



Grundstückgewinn steuerbefreiter jur. Personen

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

1. PROBLEMDARSTELLUNG

Die nach StG 78 I lit. e-h und j steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (StG 78 II). Die Details der Besteuerung regelt StG 41 I lit. c. Diese Bestimmung verweist ausdrücklich auf StG 81 lit. e (Verluste auf Geschäftsvermögen) und StG 84 (Ersatzbeschaffung). StG 78 II entspricht der Bestimmung von StHG 23 IV.

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. Locher/Giger/Pedroli, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. A., Basel 2022, Rz 90 zu Art. 56). Diese Überlegungen rechtfertigen aber nicht eine Befreiung für die Grundstückgewinne. Soweit die steuerbefreiten juristischen Personen einen Grundstückgewinn 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 Grundstückgewinne erstrecken.

Das Gesetz erfasst die Grundstückgewinne der steuerbefreiten juristischen Personen mit der Grundstückgewinnsteuer. Diese vom Harmonisierungsrecht vorgegebene Lösung widerspricht dem im Kanton Graubünden geltenden dualistischen System der Besteuerung von Grundstückgewinnen (Grundstückgewinnsteuer für Grundstücke im Privatvermögen und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer für Grundstücke im Geschäftsvermögen)¹. Der Grund für diese Abweichung liegt darin, dass die Erträge und Aufwendungen der steuerbefreiten juristischen Personen grundsätzlich nicht geprüft werden und dass aus diesem Grund eine Besteuerung mit der Gewinnsteuer nicht möglich wäre, ohne einen unverhältnismässigen Aufwand zu betreiben. Für die Grundstückgewinne 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:

¹ vgl. BGer 5.7.2016, 2C_1080/2014, E. 5.5.2.

- der Verweis auf StG 81 I lit. e besagt, dass die Verluste (des laufenden Jahres) aus dem steuerbefreiten Bereich berücksichtigt werden müssen² und
- der Verweis auf die analoge Anwendung von StG 84 macht deutlich, dass eine Ersatzbeschaffung eines betriebsnotwendigen Grundstücks bei steuerbefreiten juristischen Personen ebenfalls möglich ist.

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

- Soweit die steuerbefreite juristische Person Grundstücke des betriebsnotwendigen Anlagevermögens veräussert und innerhalb von zwei Jahren ein gleichartiges Ersatzgrundstück erwirbt, kann die bezahlte Grundstücksgewinnsteuer auf Antrag zurückerstattet werden; 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 daraus, dass StG 41 I lit. c nicht auf StG 86 (Verlustverrechnung bei juristischen Personen) verweist, andererseits aber auch aus dem Umstand, dass Verluste aus einer nicht kontrollierten Rechnung nicht übertragen werden können. Praktikabilitätsüberlegungen haben dazu geführt, dass der Gesetzgeber hier eine allfällige Schlechterstellung der steuerbefreiten juristischen Personen in Kauf nahm. Verluste aus Grundstücksverkäufen nach StG 51 sind dagegen verrechenbar, zumal StG 78 II auf sämtliche Artikel der Grundstücksgewinnsteuer verweist. Dies gilt auch für Verluste aus der Veräusserung von Grundstücken in anderen Kantonen³

Der Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer nicht von Bedeutung sind demgegenüber Aufwertungsgewinne; die erhöhten Buchwerte werden dann aber auch für die Gewinnermittlung nicht berücksichtigt.

² BGer 5.7.2016, 2C_1080/2014, E. 5.5.

³ BGer 28.1.2020, 2C_216/2019, E. 7.4 ff.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass

- die nach StG 78 I lit. e-h und j genannten juristischen Personen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen,
- die Bemessung der Grundstückgewinne nach den Regeln über die Grundstückgewinnsteuer erfolgt (Veräusserungspreis ./.. Anlagekosten),
- bei einer Ersatzbeschaffung eines betriebsnotwendigen Grundstücks Regeln über die Erstattung der Grundstückgewinnsteuer (StG 44) analoge Anwendung finden,
- ein Unternehmensverlust nach StG 81 I 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,
- eine Verrechnung mit Verlusten aus früheren Grundstückverkäufen möglich ist (StG 51).