

Die Besteuerung von Grundstücksgewinnen im Geschäftsvermögen von juristischen Personen

Masterarbeit

Institut für Banking und Finance der Universität Zürich

Prof. Dr. Kjell G. Nyborg

in Zusammenarbeit mit PwC

Dr. Urs Landolf

Verfasser: Andreas Oberhänsli

Ort, Abgabedatum: Zürich, 10. Januar 2018

Executive Summary

I. Problemstellung

Liegenschaften sind aufgrund ihrer Eigenschaften als wertvolle und unbewegliche Objekte als Basis für Steuern und Abgaben beliebt. So bilden Liegenschaften unter anderem die Grundlage für die Erhebung von Handänderungssteuern, Liegenschaftssteuern, Vermögens- bzw. Kapitalsteuern, Eigenmietwerten, Grundbuchgebühren, Notariatsgebühren, Anschlussgebühren sowie Entsorgungsgebühren.¹ Insbesondere wird auch der Gewinn aus dem Verkauf einer Liegenschaft besteuert. Die vorliegende Arbeit widmet sich dem Thema der Grundstückgewinnbesteuerung, wobei der Fokus auf Grundstücksgewinnen im Vermögen von juristischen Personen liegt.

Die Veräusserung einer Immobilie verursacht oftmals eine erhebliche Steuerbelastung für den Veräussernden. Das föderalistische System in der Schweiz führt dazu, dass zahlreiche unterschiedliche Regelungen bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen bestehen, wobei sich in den Kantonen entweder das monistische oder dualistische System etabliert hat. Die Koexistenz zweier verschiedener Systeme birgt insbesondere im Geschäftsvermögen von juristischen Personen gewisse Abgrenzungs- und Harmonisierungsprobleme. Speziell hinsichtlich der verfassungsmässigen Grundsätze der Rechtsgleichheit² und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit³ ergeben sich einige delikate Fragestellungen. Zwei bedeutende Problembereiche sind die jeweiligen Besonderheiten bei der (a) Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften im Konzernverhältnis und (b) der Besteuerung unterliegenden Grundstücksgewinne von juristischen Personen, welche operative Verluste erzielen.

In der Realität stehen diese steuersystematischen Probleme im Spannungsfeld der unterschiedlichen Interessen und sind deshalb nicht so leicht zu lösen. In den Kantonen und Gemeinden, in denen die Grundstücke liegen, birgt eine Änderung der Grundstückgewinnbesteuerung das Potential zu beträchtlichen Steuerausfällen. Auf der anderen Seite stehen den fiskalischen Interessen des Staates jedoch berechtigte Anliegen der juristischen Personen entgegen, indem sie ein verfassungsmässiges Recht auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geltend machen.

¹ Merki, 2015, S. 44-70.

² Art. 8 BV.

³ Art. 127 Abs. 2 BV.

II. Zielsetzung

Das Ziel der vorliegenden Arbeit besteht darin zu untersuchen, ob die geltende Behandlung von Grundstücksgewinnen im monistischen System dem verfassungsmässigen Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht und welche Besonderheiten bei der Verrechnung von Unternehmensverlusten mit Grundstücksgewinnen bestehen. Basierend auf diesen Erkenntnissen soll ein Vorschlag für eine sachrichtige Behandlung inklusive eines Gesetzesvorschlages ausgearbeitet werden. Im Weiteren soll untersucht werden, welche Besonderheiten sich bei der Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften im Konzernverhältnis ergeben und welche Erkenntnisse daraus abgeleitet werden können.

III. Vorgehen

Die vorliegende Masterarbeit ist in fünf Kapitel gegliedert. Einleitend wird im ersten Kapitel an das zu untersuchende Thema mit der Beschreibung der Problemstellung, der Ziele sowie des Vorgehens herangeführt.

Im zweiten Kapitel werden die theoretischen Grundlagen der Besteuerung von Grundstücksgewinnen im Geschäftsvermögen von juristischen Personen (monistisches und dualistisches System) beleuchtet. Hierfür werden die Regelungen auf Ebene des Bundes und der Kantone, als auch die Besteuerungsgrundlagen im inner- bzw. interkantonalen Verhältnis vorgestellt. Dabei werden auch die Rechtsanwendung und die aktuelle Gerichtspraxis aufgegriffen und kritisch gewürdigt. Zudem werden die theoretischen Grundlagen der steuerlich begünstigten Ersatzbeschaffung von Liegenschaften im Anlagevermögen einer juristischen Person erarbeitet.

Das dritte Kapitel widmet sich den Besonderheiten der Verrechnung von Unternehmensverlusten mit Grundstücksgewinnen. Auf dem Fundament dieser Erkenntnisse wird ein Vorschlag für eine sachrichtige Behandlung inklusive eines Gesetzesvorschlages ausgearbeitet.

Im vierten Kapitel werden die Merkmale einer Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften im Konzernverhältnis analysiert, wenn die Betriebsliegenschaften von einer separaten Immobiliengesellschaft in der Gruppe gehalten werden. Darauf aufbauend wird eine Empfehlung abgegeben.

Schliesslich werden die gewonnenen Erkenntnisse zu den oben beschriebenen Problemstellungen bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei juristischen Personen im letzten Kapitel zusammengefasst und abschliessend gewürdigt.

