

## Direkte Bundessteuer

### Übergangsbestimmungen, Sondersteuer für juristische Personen

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 35/1998 vom 28. Mai 1998

*Abgrenzung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Erträgen. Der Gewinn aus dem Verkauf längerfristig gehaltener Wertschriften stellt ausserordentlichen Ertrag dar und unterliegt gemäss Art. 206 Abs. 2 DBG der Sondersteuer.*

#### I. Sachverhalt

1. Gemäss ihren Statuten bezweckt die Beschwerdeführerin «die Tätigkeit von Finanzgeschäften aller Art, Erwerb und Verwaltung von Wertschriften und Beteiligungen in finanziellen, kommerziellen und industriellen Unternehmungen, Übernahme von finanziellen und kommerziellen Transaktionen aller Art, An- und Verkauf von Liegenschaften und Hypotheken, sowie alle Geschäfte, die mit diesem Zweck oder der Anlage der Mittel der Gesellschaft im Zusammenhang stehen». Ihr wurde seit Jahren das Holdingprivileg gewährt.

2. Nachdem die Beschwerdeführerin während Jahren praktisch keine Wertschriftenverkäufe getätigt hatte, realisierte sie im Jahre 1993 bei Wertschriftenverkäufen Kursgewinne in der Höhe von insgesamt Fr. 517'023.–. Die verkauften Wertschriften figurierten im Bestand per 31. Dezember 1992. Die stillen Reserven auf dieser Position betragen zu diesem Zeitpunkt rund Fr. 300'000.–.

Von dem in der Bemessungsperiode 1993/1994 erzielten Gewinn zog die Steuerverwaltung die in der gleichen Zeitspanne erlittenen Kursverluste von Fr. 3'100.– und von Fr. 3'832.– ab. Den restlichen Betrag von Fr. 510'091.– qualifizierte sie als ausserordentlichen Ertrag gemäss Art. 206 Abs. 3 DBG und unterstellte ihn der in Art. 206 Abs. 2 DBG vorgesehenen Sondersteuer.

Die Vergleichsveranlagung sowie die Sondersteuerveranlagung für die Steuerperiode 1995 wurde der Beschwerdeführerin am 21. November 1996 zugestellt.

3. Gegen die Sondersteuerveranlagung erhob die Beschwerdeführerin Einsprache, welche jedoch mit Entscheid vom 8. September 1997 vollumfänglich abgewiesen wurde.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 7. Oktober 1997. Darin beantragt die Beschwerdeführerin, auf die Erhebung einer Sondersteuer zu verzichten. Zur Begründung führt sie im wesentlichen aus, dass die Veräusserung von Wertschriften ihrem statutarischen Zweck entspreche und ein daraus

resultierender Ertrag ordentlich und nicht ausserordentlich sei. Auf die Einzelheiten der Beschwerdebegründung wird, soweit sie für den Entscheid von Belang sind, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihren Vernehmlassungen vom 4. beziehungsweise 12. November 1997 beantragen sowohl die Eidgenössische Steuerverwaltung als auch die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Abweisung der Beschwerde. Ihre Begründungen ergeben sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. Die Beschwerdeführerin stellt den Antrag, den Einspracheentscheid vom 8. September 1997 aufzuheben und auf die Erhebung einer Sondersteuer zu verzichten.

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 1993 Kursgewinne von insgesamt Fr. 517'023.– erzielt hat. Umstritten ist hingegen, ob diese Kapitalgewinne als ausserordentliche Erträge im Sinne von Art. 206 Abs. 3 DBG zu qualifizieren sind und gemäss Art. 206 Abs. 2 DBG einer Sondersteuer nach Art. 68 DBG unterliegen. Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens bildet somit die Frage, ob die Steuerverwaltung Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG richtig ausgelegt und die von der Beschwerdeführerin erzielten Kapitalgewinne zu Recht der Sondersteuer von Art. 68 DBG unterstellt hat.

