft wird, dass keine wesentlichen Jahresgewinne erzielt werden, so wird damit ausgedrückt, dass das Steuersubjekt gänzlich von der Steuer befreit wird. Werden zu einem späteren Zeitpunkt dann aber wesentliche Jahresgewinne erzielt, so fällt ab diesem Zeitpunkt die Steuerbefreiung dahin und das Steuersubjekt wird neu steuerpflichtig. Vor diesem Zeitpunkt erlittene Verluste sind daher steuerlich unbeachtlich und der Verlustverrechnung nicht zugänglich.*

#### Sachverhalt:

A. Die Genossenschaft Y wurde 1990 gegründet. Sie bezweckt die aktive Förderung der sparsamen und rationellen Energienutzung in privaten, gewerblichen und industriellen Bereichen. Von ihrem Gründungsjahr an bis ins Jahr 2000 hatte sie ihren Sitz in Z. Mit Entscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) vom 15. Februar 1996 wurde das Gesuch der Y um Befreiung von der direkten Bundessteuer abgewiesen. Hingegen wurde das Gesuch um Befreiung von der Staats- und Gemeindesteuer von der kantonalen Taxationskommission am 15. Februar 1996 gutgeheissen. Gleichzeitig wurde festgehalten, dass diese Steuerbefreiung nur solange gewährt werde, als die Y keine wesentlichen steuerbaren Jahresgewinne ausweise. 2001 verlegte die Y ihren Sitz in den Kanton W. Dort wurde sie gemäss Schreiben der Steuerverwaltung W vom 21. Februar 2003 sowohl von der direkten Bundessteuer als auch von der Staats- und Gemeindesteuer befreit, solange sie keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Im Jahre 2004 kehrte die Y wieder an ihren ursprünglichen Sitz nach Z zurück.

Mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 15. Dezember 2005 wurde von der Pflichtigen eine Staatssteuer in der Höhe von Fr. 4'280.– sowie die direkte Bundessteuer in der Höhe von Fr. 9'745.95 erhoben. Die gegen diese Verfügungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 27. Februar 2007 ab. Bezüglich der direkten Bundessteuer wurde ausgeführt, das Gesuch um Steuerbefreiung sei mit Entscheid der Steuerverwaltung vom 15. Februar 1996 abgewiesen worden. In Bezug auf die Staatssteuer wurde festgehalten, dass im Vergleich zu den Verlusten, die in den Jahren vor der Sitzverlegung in den Kanton W erwirtschaftet worden seien, die Ergebnisse der letzten beiden Geschäftsjahre 2003 und 2004 als wesentliche Jahresgewinne zu beurteilen seien. Damit habe der Entscheid der kantonalen Taxationskommission vom 15. Februar 1996 keine Gültigkeit mehr.

Gegen diese Einspracheentscheide erhob die Y Beschwerden an das Steuergericht Basel-Landschaft (Steuergericht). Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, nachdem die Steuerbefreiung aufgehoben worden sei, solle die Möglichkeit der Verlustverrechnung nach § 57 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) vom 7. Februar 1974 bzw. nach Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zugelassen werden. Das Steuergericht wies die Beschwerden mit Entscheiden vom 6. Juli 2007 ab.

B. Gegen diese Entscheide des Steuergerichts erhob die Y mit Schreiben vom 6. November 2007 Beschwerden an das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte, die Entscheide des Steuergerichts seien aufzuheben und sowohl die direkte Bundessteuer wie auch die Staats- und Gemeindesteuer 2004 seien auf Fr. 0.00 festzusetzen. Zudem sei die Verlustverrechnung zuzulassen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückzuweisen. Durch die negative Formulierung der Taxationskommission im Jahre 1996, dass die Steuerbefreiung nur solange gelte, als keine wesentlichen Gewinne erzielt würden, werde deutlich, dass die Steuerbefreiung sich gar nicht auf die Ertragssteuer, sondern einzig auf die Kapitalsteuer beziehe. Die Y habe mit Ausnahme eines geringfügigen Gewinns im Jahre 1997 in der Höhe von Fr. 4'551.– bis und mit 2002 keinen Gewinn erzielt und somit nie von einer Steuerbefreiung profitieren können. Vor diesem Hintergrund erscheine es unbillig, wenn hinsichtlich der Gewinnsteuer eine steuerliche Verlustverrechnung gemäss § 57 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG nicht zugelassen werde, obwohl die Taxationskommission festgehalten habe, dass wesentliche Gewinne der Ertragssteuer unterliegen würden und eben gerade nicht steuerbefreit sein könnten. Ausserdem sei darauf hinzuweisen, dass die Abkehr von Verlusten im Zusammenhang mit der massiven Ausweitung des Mitgliederbestandes von ein paar hundert auf über 15'000 Mitgliedern stehe. Dies bedeute, dass nicht ein wirtschaftlicher Leistungsvorgang besteuert werde, sondern Mitglieder- und Gönnerbeiträge sowie Spenden. Zu beachten sei auch, dass nicht steuerbefreite juristische Personen die bestehenden Verlustvorträge ohne weiteres mit den aktuellen Gewinnen verrechnen könnten. Damit werde die steuerbefreite gegenüber der voll steuerpflichtigen Organisation schlechter gestellt.

C. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassungen vom 18. Dezember 2007 die Abweisung der Beschwerden.

D. Mit Vernehmlassungen vom 20. Dezember 2007 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden und verwies dabei auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid.

## *Erwägungen:*

1. Die Beschwerden vom 6. November 2007 richten sich gegen die Entscheide des Steuergerichts vom 6. Juli 2007 betreffend die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer für das Jahr 2004. Dementsprechend sind sie gemäss § 131 Abs. 1 StG bzw. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Auf die von der Beschwerdeführerin als von den strittigen Veranlagungsverfügungen betroffenen Steuerpflichtigen frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden kann somit eingetreten werden.

Im Übrigen rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren Nrn. 810 07 399 und 810 07 400 aufgrund der Identität der sich stellenden Fragen im Rahmen eines Urteils zu beurteilen und zu entscheiden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3. Vorliegend ist nicht mehr umstritten, dass eine Steuerbefreiung der Y weder für die Staats- und Gemeindesteuer noch für die direkte Bundessteuer für das Jahr 2004 in Frage kommt, da die Beschwerdeführerin in den Jahren 2003 und 2004 wesentliche Gewinne erzielt hat. Dennoch ist an dieser Stelle auszuführen, wie und für welche Steuern es zuvor zur Steuerbefreiung gekommen ist.

3.1 Mit Entscheid der Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 15. Februar 1996 wurde die Y auf deren Antrag von der Staats- und Gemein-

desteuer befreit. Dabei berief sich die Taxationskommission auf § 16 Abs. 1 lit. d StG in der bis 31. Dezember 2000 gültigen Fassung, wonach juristische Personen, die ideelle oder öffentliche Zwecke verfolgen würden, von der Staats- und Gemeindesteuer befreit seien. Der Betrieb einer Alternativenergieanlage und der damit verbundenen Förderung der sparsamen und rationellen Energienutzung stelle nach Auffassung der Taxationskommission an sich weder eine ideelle noch eine öffentliche Zwecksetzung dar. Andererseits leiste die Genossenschaft zweifellos einen Einsatz auf dem Gebiete der Erforschung und Nutzbarmachung der Alternativenergie. Der Taxationskommission erscheine es deshalb richtig, die Genossenschaft bis auf weiteres, d. h., solange keine wesentlichen Jahresgewinne ausgewiesen würden, in Anwendung von § 16 Abs. 1 lit. d StG von der Staats- und Gemeindesteuer zu befreien.

Mit Schreiben vom 21. Februar 2003 hat die Steuerverwaltung des Kantons W festgehalten, dass die Y die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäss § 66 lit. f des W-Steuergesetzes und gemäss Art. 56 lit. g DBG erfülle, solange keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werde. Die Steuerbefreiung werde sowohl für die kantonalen Steuern wie auch für die direkte Bundessteuer anerkannt und gelte rückwirkend per 7. September 2001.

4.1 In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer kann festgehalten werden, dass § 16 StG, welcher Grundlage für die damalige Steuerbefreiung bildete, sich unter dem Titel «VIII. Ausnahmen von der Steuerpflicht» befindet. Damit ist unzweifelhaft davon auszugehen, dass die unter diesem Titel aufgeführten Tatbestände eine Befreiung des Steuersubjekts von der Steuerpflicht zur Folge haben. Daraus ergibt sich – wie von der Vorinstanz zu Recht festgehalten wurde –, dass das Rechtssubjekt nicht der Steuer unterstellt ist. Im vorliegenden Fall war der Entscheid der Taxationskommission insofern eindeutig, als die Steuerbefreiung klarerweise und unbedingt ausgesprochen wurde, solange keine wesentlichen Jahresgewinne ausgewiesen würden. Die Einschränkung – solange keine wesentlichen Jahresgewinne ausgewiesen werden – ist als Befristung zu verstehen. Dies bedeutet, dass die Y kein Steuersubjekt darstellt, solange keine wesentlichen Gewinne ausgewiesen werden. Umgekehrt ergibt sich daraus, dass – sobald wesentliche Jahresgewinne ausgewiesen werden – die Y sofort zum steuerpflichtigen Steuersubjekt wird.

Nicht stichhaltig ist im Übrigen die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass sich die Steuerbefreiung lediglich auf die Kapitalsteuer und nicht auch auf die Ertragssteuer bezogen habe. Dies leitet die Beschwerdeführerin aus der negativen Formulierung der Taxationskommission her, dass die Steuerbefreiung nur solange gelte, als keine wesentlichen Gewinne erzielt würden. Aus dem Entscheid der Taxationskommission ist diese Folgerung nicht zu schliessen. Zudem könnte auch ein nur geringer – unwesentlicher – Gewinn möglicherweise einen Ertrag darstellen, welcher dann als solcher steuerbefreit wäre.

