



## Abgelehnte juristische Personen: Praxisänderung

StG 2 Abs. 2 und 3

### 1. PROBLEMDARSTELLUNG

Gestützt auf StG 2 Abs. 2 wurden in der früheren Praxis juristische Personen (jP), welche die Ferienliegenschaft der wirtschaftlich Berechtigten halten, als Steuersubjekt abgelehnt. Die Ablehnung betraf i.d.R. nur die Kantonssteuer. Für die direkte Bundessteuer wurde die zivilrechtliche Konstruktion anerkannt. Vielfach hatten die juristischen Personen ihren Sitz auch gar nicht im Kanton GR, so dass die Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht in die Zuständigkeit der StV GR fiel. Die einmal abgelehnten jP blieben in der Folge bis heute abgelehnt. Neu werden seit einigen Jahren keine jP mehr abgelehnt.

Die Ablehnung wurde nur in den direkten Steuern durchgesetzt. Die Nachlasssteuer orientiert sich an den zivilrechtlichen Verhältnissen und knüpft damit an den Aktien und nicht an der Liegenschaft an.

1981 wurde die Ablehnung einer AG vom Bundesgericht geprüft<sup>1</sup>. Dieses kam zum Schluss, dass eine Steuerumgehung nur dann vorliegen könne, wenn AG und Aktionär insgesamt, d.h. in allen Steuerhoheiten (Sitzkanton AG; Wohnsitzkanton Aktionär; Liegenschaftenkanton) eine Steuerentlastung erreichen. Nachdem die StV GR dies nicht nachweisen konnte, ging der Fall verloren. Trotz dieses höchstrichterlichen Urteils und der Tatsache, dass in vielen Fällen die Beteiligten gar nicht bekannt sind und eine Gesamtbetrachtung daher auch nicht angestellt werden kann, wurde an den abgelehnten jP festgehalten.

Die abgelehnten jP bereiten in verschiedener Hinsicht Probleme:

- unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung zwischen Bund und Kanton sowie – bei interkantonalen Fällen – zwischen den Kantonen
- unterschiedliche Behandlung älterer, abgelehnter jP und neuerer, anerkannter jP bei gleicher Rechtsgestaltung
- harmonisierungsrechtlich wenig überzeugende und kaum haltbare Lösung
- unterschiedliche Behandlung in den direkten Steuern einerseits und der Nachlasssteuer andererseits
- bundesgerichtliche Rechtsprechung findet keine Beachtung
- technische Erfassung in den EDV-Systemen

Die für die kantonalen Steuern abgelehnten jP sollen als Steuersubjekt anerkannt werden, womit eine der privatrechtlichen Ausgestaltung entsprechende Besteuerung erfolgen kann. Mit dieser Praxisänderung erfolgt steuerrechtlich eine Überführung der Fe-

<sup>1</sup> BGU vom 11.12.1981, P 1075/80 = ASA 51, 497

rienliegenschaften in die jP. Die entsprechenden Steuerfolgen sind zu prüfen und zu regeln.

## 2. FOLGEN DER ANERKENNUNG DER ABGELEHTEN JUR. PERSONEN

### 2.1 Direkte Bundessteuer

Die Ablehnung der jP beschränkte sich auf die Kantonssteuern; die Aufgabe der früheren Praxis betrifft die direkte Bundessteuer damit nicht, weshalb hier keine Steuerfolgen resultieren können.

### 2.2 Kantonale Steuern

Die mit der Praxisänderung verbundene Überführung der Ferienliegenschaft vom wirtschaftlich Berechtigten auf die jP beeinflusst die direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer; Gewinn- und Kapitalsteuer; Grundstückgewinnsteuer).

#### 2.2.1 Grundstückgewinnsteuer

Wird die Liegenschaft steuerrechtlich neu in die jP eingebracht, stellt sich die Frage, zu welchem Wert dies geschieht und welche Steuerfolgen daraus resultieren:

- zum aktuellen Gewinnsteuerwert für die direkte Bundessteuer: gestützt auf StG 47 Abs. 2 resultieren daraus keine Steuerfolgen, wenn die Liegenschaft in der jP nicht aufgewertet worden ist;
- zu den nachgewiesenen Anlagekosten gemäss Grundstückgewinnsteuerrecht: gestützt auf StG 47 Abs. 2 resultieren daraus keine Steuerfolgen; die Anlagekosten setzen sich dabei zusammen aus dem indexierten Erwerbspreis plus den indexierten wertvermehrenden Aufwendungen;
- zum Verkehrswert im Zeitpunkt der steuerrechtlichen Einbringung und deren Verbuchung in der Steuerbilanz: in der Differenz zwischen den grundstückgewinnsteuerrechtlichen Anlagekosten und dem Einbringungswert entsteht ein steuerbarer Grundstückgewinn
- zu einem über dem Verkehrswert liegenden Wert: dies ist steuerrechtlich nicht möglich; es erfolgt eine Kürzung auf den Verkehrswert.

Zu beachten gilt, dass StG 47 Abs. 2 im Zuge der Anpassung des Steuergesetzes an die Unternehmenssteuerreform II aufgehoben wird und nur noch bis Ende 2010 Anwendung findet.

Eine spätere Veräusserung der Aktien der Immobiliengesellschaft unterliegt im Kanton der gelegenen Sache der Grundstückgewinnsteuer.

