



V Grundsteuern

Eric Flückiger, Advokat

A

Strenge Handhabung des Begriffs «angemessene Ersatzbeschaffungsfrist» selbstgenutzter Liegenschaften und Einheitsmethode im interkantonalen Verhältnis

Im Sachverhalt, der dem Bundesgerichtsentscheid vom 19. Dezember 2012¹⁶ zugrunde liegt, hat ein Ehepaar im Jahr 2000 eine Liegenschaft im Kanton Luzern erworben und anschliessend im Jahr 2001 seine dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft im Kanton Nidwalden veräussert. Die Besteuerung des ermittelten Grundstückgewinns von rund CHF 300 000 wurde durch den Kanton Nidwalden aufgeschoben, dies aufgrund der innerhalb eines Jahres erfolgten Ersatzbeschaffung. Mit Tagebucheintrag vom 5. Mai 2008 hat das Ehepaar eine neue Liegenschaft – wiederum im Kanton Nidwalden – erworben. Die Veräusserung der Liegenschaft im Kanton Luzern erfolgte mit Tagebucheintrag vom 27. Juli 2010, nachdem eine erste Anmeldung mit Datum vom 15. März 2010 abgelehnt worden war. Zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung lagen somit etwas mehr als zwei Jahre. Der Kanton Luzern hat in der Folge den aktuellen, ebenso wie den aufgeschobenen, Grundstückgewinn (insgesamt rund CHF 386 000) besteuert, weil die Ersatzbeschaffungsfrist nicht ein-

gehalten worden sei. Gleichzeitig hat der Kanton Nidwalden eine Steuerveranlagung über den ursprünglichen Grundstückgewinn aus der Veräusserung der ersten Liegenschaft im Kanton Nidwalden erlassen. Es kam damit zu einer Doppelbesteuerung des ersten erzielten Grundstückgewinns.

Die Erwägungen des Bundesgerichts (BGer) beinhalten drei interessante Punkte:

- 1 Das Gericht hat (erneut¹⁷) festgehalten, dass auch gemäss neuerer Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 Bundesverfassung) der kantonale Instanzenzug in einem Kanton vollständig auszuschöpfen ist, damit das BGer angerufen werden kann. Gleichzeitig hat das Gericht ausgeführt, dass bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügungen oder Rechtsmittelentscheide anderer involvierter Kantone auch dann angefochten werden können, wenn das Erfordernis der Letztinstanzlichkeit für diese Verfügungen bzw. Entscheide nicht gegeben ist. Die Frist zur Beschwerdeerhebung beim BGer beginnt spätestens zu laufen, sobald im **letzten** involvierten Kanton ein letztinstanzlicher Entscheid ergangen ist.
- 2 Weiter wurde dargelegt, dass die Dauer der Ersatzbeschaffungsfrist von den Kantonen individuell festgelegt werden kann, wobei von einer Obergrenze von fünf Jahren auszugehen ist. Die Frist ist in Form einer gesetzlichen Grundlage festzulegen. Zusätzlich wurde klargestellt, dass für die Berechnung der Frist auf den Tagebucheintrag des Grundbuchamtes und damit auf die zivilrechtlichen Regeln abgestellt wird, was der Rechtssicherheit dienlich ist.
- 3 Schliesslich – und das ist der wichtigste Punkt – hat das BGer entschieden, dass das

¹⁶ BGE 2C_337/2012.

¹⁷ Vgl. BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 133 I 308 E. 2.4 S. 313.



Besteuerungsrecht sowohl für aufgeschobene als auch für neu erzielte Grundstücksgewinne von ausschliesslich selbstgenutzten Liegenschaften **einzig** dem Zuzugskanton zusteht. Das Gericht spricht sich damit für die Einheitsmethode aus. Bei der Wertzerlegungsmethode dürfte hingegen jeder Kanton den in seinem Hoheitsgebiet anfallenden Gewinn besteuern. Damit ist beim Wegzug in eine selbstgenutzte Liegenschaft zu berücksichtigen, dass man sich mit dem aufgeschobenen Gewinn in die «Hände» des **Zuzugskantons** begibt und dessen Besteuerungsregeln unterliegt.

B

Steuerbefreite Vorsorgestiftung: Möglichkeit steuerneutraler Umstrukturierung im Konzern

Das BGer hatte sich mit Entscheid vom 23. November 2012¹⁸ mit folgendem Sachverhalt auseinandersetzen: Eine steuerbefreite Vorsorgestiftung hielt sämtliche Aktien einer Immobiliengesellschaft. Vertraglich wurde die Übertragung sämtlicher Immobilien samt Hypotheken von der Immobiliengesellschaft auf die Vorsorgestiftung vereinbart. Dies erfolgte mittels Vermögensübertragung. Der betreffende Kanton erhob in der Folge die Handänderungssteuer auf den Verkaufspreis. Der veranlagende Kanton stützte sich dabei auf Art. 103 Fusionsgesetz (FusG) i.V.m. Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), wonach eine steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten im Konzern nur zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfolgen könne.

Das BGer erachtet eine wörtliche Auslegung der erwähnten Normen als unzulässig, da die Botschaft des Bundesrats für den Begriff der einheitlichen Leitung auf Art. 663e des alten Obligationenrechts verweise. Dieser Artikel gelte nicht nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, sondern – durch Verweis – auch für andere Rechtsformen. Es gebe keine triftigen Gründe für eine einschränkende Auslegung von Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG (Ver-

mögensübertragung im Konzern) als von Art. 24 Abs. 3 StHG (übrige Umstrukturierungen). Darüber hinaus widerspräche eine solche Auslegung einem zentralen Anliegen des FusG, wonach juristische Personen und auch Einzelunternehmungen ihre rechtlichen Strukturen flexibel durch Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung anpassen können sollen.¹⁹ Als letztes Argument führt das BGer an, dass dem Kanton kein Steuersubstrat verloren gehe. Da sich die Liegenschaften in der Schweiz befinden, werden diese bei einer allfälligen Veräusserung ausserhalb des Konzerns besteuert.

Aus diesen Gründen erachtete es das BGer als unzulässig, bei einer konzerninternen Vermögensübertragung eine Handänderungssteuer zu erheben, selbst wenn die Übernehmerin der Liegenschaften eine Stiftung ist. Dabei wurde der Begriff des Konzerns erfreulicherweise weit ausgelegt.

¹⁸ BGE 2C_199/2012.

¹⁹ Vgl. Art. 1 Abs. 1 FusG.