



Realisierung: Aufwertung von Liegenschaften

StG 79, 189c; 21 II

DBG 58; 20 III

1. BIS UND MIT STEUERPERIODE 2010 GÜLTIGE LÖSUNG

1.1 Ausgangslage und Problemstellung: Fall Ravugn

Im Entscheid i.S. Ravugn AG aus dem Jahre 1976 (P 216/75 st) hielt das Bundesgericht fest, dass eine Immobiliengesellschaft ihre Liegenschaften steuerneutral aufwerten könne, wenn der Kanton den Verkauf der Aktienmehrheit an der Immobiliengesellschaft mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst habe.

Das Gericht führte aus, eine konsequente Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfordere, dass die von den Aktionären bereits versteuerten Gewinne für die Berechnung des der Ertragssteuer unterliegenden Veräusserungsgewinnes der AG abgezogen werden. Es verstosse gegen die Rechtsgleichheit, wenn in Bezug auf dieselben Beträge die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur zugunsten des Fiskus (Grundstückgewinnsteuer) und nicht auch zugunsten des Steuerpflichtigen angewendet werde.

1.2 Steuerrechtliche Beurteilung

Das Bundesgericht betrachtet in diesem Entscheid nur den Verkäufer der Aktien und die Immobiliengesellschaft. Die steuerliche Behandlung des Erwerbers der Aktien wird dabei nicht berücksichtigt.

Das Schweizerische Steuerrecht normiert die so genannte wirtschaftliche Doppelbelastung von AG und Aktionär. Diese zweifache Erfassung eines Gewinnes auf der Stufe der AG und der daraus resultierenden Gewinnausschüttung auf der Stufe des Aktionärs ist vom Gesetzgeber beabsichtigt und kann vom BGer nicht aufgehoben werden.

Der Kanton Graubünden kannte bis Ende 2010 auf der Stufe der Aktionäre das so genannte Gestehungskostenprinzip (aStG 21 II). Dies bedeutet, dass ein steuerbarer Liquidationsüberschuss nur insoweit entsteht, als der Liquidationserlös die Gestehungskosten, sprich den Erwerbspreis der Aktien, übersteigt.

Veräussert der Aktionär A die Aktien an der Immobiliengesellschaft B-AG (Nominalwert 100) zu einem Wert von 500 an den Käufer C, erhebt der Kanton die Grundstückgewinnsteuer auf dieser Transaktion. Erlaubt das Bundesgericht in der Folge der B-AG für die Kantonssteuer eine erfolgsneutrale Aufwertung in der Steuerbilanz, wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung aufgehoben. Würde die B-AG anschliessend liquidiert, würde sie im Ausmass der steuerneutralen Aufwertung keinen Gewinn mehr realisieren. Gleichzeitig würde das Liquidationsergebnis bei C nicht mehr besteuert, da der Liquidationsüberschuss die Gestehungskosten nicht übersteigt. Diese Steuerfolgen können sachlich nicht als richtig beurteilt werden und sind zu korrigieren.

In zwei Entscheiden teilte auch das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden diese Beurteilung (vgl. VGE 199/96 und 592/96).

1.3 Praxisfestlegung

Gestützt auf die obenstehenden Ausführungen und die zwei oben zitierten Entscheide des VGer galt bis Ende 2010 folgende Praxis: Wird die Aktienmehrheit einer Immobiliengesellschaft veräussert, unterliegt der dabei erzielte Gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Eine gewinnsteuerneutrale Aufwertung der fraglichen Liegenschaften in der Steuerbilanz oder eine Berücksichtigung der auf Stufe Aktionär besteuerten Gewinne anlässlich eines späteren Verkaufes kann in der Immobiliengesellschaft aber nicht zugelassen werden.

2. AB STEUERPERIODE 2011 GÜLTIGE LÖSUNG

Das per 1. Januar 2011 eingeführte Kapitaleinlageprinzip (vgl. StG 21 II bzw. DBG 20 III) hat auch Auswirkungen auf die wirtschaftliche Handänderung an Immobiliengesellschaften. Wird die Aktienmehrheit einer Immobiliengesellschaft veräussert, unterliegt der entsprechende Gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Im bisherigen Recht konnte die Immobiliengesellschaft die Liegenschaften nicht um die besteuerten Gewinne aufwerten (vgl. Ziff. 1). Das war die Konsequenz des Gestehungskostenprinzips. Mit dem Wechsel zum Kapitaleinlageprinzip ändert diese Rechtslage. Dies hat zur Folge, dass die Immobiliengesellschaft die Liegenschaften um die mit der Grundstückgewinnsteuer erfassten Gewinne (nur) in der Steuerbilanz für die Kantonssteuern steuerneutral aufwerten kann (Buchungssatz: Immobilien an versteuerte Reserven). Die Aufwertung hat in dem Jahr zu erfolgen, in welchem die Grundstückgewinnsteuer veranlagt wird.

Diese Aufwertungsmöglichkeit wird **übergangsrechtlich** auch für Immobiliengesellschaften gewährt, deren Aktienmehrheit in früheren Jahren Objekt einer mit der Grundstückgewinnsteuer erfassten wirtschaftlichen Handänderung war (StG 189c). Das Kapitaleinlageprinzip findet auf Transaktionen Anwendung, die nach dem 31. Dezember 1996 erfolgt sind (vgl. StG 21 II bzw. DBG 20 III). Diese zeitliche Begrenzung wurde auch in die Übergangsbestimmung von StG 189c aufgenommen. Die Aufwertung muss in den Steuerjahren 2011 oder 2012 erfolgen. Nach Ablauf dieser Frist kann eine steuerneutrale Aufwertung (in der Steuerbilanz) nicht mehr beansprucht werden. Der Grund für diese Beschränkung liegt einerseits in der Rechtssicherheit, weil die entsprechenden Tatbestände nicht während beliebig langer Zeit nachvollzogen werden können. Andererseits kann es aber auch nicht angehen, dass die Immobiliengesellschaft ohne Aufwertung während Jahren eine tiefere Kapitalsteuer entrichtet und bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft eine steuerneutrale Aufwertung beanspruchen will (Botschaft der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 21/2008–2009, S. 1619). Die Aufwertung wirkt steuermindernd. Aus diesem Grund muss die Immobiliengesellschaft den Nachweis für die Tatbestandsvoraussetzungen erbringen.