



Grundstückgewinn steuerbefreiter jur. Personen

StG 78 Abs. 2;
41 I lit. c; 42; 44; 81 lit. e; 84

1. PROBLEMDARSTELLUNG

Die nach StG 78 Abs. 1 lit. e-h steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (StG 78 Abs. 2). Die Details der Besteuerung regelt StG 41 Abs. 1 lit. c. Diese Bestimmung verweist ausdrücklich auf Art. 81 lit. e (Verluste auf Geschäftsvermögen) und Art. 84 (Ersatzbeschaffung).

Die Besteuerung der steuerbefreiten juristischen Personen mit der Grundstückgewinnsteuer wurde mit der Teilrevision 1996 des Steuergesetzes in Anlehnung an StHG 23 Abs. 4 aufgenommen.

Die Besteuerung von Gewinnen einer juristischen Person mit der Grundstückgewinnsteuer bedarf in einzelnen Punkten der Erläuterung.

2. STEUERRECHTLICHE ÜBERLEGUNGEN

Die Steuerbefreiung bestimmter juristischer Personen findet ihren Grund darin, dass diese das Gemeinwesen entlasten oder Aufgaben des Gemeinwesens übernehmen und daher nicht noch durch steuerliche Belastungen in ihrer Wirksamkeit behindert werden sollen (vgl. Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, S. 238). Diese Überlegungen rechtfertigen aber nicht eine Befreiung für die Grundstückgewinne. Soweit die steuerbefreiten juristischen Personen einen Grundstücksgewinn realisieren, sind sie nicht mehr in ihrem steuerbefreiten Gebiet tätig; sie üben nicht mehr die die Steuerbefreiung begründende Tätigkeit aus. Die Steuerbefreiung kann sich damit nicht auf die Grundstücksgewinne erstrecken.

Das Gesetz erfasst die Grundstücksgewinne der steuerbefreiten juristischen Personen mit der Grundstückgewinnsteuer. Diese vom Harmonisierungsrecht vorgegebene Lösung widerspricht dem im Kanton Graubünden geltenden dualistischen System der Besteuerung von Grundstücksgewinnen (Grundstückgewinnsteuer für Grundstücke im Privatvermögen und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer für Grundstücke im Geschäftsvermögen). Der Grund für diese Abweichung liegt darin, dass die Erträge und Aufwendungen der steuerbefreiten juristischen Personen nicht geprüft werden und dass aus diesem Grund eine Besteuerung mit der Gewinnsteuer nicht möglich wäre, ohne einen unverhältnismässigen Aufwand zu betreiben. Für die Grundstücksgewinne der steuerbefreiten juristischen Personen hat der Gesetzgeber in gewisser Weise das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung eingeführt.

Der Gesetzgeber normierte aber in StG 41 auch gewisse Korrekturmassnahmen zum System der Grundstückgewinnsteuer:

- der Verweis auf StG 81 lit. e besagt klar, dass die Verluste (des laufenden Jahres) aus dem steuerbefreiten Bereich berücksichtigt werden müssen und
- der Verweis auf StG 84 macht deutlich, dass im Falle einer Ersatzbeschaffung (nach den Regeln der Gewinnsteuer) eine Besteuerung der Grundstückgewinne nicht in Betracht fallen kann.

Mit diesen Verweisungen kann in den betreffenden zwei Punkten erreicht werden, dass die steuerbefreite juristische Person nicht einen Grundstückgewinn versteuern muss, wo für eine ordentlich besteuerte juristische Person keine Gewinnsteuer anfallen würde.