IV. Resultate

Bei der Einführung des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung (StHG) konnten sich die Kantone nicht auf eine einheitliche Lösung zur Besteuerung der Grundstücksgewinne einigen. Es wurde versucht, mit einem konsensfähigen Kompromiss eine gewisse Harmonie in die kantonal unterschiedlichen Gesetzesordnungen bei der Grundstückgewinnsteuer zu bringen, ohne allzu stark in die Autonomie der Kantone eingreifen zu müssen. Im Ergebnis folgt das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) dem dualistischen System, während die Kantone aufgrund des StHG zwischen dem dualistischen System als Regel und dem monistischen System als Variante wählen können. Beide Systeme haben Vor- und Nachteile, wobei in den vergangenen Jahren in beiden Systemen gewichtige Nachteile beseitigt bzw. entschärft werden konnten, so dass sich die beiden Systeme tendenziell annähern.

Ein gewichtiger Nachteil des monistischen Systems war bisher, dass Verluste aus der betrieblichen Tätigkeit nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden konnten. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts hat seit der Praxisänderung ab 2004 die Möglichkeiten zur interkantonalen Verlustverrechnung weitestgehend geschaffen. Einzig im rein innerkantonalen Verhältnis ist eine Verlustverrechnung ohne kantonale Gesetzesgrundlage nicht möglich. Als letzter Kanton hat jedoch auch der Kanton Zürich im Oktober 2017 die dringend benötigte Gesetzesgrundlage geschaffen, um rein innerkantonale Unternehmungen gegenüber inter- und ausserkantonalen Unternehmungen nicht länger zu benachteiligen.⁴ Ob das durch die Alternative Liste und SP des Kantons Zürich angekündigte Referendum gegen die Gesetzesänderung zustande kommt, bleibt abzuwarten.⁵ Die Referendumsfrist läuft bis am 9. Januar 2018.

Die wichtigsten Fragen zur Anwendung der Grundstückgewinnsteuer – vor allem im Rahmen der interkantonalen Doppelbesteuerung – wurden inzwischen durch das Bundesgericht weitestgehend zugunsten der juristischen Personen geklärt, so dass für die Unternehmen die Nachteile des monistischen Systems vermindert werden konnten. Dennoch durchbricht im

⁴ Kantonrat Zürich, 2017.

⁵ Alternative Liste Zürich, 2017; SP Kanton Zürich, 2017.

monistischen System die Besteuerung der Grundstücksgewinne mittels einer Sondersteuer die Einheit des Unternehmenssteuerrechts. Es ist aktuell aber nicht zu erwarten, dass die monistischen Kantone in den kommenden Jahren zum dualistischen System wechseln werden. Dafür sind die Widerstände in den betroffenen Kantonen und Gemeinden zu gross, da diese mit erheblichen Steuerausfällen zu rechnen hätten.

Die steueraufschiebende Ersatzbeschaffung bei Immobiliengesellschaften ist aktuell noch eine der wenigen ungeklärten Problematiken der Grundstückgewinnbesteuerung. Bei reinen Immobilienverwaltungsgesellschaften, welche das Betriebserfordernis aus dem Umstrukturierungsrecht erfüllen und somit ein Immobilien-Portfolio von mind. CHF 20-25 Mio.⁶ aufweisen, stellen die Liegenschaften die eigentlichen Produktionsfaktoren zur Erzielung der laufenden Betriebserträge dar. Aus diesem Grund sind die verwalteten Liegenschaften als betriebsnotwendiges Anlagevermögen einzustufen. Folglich soll ein Immobilienbetrieb für den Ersatz einer vermieteten Liegenschaft einen Steueraufschub geltend machen können. Werden die Betriebsliegenschaften im Konzernverhältnis durch eine separate Immobiliengesellschaft gehalten, sind für die Ersatzbeschaffung die gleichen Voraussetzungen wie bei anderen Immobilienverwaltungsgesellschaften massgebend; Erleichterungen aufgrund der Immobilienvermietung an verbundene Gesellschaften können aufgrund der bisherigen Rechtsprechung nicht abgeleitet werden. Die Steuerverwaltungen sind bei der Anerkennung einer steueraufschiebenden Ersatzbeschaffung durch Immobiliengesellschaften allerdings sehr restriktiv. Die Chancen stehen daher gut, dass das Bundesgericht einen entsprechenden Fall in Zukunft höchstrichterlich beurteilen und damit mehr Klarheit in die Rechtsauslegung bringen wird.

Insgesamt bleibt festzuhalten, dass die Grundstückgewinnsteuer heute – trotz Ausgestaltung als Objektsteuer – dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wesentlich besser Rechnung trägt als noch vor 15 Jahren. So können heute Betriebsverluste auch in monistischen Kantonen verrechnet werden. Zudem wurde die zulässige Methodik bei der Berechnung des Steueraufschubs bei Ersatzbeschaffungen mit nur teilweiser Reinvestition auf die absolute Methode beschränkt. Auch eine Zerlegung der aufgeschobenen Grundstücksgewinne bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen mit einer Nachbesteuerung durch den ursprünglichen Liegenschaftskanton ist nicht mehr erlaubt. Die Beseitigung dieser Unterschiede und Problematiken haben die Grundstückgewinnbesteuerung insgesamt vereinfacht und die Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen erhöht.

⁶ Simonek/Eitel/Müller, 2013, S. 315.