2.a) Auf den 1. Januar 1995 ist das neue Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer in Kraft getreten. Damit erfolgte für die Besteuerung von juristischen Personen zwingend die Umstellung zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung (Art. 79 ff. DGB; Art. 2 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen Personen vom 26. November 1992). Für den Übergang von der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung schreibt das DBG in Art. 206 Abs. 1 für die ordentlichen Erträge die Methode der Differenzsteuer vor. Ausserordentliche Erträge der Vorperiode (1993/1994) unterliegen dagegen einer besonderen Jahressteuer (vgl. Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 1 zu Art. 206 DBG).

b) Gemäss Art. 206 Abs. 2 DBG unterliegen ausserordentliche Erträge, die in den Geschäftsjahren der Kalenderjahre n-2 (1993) und n-1 (1994) erzielt wurden, einer nach Art. 68 DBG bemessenen Sondersteuer, soweit sie nicht zur Abdeckung von verrechenbaren Verlusten verwendet werden. Art. 206 Abs. 3 DBG hält sodann ausdrücklich fest, dass Kapitalgewinne als ausserordentliche Erträge gelten. Art. 5 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen

Personen präzisiert, dass die in den beiden letzten Jahren vor dem Wechsel erzielten Kapitalgewinne stets einer nach Art. 68 DBG bemessenen Sondersteuer unterstellt werden, soweit sie nicht zur Deckung von verrechenbaren Verlusten aus drei Vorperioden und von Verlusten der betreffenden zweijährigen Bemessungsperiode verwendet worden sind.

c) Als Kapitalgewinn auf Gegenständen des Geschäftsvermögens gilt die Differenz zwischen dem steuerlich massgebenden Buchwert und dem Verkaufserlös des veräusserten Gegenstandes (vgl. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., Basel 1982, N 147 und 210 zu Art. 21 Abs. 1 lit. d BdBSt). Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin bei der Veräusserung der Wertschriften unbestrittenermassen einen solchen Kapitalgewinn erzielt. Nach dem eindeutigen Wortlaut von Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG unterliegt dieser als ausserordentlicher Ertrag der Sondersteuer.

3. Dieses Ergebnis entspricht jedoch nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Sinn und Zweck der Bestimmung von Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG.

a) Wäre das DGB am 1. Januar 1995 ohne Übergangsregelung in Kraft getreten, so hätte dies dazu geführt, dass die Gewinne der Jahre 1993 und 1994 nie einer Besteuerung unterworfen worden, sondern in eine Bemessungslücke gefallen wären. Die in der Steuerperiode 1993/1994 zu bezahlenden Steuern sind nämlich zu Recht noch auf der Basis der Gewinne der Jahre 1991 und 1992 veranlagt worden. Für die Steuerbemessung pro 1995 wäre hingegen bei Anwendung des neuen Systems ohne Übergangsrecht bereits der in der Periode 1995 erzielte Gewinn massgebend. Sinn und Zweck von Art. 206 Abs. 2 DGB ist es folglich, den für das Steuerjahr 1995 geschuldeten Steuerbetrag unter gleichzeitiger Elimination der Bemessungslücke der Jahre 1993/1994 zu bestimmen (vgl. Weber, Direkte Bundessteuern: Einjährige Veranlagung für juristische Personen und Übergangsregelung [mit Seitenblick auf die kantonalen Steuern], in: StR 1994, S. 53 ff.).