- Soweit die steuerbefreite juristische Person Grundstücke des betriebsnotwendigen Anlagevermögens veräussert und ein gleichartiges Ersatzgrundstück erwirbt, können die stillen Reserven auf das Ersatzgrundstück übertragen werden. Die steuerbefreite juristische Person würde andernfalls schlechter behandelt als eine steuerpflichtige juristische Person, was zweifelsohne stossend wäre.
- Erfolgt die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Jahr, finden nicht die Regeln über die Gewinnsteuer, sondern diejenige über die Grundstückgewinnsteuer Anwendung. D.h. die steuerbefreite juristische Person kann die Besteuerung nicht durch die Bildung einer Rückstellung aufschieben. Sie hat die Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen und kann im Zeitpunkt der späteren Ersatzbeschaffung die Erstattung der Grundstückgewinnsteuer beantragen; StG 44 findet analoge Anwendung.
- Mit dem Verweis auf den Verlustabzug kann erreicht werden, dass die steuerbefreite juristische Person nicht schlechter gestellt wird als eine ordentlich steuerpflichtige Gesellschaft. Soweit der Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks durch Verluste im entsprechenden Geschäftsjahr konsumiert wird, soll auch keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden.
- Die Berücksichtigung der Verluste der Unternehmung setzt aber voraus, dass diese in einer handelsrechtlich korrekten Buchhaltung ausgewiesen werden, in der die steuerrechtlichen Vorschriften, wie beispielsweise Höchstsätze für Abschreibungen, eingehalten werden. Trifft dies generell nicht zu, ist die juristische Person nicht in der Lage, die Verluste nachzuweisen; die steuermindernde Tatsache ist damit nicht belegt und kann nicht berücksichtigt werden. Besteht die Abweichung zu einer steuerrechtlich korrekten Erfolgsrechnung nur in einzelnen Punkten, hat die Steuerverwaltung diese Punkte zu korrigieren und den steuerrechtlich korrekt ermittelten Verlust in Anrechnung zu bringen. Diese Prüfung erfolgt durch die Abteilung Revisorat.
- Eine Verlustverrechnung aus den Vorperioden muss klarerweise ausser Betracht fallen. Dies ergibt sich einerseits aus dem System der Grundstückgewinnsteuer, das keine Verlustvorträge kennt, andererseits aber auch aus dem Umstand, dass keine Verluste aus einer nicht kontrollierten Rechnung übertragen werden können. Praktikabilitätsüberlegungen haben dazu geführt, dass der Gesetzgeber hier eine allfällige Schlechterstellung der steuerbefreiten juristischen Personen in Kauf nahm.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen neben den Gewinnen aus dem Verkauf von Liegenschaften auch die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-gesellschaft oder - bei der Übertragung von Liegenschaften auf die Beteiligten - die Differenz zwischen Anlagekosten und Verkehrswert der Liegenschaft. Diese Fälle dürften aber im Zusammenhang mit steuerbefreiten juristischen Personen kaum vorkommen.

Für die Grundstückgewinnsteuer nicht von Bedeutung sind demgegenüber Aufwertungsgewinne; die Aufwertungen werden dann aber auch für die Gewinnermittlung nicht berücksichtigt.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass

- die nach StG 78 Abs. 1 lit. e-h genannten juristischen Personen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen,
- die Bemessung der Grundstückgewinne nach den Regeln über die Grundstückgewinnsteuer erfolgt (Veräusserungspreis ./ Anlagekosten),
- die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen einen Steueraufschub nach StG 84 bewirkt, wenn diese im Veräusserungsjahr erfolgt,
- bei einer Ersatzbeschaffung in einem späteren Zeitpunkt die Regeln über die Erstattung der Grundstückgewinnsteuer (StG 44) analoge Anwendung finden,
- ein Unternehmensverlust nach StG 81 Abs. 1 lit. e berücksichtigt werden kann, soweit die Erfolgsrechnung für die Bestimmung des Unternehmensverlustes den steuerrechtlichen Bestimmungen entspricht,
- die Jahresrechnung der steuerbefreiten juristischen Person durch das Revisorat überprüft werden muss, wenn grössere Grundstückgewinne durch übrige Verluste neutralisiert werden sollen (Meldung über die Abteilungsleiter),
- die Grundstückgewinne nicht mit den Unternehmensverlusten früherer Jahre verrechnet werden können.