

29.05.2017

Übertragung privater Grundstücke in die eigene Gesellschaft

Welche Steuerfolgen ergeben sich, wenn ein privates Grundstück zu einem unter dem aktuellen Verkehrswert liegenden Preis (z.B. zum tieferen Anlagewert) an die eigene Gesellschaft verkauft und von dieser anschliessend weiter veräussert wird? Was ist zu beachten und welche Korrekturmassnahmen ergeben sich auf Stufe der Gesellschaft, sofern die Einbringung mit der Grundstückgewinnsteuer abgerechnet wird? Diese Fragen sollen nachfolgend erörtert und Lösungen aufgezeigt werden.

Problematik und bisherige Praxis

Wird ein privates Grundstück zu einem unter dem aktuellen Verkehrswert liegenden Preis (z.B. zum tieferen Anlagewert) an die eigene Gesellschaft verkauft, löst dies in der Regel bei der veräussernden Person insoweit keine Grundstückgewinnsteuer aus. Dieser Grundsatz ergibt sich aus § 17 Absatz 3 Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (SRL Nr. 647; GGStG). Danach gilt als Veräusserungspreis derjenige Wert, der in der Gesellschaft aktiviert wird. Somit wird einerseits der private (nicht realisierte) Wertzuwachsge-
winn in den tieferen Gewinnsteuerbereich der Gesellschaft verschoben. Andererseits wird dadurch der aufgeschobene Wertzuwachsge-
winn sowohl kantonal- als auch bundessteuerrechtlich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterstellt. Somit erweist sich die ergebnisorientierte Norm von § 17 Absatz 3 GGStG als sinnvolle und praktische Lösung, weil dadurch im Normalfall und gesamtheitlich betrachtet kein Steuersubstrat verloren geht.

Die Möglichkeit der unterpreislichen und (insoweit) grundstückgewinnsteuerfreien Liegenschaftsübertragung kann jedoch zu sachwidrigen Ergebnissen führen, sofern die wirtschaftliche Doppelbelastung nicht greift. Dies trifft insbesondere dann zu, wenn der auf Gesellschaftsstufe realisierte Wertzuwachsge-
winn bilanzmässig mit einem handelsrechtlichen Verlustvortrag verrechnet wird (womit steuerbares Ausschüttungssubstrat vernichtet wird). Analoges gilt, wenn ein steuerlich verrechenbarer Verlustvortrag vorhanden ist (womit auf Stufe der Gesellschaft eine Gewinnbesteuerung unterbleibt). In solchen Fällen wird ein privater Wertzuwachsge-
winn unzulässigerweise für die Sanierung der eigenen privaten Gesellschaft verwendet. Ein Verzicht auf die Besteuerung des Wertzuwachsge-
winn im Zeitpunkt der Einbringung des Grundstücks rechtfertigt sich somit nicht. Die Veranlagungsbehörden der Grundstückgewinnsteuer haben in diesen Fällen unter Hinweis auf einen entsprechenden Nachsteuervorbehalt nachträglich die Grundstückgewinnsteuer erhoben.

Ein kürzlich ergangenes Bundesgerichtsurteil (BGE 2C_1081/2015 vom 12.12.2016 publiziert als BGE 143 II 33) sieht in der unterpreislichen Übertragung privater Grundstücke auf

die eigene Gesellschaft mit anschliessender Veräusserung zu einem wesentlich höheren Preis einen Grundstückgewinnsteuertatbestand. Aufgrund dieser Rechtsprechung und im Hinblick auf eine verlässliche Veranlagungspraxis wurden im Luzerner Steuerbuch die entsprechenden Weisungen GGStG § 17 N 5 zweiter Absatz überarbeitet.

