Urteilskopf

113 Ib 123

21. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 10. April 1987 i.S. Kantonales Steueramt Zürich gegen Baugenossenschaft X. (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Reinertrag von Wohnbaugenossenschaften; freiwillige Zuwendungen an Dritte (Art. 49 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 50 WStB).

1. Zuwendungen an Dritte erbringt eine Baugenossenschaft auch dann, wenn sie ihren Genossenschaftern freiwillig Liegenschaften unter dem Marktpreis verkauft (E. 2).

2. Die Zuwendungen einer Baugenossenschaft an ihre Genossenschafter in Form verbilligter Liegenschaften stellen nur dann keinen steuerbaren Reinertrag dar, wenn die Genossenschaft nicht durch ihre Statuten, sondern durch Subventionsbestimmungen verpflichtet war, die Liegenschaften unter dem Verkehrswert (Marktwert) zu veräussern (E. 3).

Regeste (fr):
Rendement net réalisé par une coopérative de construction d'habitations; libéralités en faveur de tiers (art. 49 al. 1 lettre b en relation avec l'art. 50 AIN).

1. A également le caractère de libéralités en faveur de tiers, la vente d'immeubles au-dessous du prix du marché qu'une coopérative de construction consent librement à ses membres (consid. 2).

2. Lorsqu'une coopérative de construction est obligée d'aliéner ses immeubles en dessous de leur valeur vénale (valeur de marché) en vertu de dispositions relatives au subventionnement, les libéralités qu'elle fait à ses membres sous forme de vente à prix réduit ne représentent pas un rendement net imposable; en revanche, lorsqu'elle est obligée de le faire en vertu de ses statuts, lesdites libéralités sont imposables (consid. 3).

Regesto (it):
Reddito netto realizzato da una cooperativa edilizia; elargizioni a terzi (art. 49 cpv. 1 lett. b in relazione con l'art. 50 DIN).

1. Effettua un'elargizione a terzi la cooperativa edilizia che vende di sua propria volontà ai suoi membri immobili a un prezzo inferiore a quello di mercato (consid. 2).

2. Le elargizioni fatte da una cooperativa edilizia ai suoi membri sotto forma d'immobili a prezzo ridotto non costituiscono un reddito netto imponibile soltanto nel caso in cui la cooperativa sia tenuta ad alienarli al di sotto del valore venale (valore di mercato) non in virtù del suo statuto, bensì di disposizioni relative ai sussidi (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 124

Unter dem Namen Baugenossenschaft X. besteht mit Sitz in R. im Sinne von Art. 828 ff. OR eine auf unbeschränkte Dauer im Handelsregister eingetragene Genossenschaft. Sie bezweckt nach den Statuten, "ihren Mitgliedern gesunde und preiswerte Wohnungen zu verschaffen durch Ankauf von Land, Erstellung oder Kauf von Einfamilien- und Mehrfamilienhäusern und Vermietung oder Verkauf an die Genossenschafter". In den Jahren 1948 und 1953 erstellte die Genossenschaft unter Inanspruchnahme von Beiträgen des Bundes, des Kantons und der Gemeinde eine grössere Anzahl von Einfamilienhäusern sowie zwei Mehrfamilienhäuser, die anfänglich an die Genossenschafter vermietet wurden. Am 8. Juli 1980 verkaufte sie 17 Einfamilienhäuser an Genossenschafter; bereits in den sechziger Jahren waren acht solcher Liegenschaften veräussert worden. Die öffentlich beurkundeten Kaufverträge sehen in Ziff. 7 eine im Grundbuch vorzumerkende Mitgliedschaft der erwerbenden Genossenschafter und ihrer Rechtsnachfolger in der Genossenschaft vor und legen in Ziff. 6 ein Vorkaufsrecht zum aktuellen Kaufpreis zugunsten derselben fest, das durch Nichtausübung im ersten und weiteren Vorkaufsfällen nicht untergeht, übertragbar ist, nach Ablauf von zehn Jahren erlischt und für diese Dauer im Grundbuch vorzumerken ist. Der Gesamtkaufspreis der 17 Liegenschaften setzt sich aus den Nettoanlagekosten zuzüglich der von Bund, Kanton und Gemeinde ausgerichteten Barbeiträge zusammen. Da 14 der 17 Käufer die Subventionsbedingungen nicht erfüllten und zwei weitere Käufer freiwillig auf eine Subventionierung verzichteten, löste der Verkauf mit einer einzigen Ausnahme (Liegenschaft Y.) die Rückzahlung der Barbeiträge von Bund, Kanton und Gemeinde aus. Mit der Rückzahlungen der Barbeiträge durch die Genossenschaft wurden die im Grundbuch angemerkten öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen gelöscht. Bei der Veranlagung für die Wehrsteuer der 21. Periode (1981/82) rechnete die Veranlagungsbehörde gegenüber dem ausgewiesenen durchschnittlichen Reingewinn gemäss Selbstdeklaration die Differenz zwischen dem Gesamtkaufspreis der Liegenschaften und dem höheren Verkehrswert als geldwerte Leistung im Sinne von Art. 49 Abs. 1