b) Art. 206 Abs. 1 DBG regelt das sogenannte Differenzsteuerverfahren. Danach wird die für das Jahr 1995 geschuldete Ertragssteuer sowohl nach der altrechtlichen Ordnung, das heisst nach dem Durchschnitt der ordentlichen Ergebnisse der Geschäftsjahre 1993 und 1994, als auch nach neuem Recht, das heisst aufgrund des Gesamtergebnisses des Geschäftsjahres 1995, berechnet. Ergibt die zweite Veranlagung einen höheren Steuerbetrag als die erste, so ist dieser geschuldet. Andernfalls bleibt die nach der ersten Veranlagungsmethode berechnete Steuer massgebend (Art. 206 Abs. 1 DBG). Würde man dieses Differenzsteuerverfahren auch auf die ausserordentliche Erträge der Geschäftsjahre 1993 und 1994 anwenden, so hätte dies zur Konsequenz, dass diese wegen der Durchschnittsbildung und der nur einjährigen Veranlagungsperiode lediglich zur Hälfte besteuert werden könnten (vgl. Kreis schreiben der EStV vom 26. November 1992, in: ASA 61, S. 696). Mit der in Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG vorgesehenen, besonderen Jahressteuer kann dieser Mangel jedoch behoben und die ausserordentliche Erträge der Jahre 1993 und 1994 können steuermässig voll erfasst werden. Dabei handelt es sich eigentlich um eine steuerliche Schlussabrechnung zufolge Systemwechsel, die sich vollständig nach dem neuen

DGB richtet (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N 4 zu Art. 206 DBG; Steinmann, Die zeitliche Bemessung bei den juristische Personen, in: ASA 62, 3 ff.; Kreis-schreiben der EStV vom 26. November 1992, a.a.O., S. 693 ff.).

c) Eine solche Schlussabrechnung fand sich auch schon im bis Ende 1994 gültigen BdBSt. Denn gerade bei Beginn der Steuerpflicht mit der Umstellung von der Gegenwarts- zur Vergangenheitsbemessung (Art. 53 BdBSt), bei Beendigung der Steuerpflicht unter Vermeidung einer Bemessungslücke (Art. 43 BdBSt) sowie bei der Umrechnung unter- oder überjähriger Geschäftsjahre (Art. 58 BdBSt) haben sich Konstellationen ergeben, die zur Aufteilung des Ergebnisses in einen ordentlichen und einen ausserordentlichen Teil zwingen. Sinnvollerweise wird man sich deshalb bei der wichtigen Abgrenzung von ordentlichem zu ausserordentlichem Ertrag (Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG) an diese bereits in früheren Fällen entwickelten Kriterien anlehnen (vgl. Weber, a.a.O., S. 61). Dies um so mehr als Art. 43 und Art. 53 BdBSt auf eine einheitliche Abrechnung über steuerlich noch nicht erfasste Reserven abzielen (vgl. Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. A., Basel 1992, N 19 zu Art. 53 Abs. 2 BdBSt; ders., Wehrsteuer, 2. A., Basel 1982, N 7 zu Art. 43 BdBSt). Von der Jahressteuer des BdBSt sind denn auch nur eigentliche Kapital- und Wertzuwachs-gewinne, nicht dagegen ordentliche Betriebsgewinne erfasst worden (vgl. Känzig, Wehrsteuer, 2. A., Basel 1982, N 7 zu Art. 43 BdBSt).

d) Die von der Beschwerdeführerin im Jahre 1993 veräusserten Wertschriften wurden von ihr längerfristig gehalten und enthielten stille Reserven, die bisher steuerlich nicht erfasst wurden. Der Verkauf der Wertschriften im Jahre 1993 führte zur Realisierung dieser stillen Reserven und somit des darin enthaltenen nicht versteuerten Gewinns. Nicht nur aufgrund des Wortlauts, sondern insbesondere auch unter Berücksichtigung der oben dargelegten Ratio legis von Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG, ist dieser Veräusserungserlös als Kapitalgewinn der Sondersteuer zu unterstellen. Andernfalls würden die realisierten stillen Reserven aufgrund der dann anwendbaren Durchschnittsberechnung und des Umstands, das die neue Steuerperiode nur noch ein Jahr beträgt, bloss zur Hälfte besteuert, was der von Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG bezweckten Schlussabrechnung zuwiderlaufen würde. Die Steuerverwaltung hat den im Jahre 1993 erzielten Kapitalgewinn somit zu Recht der Sondersteuer von Art. 206 Abs. 2 DBG unterstellt.