Neue Grundstückgewinnsteuer-Praxis

Wird das Grundstück unter dem Verkehrswert an eine der Gewinnsteuer unterliegende Person veräussert, ist ein Nachsteuervorbehalt in den Rechtsspruch der Veranlagungsverfügung der Grundstückgewinnsteuer aufzunehmen. Gemäss diesem Vorbehalt kann bei einer Realisation des Grundstückgewinns innerhalb von 5 Jahren (z.B. durch Weiterveräusserung des Grundstücks durch die Gesellschaft) die noch nicht besteuerte Differenz zwischen Anlagewert und Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung an die der Gewinnsteuer unterliegende Person nachbesteuert werden. Die Nachbesteuerung ist insbesondere dann vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung an die der Gewinnsteuer unterliegende Person ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis und dem höheren Verkehrswert des Grundstücks bestand und die Weiterveräusserung des Grundstücks zu einem wesentlich höheren Preis erfolgt.

Sofern diese Kriterien erfüllt sind, wird der Wertzuwachsgegninn beim Anteilshaber auf den Zeitpunkt der seinerzeitigen Liegenschaftsübertragung mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer abgerechnet. Eine Steuerumgehung muss grundsätzlich nicht gegeben sein. Es stellt sich einzig die Frage, ob dem vereinbarten Übertragungspreis eine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt. Dies muss verneint werden, wenn bei der Liegenschaftsübertragung in die eigene Gesellschaft ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem objektiven Grundstückswert besteht. Diese Frage ist jedoch nur dann zu beurteilen, wenn die übertragene Liegenschaft innert 5 Jahren von der Gesellschaft weiter veräussert wird. Ein Liegenschaftsverkauf durch die Gesellschaft nach Ablauf von 5 Jahren wird gemäss Praxis keine Grundstückgewinnsteuer-Nachbesteuerung mehr auslösen. Somit bleibt die kantonale Norm von § 17 Abs. 3 GGStG mit dem Vorbehalt einer allfälligen Nachbesteuerung weiterhin anwendbar.

Beurteilung auf Gesellschaftsstufe

Eine allfällige rückwirkende Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zufolge Weiterveräusserung durch die Gesellschaft innerhalb von 5 Jahren zieht Fragen hinsichtlich der Beurteilung der steuerlich abgerechneten verdeckten Kapitaleinlage auf Stufe der Gesellschaft nach sich.

a) Das folgende Beispiel soll die Problematik auf **kantonaler Ebene** darlegen:

2015:	Liegenschaftsverkauf zum Anlagewert an die Gesellschaft Verkehrswert	CHF 1'000'000 1'500'000
2018:	Weiterveräusserung durch die Gesellschaft	1'600'000
	Buchwert der Liegenschaft (Abschreibungen 100'000 seit Erwerb)	900'000
	Buchgewinn gemäss Erfolgsrechnung 2018	700'000
2019:	Gewinnsteuerveranlagung der Gesellschaft für die Periode 2018 Meldung an die GGSt-Behörde zwecks Nachbesteuerung der GGSt: Gewinnbesteuerung 2018 bei der Gesellschaft: (nach rechtskräftiger GGSt-Veranlagung)	500'000 200'000

Der handelsrechtliche Verkaufsgewinn von CHF 700'000 wird gewinnsteuerlich auf CHF 200'000 reduziert, weil die Differenz von CHF 500'000 der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Dieser Gewinn von CHF 200'000 setzt sich zusammen aus den wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 100'000 und dem Wertzuwachsgewinn seit Liegenschaftserwerb durch die Gesellschaft im Jahr 2015.

Im Grundsatz gilt, dass die Gesellschaft eine beim Anteilshaber oder bei der Anteilshaberin steuerlich abgerechnete verdeckte Kapitaleinlage zum wirklichen Wert aktivieren und die offen gelegte Wertdifferenz den Gewinnreserven gutschreiben kann (vorliegend CHF 500'000). Die bilanzmässige Offenlegung darf weder dem Darlehenskonto des Gesellschafters oder der Gesellschafterin noch der steuerlichen Kapitaleinlagereserve gutschrieben werden. Eine verdeckte Kapitaleinlage vermag auch unter handelsrechtlicher Optik nie ein Schuld-/Forderungsverhältnis zu begründen und die offen gelegten stillen Reserven müssen der Gesellschaft weiterhin als Eigenkapital dienen. Die Einbuchung der Wertdifferenz in die Kapitaleinlagereserve würde verrechnungssteuerlich ebenfalls nicht toleriert und eine Umbuchung in die Gewinnreserven gefordert. Andernfalls würde die Verrechnungssteuer erhoben.

