

## Grundstückgewinnsteuer

### Ersatzbeschaffung, Ausgliederung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2012-211 vom 23. Mai 2013

*Übertragung einer Liegenschaft durch eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge an eine Anlagestiftung; Zahlung des Kaufpreises teils in bar, teils durch Einräumung von Anteilsrechten an der übernehmenden Stiftung. Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung setzt voraus, dass das verkaufte Grundstück durch den Kauf eines anderen Grundstücks ersetzt wird. Eine Ersatzbeschaffung liegt im vorliegenden Fall nicht vor, da mit der Übertragung der Liegenschaft unbewegliches durch bewegliches Vermögen ersetzt wurde. Auch ein Steueraufschub infolge Ausgliederung ist nicht möglich, weil die eingeräumte Beteiligung an der übernehmenden Stiftung nicht mindestens 20% ausmachte.*

#### Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin, die Fürsorgestiftung der Firma M. AG, hatte mit Vermögensübertragungsvertrag vom 7. Mai 2009 unter anderem die Liegenschaft F-Platz 2 (Grundstück N-Strasse / O-strasse, Basel, Sektion ... / Parzelle ...) zum Preis von CHF 4'730'000.– an die X-Anlagestiftung übertragen. Der Übernahmepreis war einerseits durch eine Barzahlung in der Höhe von CHF 2'640.000.– und andererseits durch Ausgabe von Anteilsrechten an der Anlagegruppe «Y-Immobilien Schweiz» der X-Anlagestiftung getilgt worden. Der Ausgabepreis eines Anteilsrechts entsprach dem Inventarwert pro Anteilsrecht am Ausgabetag, der auf den Tag an dem Nutzen und Gefahr übergingen, festgelegt wurde.

Im Vorfeld der Transaktion, im Dezember 2008, ersuchte der damalige Vertreter der Rekurrentin die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, die voraussichtlichen Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern zu berechnen. Die Verwaltung hat am 24. Dezember 2008 der Rekurrentin eine provisorische Berechnung zukommen lassen.

Die Steuerverwaltung hat zuerst provisorische Grundstückgewinnsteuerverfügungen erlassen. Aufgrund eines Urteils des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt, vom 27. Mai 2011, änderte die Verwaltung die Veranlagungsverfügungen jedoch ab und erliess am 18. Januar 2012 die definitive Veranlagungsverfügung (Rektifikat 1) zur Grundstückgewinnsteuer. Dabei veranlagte sie unter Berücksichtigung eines Besitzes von 25 Jahren und 10 Monaten einen steuerbaren Grundstückgewinn in der Höhe von CHF 301'100.–.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung hat die Rekurrentin am 16. Februar 2012 Einsprache erhoben. Die Rekurrentin machte geltend, dass es sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht um einen Tausch von Anlagevermögen handle, indem Direktanlagen in Grundeigentum gegen Anteile an einer Anlagestiftung eingetauscht worden seien. Die Rekurrentin sei nach wie vor an den durch sie in die Anlagestiftung eingebrachten Liegenschaften beteiligt. Sie beantragte, dass die Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer der Liegenschaftstransaktion aufzuheben sei, da die Voraussetzungen für einen Steueraufschub sowohl gem. § 105 Abs. 1 lit. c. StG (Ersatzbeschaffung) als auch gem. § 105 Abs. 1 lit. f StG (Umstrukturierung) gegeben seien.

Mit Entscheid vom 25. Juni 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte als Begründung im Wesentlichen an, dass einerseits keine Ersatzbeschaffung stattgefunden habe. Es sei keine neue Liegenschaft erworben worden sondern es habe ein Tausch von unbeweglichem in bewegliches Anlagevermögen stattgefunden. Dieser Vorgang falle nicht unter den Ersatzbeschaffungstatbestand. Andererseits sei auch nicht von einer Umstrukturierung auszugehen, da eine Übertragung von Vermögenswerten von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine Anlagestiftung gegen Einräumung von Anteilsrechten nur steuerneutral erfolgen könne, wenn die eingeräumte Beteiligung mindestens 20 % an der ganzen Anlagestiftung betrage. Vorliegend sei nicht ersichtlich, dass die Rekurrentin mit der Ausgliederung der Liegenschaft eine 20 % Beteiligung an der X-Anlagestiftung erworben habe.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 10. Juli 2012. Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 25. Juni 2012 sowie der Veranlagungsverfügung vom 18. Januar 2012, da die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt seien.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 28. September 2012 die Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat im Rahmen eines zweiten Schriftwechsels auf die Einreichung einer Replik verzichtet. Auf die einzelnen Standpunkte der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 25. Juni 2012 sowie die Veranlagungsverfügung vom 18. Januar 2012 betreffend Grundstückgewinnsteuer der Liegenschaft F-Platz 2 Basel aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Unbestritten ist ebenfalls die Höhe der Grundstückgewinnsteuer. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung zu Recht der vorliegenden Liegenschaftsübertragung den Steueraufschub versagt hat. Die Rekurrentin führt als mögliche Steueraufschubtatbestände die Ersatzbeschaffung gem.