#### 2.2.2 Einkommens- und Vermögenssteuer

Die heutige Besteuerung des Eigenmietwerts und der Liegenschaft als Vermögenswert entfällt. Neu werden die Aktien als Vermögen erfasst und die Nutzung der Liegenschaft wird als geldwerte Leistung besteuert, wenn kein marktkonformes Entgelt entrichtet wird. Die Besteuerung erfolgt nicht mehr am Ort der gelegenen Sache, sondern am Hauptsteuerdomizil des Aktionärs, wo (vermutlich) auch ein Teilsatz- oder Teilbesteuerungsverfahren Anwendung finden wird.

Bei einer späteren Liquidation findet das Kapitaleinlageprinzip nur dann Anwendung, wenn die Liegenschaft zu einem den grundstückgewinnsteuerrechtlichen Anlagewert

übersteigenden Wert eingebucht und die Differenz in der Steuerbilanz offen ausgewiesen wird.

### 2.2.3 Gewinn- und Kapitalsteuer

In der jP wird ein marktkonformer Mietzins aufgerechnet, wenn ein solcher nicht bezahlt wird. Die Basis für die Kapitalsteuer hängt vom steuerrechtlichen Einbuchungswert ab.

Der spätere Verkauf der Liegenschaft unterliegt der Gewinnsteuer.

## 2.3 Kommunale Steuern

Neben den direkten Steuern, die gleich zu beurteilen sind wie im Kanton, ist hier insbesondere die Handänderungssteuer zu prüfen.

Die steuerrechtliche Überführung der Liegenschaft vom wirtschaftlichen Eigentümer auf die jP bewirkt weder eine zivilrechtliche noch eine wirtschaftliche Handänderung; eine Handänderungssteuer kann nicht anfallen.

Die Liegenschaftsteuer wird bei dem Steuersubjekt erhoben, das die Liegenschaft am Ende des Kalenderjahres hält (GKStG 17 Abs. 1).

## 3. ZULÄSSIGKEIT EINER PRAXISÄNDERUNG

Praxisänderungen stehen in einem Spannungsverhältnis zwischen richtiger Rechtsanwendung einerseits und Rechtsgleichheit, Vertrauensschutz und Rechtssicherheit andererseits. Gemäss herrschender Lehre und Rechtsprechung sind Praxisänderungen immer dann zulässig, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind<sup>2</sup>:

- Es müssen ernsthafte, sachliche Gründe für die neue Praxis sprechen.
- Die Praxisänderung muss grundsätzlich erfolgen und nicht nur in einem Einzelfall.
- Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung muss gegenüber demjenigen an der Rechtssicherheit überwiegen.
- Die Praxisänderung darf keinen Verstoss gegen Treu und Glauben darstellen.

Für eine Praxisänderung gibt es verschiedene sachliche Gründe. Neue Ferienhaus-Gesellschaften werden schon seit einigen Jahren nicht mehr abgelehnt, nur für die älteren jP wurde die Praxis beibehalten. Rechtlich erweist sich die Ablehnung in vielen Fällen als nicht haltbar, weil die Steuerersparnis kaum je umfassend (alle Subjekte in allen Hoheiten) nachgewiesen werden kann. Unterschiedliche Regelungen zwischen Bund und Kanton sowie zwischen Liegenschafts- und Wohnsitzkanton sind im harmonisierten Steuerrecht zu vermeiden. Und letztlich sprechen auch Gründe der Praktikabilität für eine Praxisänderung, weil die durch die Ablehnung kreierten Steuersubjekte vielfach gar nicht ermittelt werden können.

Die Praxisänderung erfolgt grundsätzlich für alle betroffenen jP und sie entspricht der korrekten Rechtsanwendung, d.h. der Umsetzung des korrekt ausgelegten materiellen Rechts.

---

<sup>2</sup> Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5.A., N 510 ff.; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3.A., § 23 N 14 ff.; BGer 7.2.2006, 2A.81/2005, E. 6.5; BGer 15.11.1999, in: ZStP 2000, S. 25 ff., E. 4a; VGer BE 18.9.2009, in: NStP 2009, S. 45.

Die Praxisänderung stellt keinen Verstoss gegen Treu und Glauben dar, da den wirtschaftlich Berechtigten der jP keine aktuellen Rechtsnachteile erwachsen. Die steuerrechtliche Einbuchung der Liegenschaft in der jP kann ohne Steuerfolgen bleiben. Hinzu kommt, dass die Steuerpflichtigen mit der neuen Lösung in der jährlichen Besteuerung günstiger fahren werden und nur bei einem allfälligen Verkauf der Ferienliegenschaft mit einer höheren Besteuerung rechnen müssten. Diese könnte aber dadurch verhindert werden, dass die jP liquidiert wird. Dafür wird den Steuerpflichtigen eine Frist bis Ende 2011 eingeräumt; während der ausnahmsweise auf die Durchsetzung der Praxisänderung verzichtet werden kann.

Letztlich gilt auch zu beachten, dass mit der Praxisänderung die vom Steuerpflichtigen gewählte zivilrechtliche Rechtsgestaltung auch steuerrechtlich anerkannt wird.

#### **4. WEITERES VORGEHEN**

Die abgelehnten jP und deren wirtschaftliche Berechtigten werden angeschrieben und auf die Praxisänderung hingewiesen. Sie werden ersucht, bekannt zu geben, zu welchem Wert die Liegenschaft steuerrechtlich auf die jP übertragen werden soll. Es wird ihnen auch die Möglichkeit geboten, die Liegenschaft zivilrechtlich und damit auch für die direkte Bundessteuer auf die wirtschaftlich Berechtigten zu übertragen, wofür eine Übergangsfrist bis Ende der Steuerperiode 2011 gewährt wird.