4.2 § 57 Abs. 1 StG hält fest, dass vom Reinertrag Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorausgegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrags dieser Jahre nicht berück-

sichtigt werden konnten. Die Beschwerdeführerin beantragt nun, dass ihr die Verlustverrechnung im Sinne dieser Bestimmung zuzugestehen sei.

Wie unter E. 4.1 dargelegt, bestand in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuer im Kanton Basel-Landschaft seit 1996 keine Steuerpflicht der Beschwerdeführerin, da sie als Steuersubjekt von der Steuerpflicht befreit war. Erst seitdem die Beschwerdeführerin wesentliche Gewinne ausweist, was unbestrittenermassen erstmals im Jahre 2003 der Fall war, kam es zu einer Änderung des Steuerstatus und damit stellt die Beschwerdeführerin seither ein Steuersubjekt dar. Damit ist der Auffassung der Vorinstanz zu folgen, dass die Verluste, die die Beschwerdeführerin zuvor erlitten hat, steuerrechtlich unbeachtlich sein müssen und demzufolge eine Verlustverrechnung ausgeschlossen ist. Es mag sein, dass die – im Übrigen von der Y beantragte – Steuerbefreiung im Nachhinein eher nachteilige Folgen für die Beschwerdeführerin bewirkt hat. Es wäre aber auch denkbar gewesen, dass die Beschwerdeführerin jahrelang unwesentliche Gewinne erzielt hätte und dadurch von der Steuerbefreiung hätte profitieren können. Dass sich die Situation anders entwickelt hat, kann nun nicht dazu führen, dass von den gesetzlichen Bestimmungen und steuerrechtlichen Grundsätzen abgewichen wird. Demzufolge ist die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2004 abzuweisen.

5. In Bezug auf die direkte Bundessteuer ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung im Kanton Basel-Landschaft am 15. Februar 1996 eine Steuerbefreiung gestützt auf Art. 56 lit. g DBG abgelehnt hat und deshalb immer von einer Steuerpflicht der Beschwerdeführerin ausgegangen ist. Demzufolge war sie als Steuersubjekt anerkannt, weshalb auch nicht von einer Änderung des Steuerstatus in Bezug auf die Steuerpflicht der direkten Bundessteuer – mit Sitz der Gesellschaft im Kanton Basel-Landschaft – gesprochen werden kann. Da die Beschwerdeführerin aber im Kanton W von der direkten Bundessteuer vom 7. September 2001 an befreit war, können die von diesem Zeitpunkt bis Ende 2002 erzielten Verluste nicht der Verlustverrechnung unterliegen, da diesbezüglich ebenfalls eine Änderung des Steuerstatus zu bejahen ist. Hingegen sind zur Berechnung der direkten Bundessteuer die vor der Sitzverlegung der Beschwerdeführerin nach W erzielten Verluste einer Verlustverrechnung zugänglich. Die Steuerverwaltung wird deshalb gestützt auf Art. 67 DBG zu bestimmen haben, welche Verluste und in welcher Höhe diese in die Verlustverrechnung einzubeziehen sind und welche Auswirkungen sich auf die direkte Bundessteuer 2004 ergeben bzw. wie hoch der übrig bleibende Verlustvortrag ist. Die Beschwerde bezüglich der direkten Bundessteuer 2004 ist in diesem Sinne gutzuheissen und zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

6. Festzuhalten bleibt, dass das Gericht im Verhalten der Beschwerdeführerin – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblicken kann. Die Beschwerdeführerin hat sich lediglich auf gesetzliche Bestimmungen (§ 57 StG bzw. Art. 67 DBG) berufen, welche gerade in der vorliegenden Konstellation – die Beschwerdeführerin konnte kaum von der Steuerbefreiung profitieren – auch im von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Sinn hätten angewendet werden können. Dass dabei steuerrechtliche Grundsätze

(Änderung des Steuerstatus) gegen die Auslegung der Gesetzesbestimmungen im Sinne der Beschwerdeführerin sprechen, kann ihr nicht vorgehalten werden, insbesondere da eine gerichtliche Beurteilung der hier strittigen Frage – soweit ersichtlich – bisher nicht vorliegt. Von einem missbräuchlichen Verhalten der Beschwerdeführerin kann jedenfalls keine Rede sein.

7. ...

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde im Verfahren 1 betreffend Staatssteuer 2004 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde im Verfahren 2 betreffend direkte Bundessteuer 2004 wird in dem Sinne gutgeheissen, dass die Angelegenheit zur Neubehandlung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen wird.
3. ...
4. ...
5. ...