§ 105 Abs. 1 lit. c StG und die Unternehmensumstrukturierung gem. § 105 Abs. 1 lit. f StG an. Die beiden Tatbestände sind in der Folge zu prüfen.

3. a) Gemäss § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen erhoben, welche sich auf der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögen der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben.

b) aa) Gemäss der Bestimmung von § 105 Abs. 1 lit. c StG, welche Art. 12 Abs. 4 lit. a i.V.m. Art. 8 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) entspricht, wird die Besteuerung aufgeschoben, wenn ein Grundstück des betriebsnotwendigen Anlagevermögens veräussert wird und der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines Ersatzgrundstückes mit gleicher Funktion innerhalb der Schweiz verwendet wird.

bb) Gemäss § 105 Abs. 1 lit. f StG wird bei Umstrukturierungen gem. §§ 20 und 72 StG die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Gemäss § 72 Abs. 1 StG werden stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden, und überdies u.a. die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft erfolgt (lit. d). Als Tochtergesellschaft gilt nach § 72 Abs. 1 lit. d StG eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

4. a) Durch die Liegenschaftsübertragung wurde unbewegliches Anlagevermögen durch bewegliches Vermögen ersetzt. Ein Erfordernis für die Gewährung eines Steuerzuschubs gem. § 105 Abs. 1 lit. c StG besteht indessen darin, dass das verkaufte Grundstück durch den Kauf einer neuen Liegenschaft ersetzt werden muss. Dies steht auch im Einklang mit den Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 DBG und § 29 Abs. 1 StG, wonach die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens explizit vorbehalten wird. Auch aus der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II vom 22. Juni 2005 geht hervor, dass in Fällen, in denen ein Grundstück des Anlagevermögens durch bewegliches Anlagevermögen ersetzt wird, der dabei realisierte Wertzuwachsge Gewinn ungeachtet der Ersatzbeschaffung sofort erfasst werden können muss, weil eine spätere Erfassung dieses Grundstückgewinnes nicht mehr möglich wäre. Daher wurde sowohl im DBG als auch im StHG ein Vorbehalt für die Besteuerung solcher Sachverhalte eingeführt (vgl. Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II vom 22. Juni 2005, Bundesblatt 2005 S. 4817).

b) Die Rekurrentin erhielt von der Anlagestiftung einen Teil der Kaufpreises in Anteilsrechten an der Stiftung und einen Teil in bar. Daraus ergibt sich, dass die übertragene Liegenschaft nicht wie gem. § 105 Abs. 1 lit. c StG gefordert durch eine

neue Liegenschaft ersetzt wurde. Eine Ersatzbeschaffung liegt demnach nicht vor und die Steuer kann nicht aufgeschoben werden. Zudem ist festzuhalten, dass die Fürsorgestiftung der Firma M. AG nicht nur Anteile, sondern auch einen Barbetrag in der Höhe von CHF 2'460'000.– als Entgelt für die Liegenschaft erhalten hat. In diesem Umfang ist erst recht nicht von einer Ersatzbeschaffung auszugehen.

c) aa) Selbst wenn die übertragene Liegenschaft jedoch gleichwertig ersetzt worden wäre, wäre nicht von einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung auszugehen, die keine Grundstückgewinnsteuer auslösen würde.

bb) Bei Anlagestiftungen werden Vermögensanlagen in Immobilien als betriebsnotwendig beurteilt. Allerdings bedeutet dies noch nicht, dass solche Liegenschaften auch im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts als betriebsnotwendig qualifiziert werden. Ein Zwang zur Wiederbeschaffung, wie er bei echt betriebsnotwendigem Anlagevermögen besteht, existiert nicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C.340/2011, Erw. 2.5). Da kein solcher Zwang bestand, musste die Rekurrentin den Verkaufserlös nicht zwingend wieder in Renditeliegenschaften investieren, sondern es waren auch andere Anlageformen denkbar. Dies geht zudem aus den Bestimmungen zu den zulässigen Anlagen von Vorsorgeeinrichtungen hervor (vgl. Art. 53 ff. der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2)).

cc) Für Personalvorsorgestiftungen besteht somit kein Zwang nach einem Verkauf von Liegenschaften den Verkaufserlös wieder in Liegenschaften zu investieren. Somit kommt diesen Liegenschaften nach Ersatzbeschaffungsrecht keine Betriebsnotwendigkeit zu.