4. Die Beschwerdeführerin macht nun geltend, dass ihr statutarischer Zweck den Erwerb und die Verwaltung von Wertschriften beinhalte. Es sei deshalb unverstän-dlich, weshalb die von ihr realisierten Kursgewinne ausserordentliche Erträge darstellen sollen. Dieses Vorbringen vermag der Beschwerdeführerin jedoch nicht weiterzuhelfen. Denn wie oben bereits erwähnt ist bei der Abgrenzung der ausser-ordentlichen Erträge von den ordentlichen Geschäftserträgen auf die zu den Art. 43, 53 und 58 BdBSt entwickelten Kriterien zurückzugreifen. Von zentraler Bedeutung ist dabei, ob der ertragssteuerwirksame Vorfall unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine Bemessungsgrundlage verfälscht. Dieses Element der Verzerrung bedeutet letztlich, dass alle die Erträge als ausserordentlich im Sinne des Gesetzes gelten, deren zwei-

malige Berücksichtigung bei der Steuerbemessung zu einem stossenden und mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht zu vereinbarenden Ergebnis führen (vgl. StE 1994 B 74.11 Nr. 4). Ausserordentliche Gewinne sind ihrer Natur nach somit aperiodisch. Gerade diese Aperiodizität rechtfertigt es denn auch, die ausserordentliche Erträge einer Sonderregelung zu unterstellen. Würden sie nämlich wie die ordentlichen Erträge erfasst, so würde dies das Geschäftsergebnis aufblähen und damit verfälschen. Wo eine Umrechnung erforderlich ist oder ein mehrmaliger Heranzug der gleiche Berechnungsgrundlage Platz greift beziehungsweise eine einmalige Erfassung sicherzustellen ist, sind daher alle Faktoren als ausserordentlich zu qualifizieren, welche das Betriebsergebnis verzerren (vgl. StE 1994 B 74.11 Nr. 4). Nicht in erster Linie massgeblich ist dagegen, ob der Ertrag aus der normalen geschäftlichen Tätigkeit, wie sie durch den statutarischen Zweck umschrieben ist, stammt oder mit ihr mehr oder weniger zusammenhängt. Es kann also auch ein Ergebnis, das im Rahmen des statutarischen Zwecks liegt, ausserordentlich im Sinne des Steuerrechts sein (vgl. StE 1994 B 74.11 Nr. 4). So hängt gerade die Realisation stiller Reserven auf dem Umlaufvermögen stets mit der statutarischen Geschäftsaktivität zusammen, ohne allein deshalb schon das Prädikat der Ordentlichkeit zu erlangen. Die eigentliche Auflösung der stillen Reserven bildet dabei nur ein notwendiges, wenn auch noch nicht hinreichendes Element der Ausserordentlichkeit des Ertrages. Als ausserordentlicher Ertrag gilt die Auflösung stiller Reserven nämlich erst dann, wenn sie nicht regelmässig und in entsprechender Höhe erfolgt (vgl. StE 1994 B 74.11 Nr. 4). Aufgrund dieser Erwägungen steht im vorliegenden Fall ausser Zweifel, dass der aus dem Verkauf der längerfristig gehaltenen Wertschriften resultierende Gewinn als ausserordentlicher Ertrag zu qualifizieren ist. Denn aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer Rekursbegründung geht zumindest implizit hervor, dass es sich bei der Verwertung der stillen Reserven im Jahre 1993 um einen einmaligen oder höchstens unregelmässig stattfindenden Akt gehandelt hat.