lit. b (i.V.m. Art. 50 Abs. 2) WStB auf. Dabei wurde der für die unbelasteten Liegenschaften geschätzte Verkehrswert mit Rücksicht auf das befristete, limitierte Vorkaufsrecht der Genossenschaft um 20% reduziert. Die von der Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagung erhobene Beschwerde hiess die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich am 29. Januar 1986 gut und setzte den steuerbaren Reinertrag gemäss der Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen fest. Das Kantonale Steueramt Zürich erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die das Bundesgericht in dem Sinne teilweise gutheisst, dass bei 16 der 17 veräusserten Liegenschaften eine geldwerte Leistung aufgerechnet wird.

Erwägungen

Erwägungen:

2. Unter die Aufwendungen, die "nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten" dienen und daher nach Art. 49 Abs. 1 lit. b (i.V.m. Art. 50 Abs. 2) WStB zum steuerbaren Reinertrag der Genossenschaft hinzuzurechnen sind, fallen nach dieser Bestimmung namentlich "freiwillige Zuwendungen an Dritte". Als "Dritte" behandeln Lehre und Rechtsprechung nicht nur genossenschaftsfremde Personen, sondern auch Inhaber genossenschaftlicher Beteiligungsrechte. Zwar ist die Genossenschaft frei, irgendwelche zivil- oder handelsrechtliche Verträge mit ihren Mitgliedern zu schliessen; Leistungen, die die Genossenschaft aufgrund solcher Verträge erbringt, sind nicht bereits deshalb zum steuerbaren Reinertrag hinzuzurechnen, weil am Markt für dieselbe Leistung gewöhnlich ein höherer Gegenwert erbracht wird. Keine geschäftsmässig begründeten Unkosten und daher zum steuerbaren Reinertrag hinzuzurechnen sind indessen Leistungen der Genossenschaft an ihre Genossenschafter oder diesen nahestehende Personen, die einem aussenstehenden Dritten unter im übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären und deren Grund ausschliesslich in den engen Beziehungen

zwischen Genossenschaft und Leistungsempfänger erblickt werden muss (BGE 107 Ib 329 /30 E. 3a, betreffend die Verrechnungssteuer; für die Wehrsteuer, vgl. ASA 53, 57/8 E. 2). Nach der Rechtsprechung erbringt eine Wohnbaugenossenschaft geldwerte Leistungen namentlich dann, wenn sie ihren Mitgliedern Mietwohnungen unter den marktüblichen Preisen anbietet. Die Differenz zwischen den kostendeckenden verbilligten und den marktüblichen höheren

BGE 113 Ib 123 S. 126

Mietzinsen kann zwar nicht schon deshalb als freiwillige Zuwendung betrachtet werden, weil auf dem Wohnungsmarkt für gleichwertige Objekte im allgemeinen höhere Preise bezahlt werden. Von einer geldwerten Leistung ist jedoch dann zu sprechen, wenn nur die Genossenschaftsmitglieder und nicht beliebige Dritte in den Genuss der günstigen Mietzinse gelangen. In dieser Lage befinden sich die meisten Wohnbaugenossenschaften, weil sie aufgrund des beschränkten Wohnungsangebotes und der grossen Nachfrage nach günstigen Wohnungen ihren Wohnungsbestand nicht irgendwelchen Dritten anbieten können. Wie das Bundesgericht daher wiederholt erkannt hat, stellt die Differenz zwischen dem kostendeckenden verbilligten und dem marktüblichen höheren Mietzins eine geldwerte Leistung dar; wird sie freiwillig erbracht, so ist sie gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 50 Abs. 2 WStB aufzurechnen (Urteile vom 16. Januar 1986, in StR 41/1986, 339 ff. = NStP 40/1986, 65 ff., und vom 26. November 1981, in ASA 51, 540 ff.). Die gleichen Erwägungen müssen grundsätzlich auch dann gelten, wenn eine Genossenschaft ihren Mitgliedern Genossenschaftswohnungen oder -liegenschaften unter dem Verkehrswert verkauft. Es besteht kein Anlass, eine Wohnbaugenossenschaft, die ihren Mitgliedern Zuwendungen durch den Verkauf von Liegenschaften unter dem Verkehrswert macht, steuerlich anders zu behandeln, als eine solche, die ihren Genossenschaftern billige Mietwohnungen zur Verfügung stellt. Auch solche Zuwendungen stellen daher geldwerte Leistungen dar. Sie haben diesen Charakter in dem gleichen Mass wie etwa Zuwendungen, die eine Aktiengesellschaft ihrem Aktionär durch den Verkauf von Grundstücken unter dem Verkehrswert macht. Für diese ist nach der Rechtsprechung anerkannt, dass sie als Teil des steuerbaren Reinertrages aufzurechnen sind, sofern sie freiwillig erfolgen (BGE 105 Ib 86).