5. a) Hinsichtlich der fraglichen Umstrukturierung ist festzuhalten, dass Einrichtungen der beruflichen Vorsorge grundsätzlich von der Gewinnsteuer befreit sind (§ 66 Abs. 1. lit. c StG). Sie unterliegen aber der Grundstückgewinnsteuer (§ 103 StG). Gemäss Art. 80 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) können Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen keine Gewinnsteuern erhoben werden.

b) aa) Die Rekurrentin argumentiert, dass gem. § 105 Abs. 1 lit. f StG die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben sei. Artikel 80 Abs. 4 BVG sehe vor, dass bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen keine Gewinnsteuern erhoben werden dürften. Im vorliegenden Fall seien direkt gehaltene Liegenschaften gegen wertmässig identische Beteiligungen an einer Anlagestiftung eingetauscht worden. Es liege somit ein ausgliederungsähnlicher Vorgang vor, der bei Einhaltung der Voraussetzungen für steuerneutrale Umstrukturierungen und der fünfjährigen Veräusserungssperrfrist steuerneutral durchgeführt werden könne. Es lasse sich, im Unterschied zu § 72 Abs. 1 lit. d StG, aus Art. 80 Abs. 4 BVG keine Mindestbeteiligungsquote ableiten.

bb) Der Gesetzgeber wollte in Art. 80 Abs. 4 BVG nur eigentliche Umstrukturierungen von einer Besteuerung ausnehmen und nicht auch Ersatzbeschaffungen. Ersatzbeschaffungen werden umgangssprachlich oft auch als «Umstrukturierung» bezeichnet. Bei einer eigentlichen Umstrukturierung geht es um die Reorganisation des gesamten Betriebes, während bei der Ersatzbeschaffung nur ein bestimmtes Aktivum ersetzt wird. Der Gesetzgeber wollte offensichtlich nicht in Kauf nehmen, dass bei Vorsorgestiftungen, Immobilienmehrwerte beliebig steuerneutral weiter übertragen werden können. E contrario muss daher aus Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG geschlossen werden, dass für Ersatzbeschaffungen von Liegenschaften einer Vorsorgeeinrichtung nach den geltenden Bestimmungen des Vorsorgerechts kein Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer vorgesehen ist (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C.340/2011, Erw. 2.3).

cc) Im vorliegenden Fall liegt keine vorsorgerechtliche Aufteilung (Teilliquidation) vor. Zu prüfen ist sodann die Frage, ob hingegen eine steuerrechtliche Umstrukturierung im Sinne von § 72 Abs. 1 StG vorliegt.

c) aa) Die Übertragung von Vermögenswerten einer Vorsorgeeinrichtung auf eine gemeinsame Anlagestiftung gegen Einräumung von Anteilsrechten wird steuerrechtlich wie eine Ausgliederung bzw. eine Übertragung behandelt. Für eine steuerneutrale Übertragung wird somit von § 72 Abs. 1 lit. d StG vorausgesetzt, dass die eingeräumte Beteiligung mindestens 20% erreicht (vgl. oben Erw. 3. b) bb) sowie Urteil des Appellationsgericht Basel-Stadt vom 27. Mai 2011, Erw. 2.8, publ. in BST-Pra 8/2011, S. 396 ff.).

bb) Die Rekurrentin macht weder im Einspracheverfahren bei der Steuerverwaltung noch im vorliegenden Rekursverfahren geltend, eine Beteiligung von mindestens 20% an der Anlagestiftung zu halten. Der Beweis der erforderlichen Beteiligungsquote ist damit nicht erbracht. Die Rekurrentin hat die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Es ist somit davon auszugehen, dass die Mindestbeteiligungsquote von 20% gem. § 72 Abs. 1 lit. d StG mit den erworbenen Anteilen an der Anlagegruppe «Y-Immobilien Schweiz» der X-Anlagestiftung nicht erreicht wurde. Es liegt somit keine Umstrukturierung vor, die einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer rechtfertigen würde.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die aus der Übertragung der Liegenschaft angefallene Grundstückgewinnsteuer weder infolge einer Ersatzbeschaffung noch infolge einer Umstrukturierung aufgeschoben werden kann. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.