Nachdem vorliegend die steuerliche Abrechnung bzw. Offenlegung der verdeckten Kapitaleinlage erst im Verkaufsjahr 2018 erfolgen kann, werden die kantonalen Gewinnfaktoren 2018 um den abgerechneten privaten Wertzuwachsgewinn bei der Gesellschaft reduziert (wie im obigen Beispiel dargelegt). Der ausgewiesene Gewinn von CHF 700'000 wird handelsrechtlich (und steuerrechtlich) vollumfänglich auf den Gewinnvortrag bzw. in die Gewinnreserven der Gesellschaft eingehen, womit Handels- und Steuerbilanz wertmässig übereinstimmen.

b) In Bezug auf die **Bundessteuern** wird diese kantonale Betrachtungsweise der steuerlich offen gelegten verdeckten (privaten) Kapitaleinlage von der Eidg. Steuerverwaltung nicht übernommen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGE 2A. 157/2001 vom 11.03.2002) ist eine bilanzmässige Offenlegung einer verdeckten Kapitaleinlage stets im Einbringungsjahr vorzunehmen, sofern sich diese steuerneutral verhalten soll (Art. 60 lit. a DBG). Eine spätere bilanzmässige Aufwertung der Wertdifferenz wird bundessteuerlich strikt nach dem geltenden Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz als steuerbarer Aufwertungsgewinn abgerechnet. Angewendet auf das vorliegende Beispiel bedeutet die-

ser Grundsatz, dass der handelsrechtliche Buchgewinn von CHF 700'000 bundessteuerlich vollumfänglich abzurechnen ist.

Zudem wird auch emissionsabgaberechtlich bei der Berechnung der verdeckten Kapitaleinlage auf den Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Einbringung abgestellt, womit die Abgabe gemäss Beispiel auf dem Betrag von CHF 500'000 erhoben wird (keine Freigrenze bei verdeckten Kapitaleinlagen; Art. 6 Abs. 1 lit. h Bundesgesetz über die Stempelabgaben, SR 641.10).

Weil die unterpreisliche Übertragung privater Grundstücke in die eigene Gesellschaft aufgrund anderer Rechtsgrundlagen beim Bund und beim Kanton nicht übereinstimmend ausgelegt und korrigiert werden kann, ist zu empfehlen, den **Übertragungspreis** bei Grundstücken, welche von der Gesellschaft innerhalb von 5 Jahren veräussert werden sollen, **im Rahmen eines akzeptierten Verkehrswertes festzulegen**. Das gilt insbesondere auch für reine Landparzellen, welche anschliessend von der Gesellschaft überbaut und als Stockwerkeinheiten teilweise oder vollständig veräussert werden sollen. Dadurch wird zwar im Zeitpunkt der Einbringung ein grundstückgewinnsteuerpflichtiger Wertzuwachsrealisiert (sofern der Anlagewert unter dem höheren Einbringungswert liegt). Andererseits ist dadurch auf Bundesebene der steuerfreie private Kapitalgewinn garantiert (Art. 16 Abs. 3 DBG) und dem bilanzierten Wert bzw. Erwerbspreis kommt auf Stufe der Gesellschaft eine rechtsverbindliche Bedeutung zu. Damit werden auch keine stillen Reserven in den Gewinnsteuerbereich verschoben und demzufolge auch nicht unter die wirtschaftliche Doppelbesteuerung gestellt.

Fazit

Die unterpreisliche Übertragung von privaten Grundstücken in die eigene Gesellschaft und somit die Beanspruchung der vorteilhaften kantonalen Norm von § 17 Abs. 3 GGStG macht vor allem dann Sinn, wenn die Grundstücke von der Gesellschaft länger als 5 Jahre gehalten werden.

Autor/Kontakt

Josef Habermacher, Juristische Personen
041 228 65 84, josef.habermacher@lu.ch