3. Die Rekurskommission hat die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem effektiven Verkehrswert der Liegenschaften nicht als geldwerte Leistung im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB aufgerechnet; sie erwog, dass die Subventionsbedingungen im Zeitpunkt der Veräusserung (8. Juli 1980) noch in Kraft gestanden hätten und damit die Genossenschaft bei der Festsetzung der Preise nicht frei gewesen sei. Die Rekurskommission stellt somit für die Freiwilligkeit der Leistung auf das rein formelle Kriterium ab, dass die verkauften Liegenschaften bei ihrer Veräusserung den subventionsrechtlichen Bindungen noch unterlagen. Allein des

BGE 113 Ib 123 S. 127

halb kann jedoch die Zuwendung der Genossenschaft an ihre Mitglieder nicht als unfreiwillige betrachtet werden. Voraussetzung für eine solche Annahme wäre vielmehr, dass die Veräusserung zu den Bruttoanlagekosten gerade eine Folge der Subventionierung war (vgl. auch ASA 51, 545). Von einer Preisbindung in diesem Sinne kann nicht gesprochen werden. Der Verkauf der 17 Häuser wurde an der Generalversammlung vom 23. Juni 1979 durch einen Freigabebeschluss ermöglicht. Die öffentliche Beurkundung der Kaufverträge und der Grundbucheintrag erfolgten am 8. Juli 1980. Bereits am 30. April 1980 teilte das für die Einhaltung der Subventionsvorschriften zuständige Amt für Wohnbauförderung des Kantons Zürich der Genossenschaft mit, dass für 16 der 17 zu verkaufenden Objekte sämtliche Barbeiträge von Bund, Kanton und Gemeinde zurückzuzahlen seien; damit könnten die öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen im Grundbuch gelöscht werden. Mit

der Rückzahlung der Subventionsbeiträge durch die Genossenschaft wurden die im Grundbuch angemerkten öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen denn auch gelöscht. Damit steht fest, dass die Ablösung der Subventionsauflagen durch die Genossenschaft schon vor dem Verkauf in die Wege geleitet wurde. Wenn die Genossenschaft in der Folge die Liegenschaften an ihre Mitglieder zu den Bruttoanlagekosten veräusserte, so geschah dies nicht deshalb, weil die Liegenschaften ihrem ursprünglichen Zweck - dem sozialen (subventionierten) Wohnungsbau - erhalten bleiben sollten, sondern weil die Genossenschaft die erwerbenden Genossenschafter begünstigen wollte. Von Unfreiwilligkeit der Leistung kann somit hinsichtlich der aus der Subventionskontrolle entlassenen 16 Liegenschaften nicht die Rede sein. Den strittigen Aufrechnungen kann der Charakter freiwilliger Zuwendungen auch nicht deswegen abgesprochen werden, weil die erwerbenden Genossenschafter und ihre Rechtsnachfolger Mitglieder der Genossenschaft sein müssen und zugunsten der Genossenschaft ein auf zehn Jahre befristetes Vorkaufsrecht an den Liegenschaften vereinbart wurde. Es handelt sich um vertraglich vereinbarte Eigentumsbeschränkungen, die jedoch statutarisch vorgesehen sind, der Genossenschaft also nicht von dritter Seite vorgeschrieben wurden, und die daher die Preisgestaltung nicht als unfreiwillige erscheinen lassen. Dem Begehren des Kantonalen Steueramtes Zürich, die Aufrechnung sei gutzuheissen, ist daher hinsichtlich der 16 aus der Subventionskontrolle entlassenen

Liegenschaften stattzugeben. Lediglich bei der Liegenschaft des Y., der die Subventionsbedingungen grundsätzlich erfüllte und auch Anspruch auf Subventionsbeiträge erhob, war die Genossenschaft nicht frei, den Preis beliebig festzusetzen; die Veräusserung zu den Anlagekosten war vielmehr Bedingung dafür, dass diese Liegenschaft weiterhin subventioniert wurde.