5.a) Bezüglich der Abgrenzung von ordentlichen und ausserordentlichen Erträgen findet sich in Lehre und Rechtsprechung auch eine weniger restriktive Auffassung. Danach gelten diejenigen Erträge als ausserordentlich, welche nicht das Produkt der üblichen Geschäftstätigkeit sind beziehungsweise ausserhalb der geschäftsplanmässigen Tätigkeit einer Unternehmung – namentlich auf Anlagevermögen – einmal oder unregelmässig erzielt werden (vgl. Cagianut/Höhn; Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart 1989, § 20 N 24; StE 1993 B 23.47.2). Was zur üblichen Geschäftstätigkeit gehört, ist anhand des statutarisch festgelegten Geschäftszwecks zu bestimmen (vgl. Cagianut/Höhn, a.a.O., § 5 N 36). Im vorliegenden Fall ist diesbezüglich bereits festgestellt worden, dass die Beschwerdeführerin namentlich den Erwerb und die Verwaltung von Wertschriften, nicht aber einen eigentlichen Wertschriftenhandel bezweckt. Infolgedessen kann in casu davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin nicht gewerbsmässig, sondern nur im Rahmen der ordentlichen Vermögensverwaltung mit Wertschriften handelt. Ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel wäre ohnehin nur anzunehmen, wenn ein Handel mit Wertschriften über den Rahmen einer solchen ordentlichen Vermögensverwaltung hinausgeht und in der Absicht erfolgt, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Wertschriften einen Verdienst zu erzielen (vgl. StE 1993 B 23.47.2 Nr. 7).

Im vorliegenden Fall lassen indessen auch die tatsächlichen Gegebenheiten keinen derartigen Schluss zu. Der mit der Veräusserung der stillen Reserven erzielte Gewinn lässt sich nicht in die normale geschäftliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin einordnen. Von einem ordentlichen Ertrag kann deshalb – selbst unter Anwendung dieser liberaleren Abgrenzungstheorie – keine Rede sein.

b) Davon abgesehen, scheidet eine Zurechnung der erzielten Gewinne zu den ordentlichen Erträgen auch am Holdingprivileg der Beschwerdeführerin. Für die Gewährung des Holdingprivilegs verlangt das baselstädtische Steuergesetz, dass der Hauptzweck der Gesellschaft in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die Beteiligungen oder Erträge daraus mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen (Art. 77 StG). Mit dieser steuerrechtlichen Privilegierung von Holdinggesellschaften soll eine doppelte Steuerbelastung des Gewinns der Untergesellschaften und der von diesen an die Holdinggesellschaften bezahlten Dividenden vermieden werden (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, 8. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 20 N 15). Um das Holdingprivileg auf diese beabsichtigte Wirkung zu beschränken, wird sowohl nach § 77 StG wie auch gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG vorausgesetzt, dass die Holdinggesellschaft in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 20 N 9). Das Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz umfasst Tätigkeiten, die zum Ziel haben, durch eigene Wertschöpfung einen Ertrag zu erzielen, der über einen passiven Vermögensertrag hinausgeht. Im Rahmen der Beteiligungsverwaltung sind allerdings als Nebenzwecke Tätigkeiten zulässig, welche ihren Ursprung zur Hauptsache im Bestreben haben, die eigenen Beteiligungen zweckmässig und erfolgreich verwalten zu können (vgl. Zweifel/Athanas, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Basel/Frankfurt am Main 1997, N 61 zu Art. 28 StHG). Daraus ergibt sich, dass die Holdinggesellschaften im Rahmen der ordentlichen Vermögensverwaltung zwar mit Wertschriften handeln dürfen; ein eigentlicher gewerbmässiger Wertschriftenhandel ist ihnen hingegen untersagt. Wenn sich nun also die Beschwerdeführerin darauf berufen möchte, dass es sich bei dem Verkauf der längerfristig gehaltenen Wertschriften um eine normale geschäftliche Tätigkeit handelt, so setzt sie sich damit auch in Widerspruch zu dem ihr gewährten Holdingprivileg.

c) Alle alledem ergibt sich, dass der im Jahre 1993 erzielte Erlös aus Wertschriftenverkäufen auch nach dem statutarischen Zweck der Beschwerdeführerin nicht als ordentlicher Geschäftsertrag gelten kann, sondern als ein der Sondersteuer gemäss Art. 206 Abs. 2 und 3 DBG unterliegender Kapitalgewinn zu qualifizieren ist.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet erweist und deshalb abzuweisen ist.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.