

GR_GERICHTE VR2 2024 20 vom 29. April 2025

GR Gerichte, 2025-04-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_VR2_2024_20

FR: GR_GERICHTE VR2 2024 20 du 29 avril 2025

IT: GR_GERICHTE VR2 2024 20 del 29 aprile 2025

Regeste

Kantonssteuern und direkte Bundessteuer | Steuern der jur. Personen

Erwägungen

E. 2

Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung die Rückstellung von CHF 6.5 Mio. für Ersatzbeschaffung zu Recht nicht anerkannt und aufgerechnet hat.

E. 3

Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, sie habe das Hotel F._____ in C._____ als Betrieb an die D._____ AG verkauft und sie prüfe verschiedene Investitionen, um den Hotelbetrieb im G._____ weiterzuführen, namentlich den Kauf der der Schwestergesellschaft E._____ SA in B._____ gehörenden Liegenschaft des [ehemaligen] Hotels "H._____". Die verkaufte

E. 4

/ 10 Hotelliegenschaft in C._____ sei zur "Betriebserstellung" verwendet worden. Deren Verkauf würde ihren Betriebsprozess, der aus der Verwaltung und Verpachtung des Hotelbetriebs bestehe, gefährden oder sogar unterbrechen. Es handle sich daher um betriebsnotwendiges Anlagevermögen. Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann die Qualifikation durch die Beschwerdegegnerin als Immobiliengesellschaft. Gemäss dem Gesellschaftszweck, den getätigten Investitionen in ein Hotelgeschäft, dem Verkauf einer Hotelliegenschaft an ein anderes im Hotelgewerbe tätiges Unternehmen und unter Berücksichtigung dessen, was in Zukunft angestrebt werde, sei sie keine Immobiliengesellschaft. Sie trage zudem das mit den Hotelbuchungen verbundene Betriebsrisiko. Eine Immobiliengesellschaft besitze laut ihrer Definition mehrere Immobilien, während hier die betreffende Hotelliegenschaft über 20 Jahre lang seit ihrer Gründung ihre einzige Immobilie und Haupteinnahmequelle gewesen sei. Zudem setze das Bestehen eines Kapitalanlagevermögens voraus, dass mindestens ein weiteres, betriebsnotwendiges Vermögen vorhanden sei, in der die eigentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt werde. Überdies sei nicht nachvollziehbar, warum die Beschwerdegegnerin bisher ordentliche Abschreibungen auf der Hotelliegenschaft zugelassen habe, seien doch solche nur für betriebsnotwendige Liegenschaften denkbar.

E. 4.1

Gegenstand der Gewinnsteuer ist gemäss Art. 57 ff. DBG (SR 642.11) und Art. 79 StG (BR 720.000) der Reingewinn. Dieser setzt sich aus dem Saldo der Erfolgsrechnung sowie allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand

verwendet werden, zusammen. Zu letzteren gehören auch geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b zweites Lemma DBG).

E. 4.2

Gemäss Art. 64 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 4 StHG (SR 642.14) können beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz. Eine praktisch identische, der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe entsprechende Regelung der Ersatzbeschaffungen kennt auch das Steuergesetz des Kantons Graubünden (Art. 84 Abs. 1 und 2 StG). Im Umfang der stillen Reserven kann überdies eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet; diese Rückstellung ist innert angemessener Frist bzw. in der Regel innert zwei Jahren zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Art. 64 Abs. 2 DBG,

E. 4.3

Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung beschränkt sich wie soeben dargestellt auf den Bereich des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (Art. 64 Abs. 1 DBG, Art. 8 Abs. 4 StHG, Art. 84 Abs. 1 StG). Sowohl beim ausscheidenden als auch beim wiederbeschafften Vermögensgegenstand muss es sich um ein betriebsnotwendiges Anlagegut handeln. Solche Güter dienen nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit; ihre Veräusserung würde zu einer substantiellen Veränderung des Betriebes führen. Nur wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut einen unmittelbar im betrieblichen Leistungserstellungsprozess verwendeten Gegenstand darstellt, wird mit seinem Ausscheiden eine Lücke aufgerissen, die es notwendigerweise zu füllen gilt. Ausgeschlossen ist somit die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen. Beurteilungsgrundlage der Betriebsnotwendigkeit bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des steuerpflichtigen Unternehmens. Wenn ein Wirtschaftsgut zwar unerlässlich für den Leistungserstellungsprozess eines anderen Unternehmens ist, dem betreffenden Unternehmen indes nur als Kapitalanlage dient, fehlt es am Erfordernis der Betriebsnotwendigkeit. Der Begriff des Betriebs im steuerrechtlichen Sinn ist im Umstrukturierungsrecht entwickelt worden. Bei Ersatzbeschaffungen gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung allerdings ein engerer Betriebsbegriff als bei Umstrukturierungen. So sind etwa fremdvermietete Anlageliegenschaften einer Immobiliengesellschaft nicht betriebsnotwendig, auch wenn sie einen Betrieb im Sinne von Ziff. 3.2.2.3 des KS-ESTV Nr. 5a vom 1. Februar 2022 bilden können. Ein Zwang zur Wiederbeschaffung besteht bei diesen nicht, da der Erlös nicht zwingend wieder in Renditeliegenschaften investiert werden muss. Würden Anlageliegenschaften von Immobiliengesellschaften demgegenüber als betriebsnotwendig betrachtet, könnten sich diese Gesellschaften der Besteuerung ihrer stillen Reserven definitiv entziehen, indem sie jeweils den beim Verkauf erzielten Erlös innert angemessener Frist in neue Grundstücke investieren. Dies widerspräche dem Sinn und Zweck der Ersatzbeschaffung (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_176/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 3.1 ff.; 2C_107/2011 vom 2.

April 2012 E. 5.1; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 12

E. 5

/ 10 Art. 84 Abs. 3 StG). Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (Art. 64 Abs. 3 DBG, Art. 84 Abs. 4 StG).

E. 5.1

Mit der Beschwerdegegnerin ist im vorliegenden Fall festzuhalten, dass unabhängig von der Qualifikation der Beschwerdeführerin als Betriebs- oder Immobiliengesellschaft – vorliegend ist nach Ansicht dieses Gerichts allerdings eher von einer Immobilienverwaltungsgesellschaft, welche nicht die Merkmale eines Betriebs aufweist, auszugehen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.4; 2C_107/2011 vom 7. April 2012 E. 3.3) –, die veräusserten Liegenschaften Kapitalanlageliegenschaften darstellen, für die keine Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 84 StG und Art. 64 DBG geltend gemacht werden kann. Die Beschwerdeführerin hat der D. _____ AG nämlich nicht das Hotel F. _____ in C. _____ als Betrieb verkauft, sondern lediglich die entsprechenden (Hotel-)Liegenschaften (Parzellen Z.1. _____ und Z.2. _____), auf denen die D. _____ AG das Hotel F. _____ seit 2015 als Pächterin führt und betreibt. Die Beschwerdeführerin, als Verpächterin, führte dort keinen Hotelbetrieb und das Risiko wurde ausschliesslich von der Pächterin getragen. Für letztere sind die Hotelliegenschaften damit unerlässlich für die Hotelführung, wobei deren Veräusserung zu einer substanziellen Veränderung des Betriebs führen würde. Für die Beschwerdeführerin hingegen dienten sie nur als Kapitalanlage durch den Pachtzins, wie sich aus ihrem Umsatz der letzten Jahre zeigt, der ausschliesslich aus Pachteinnahmen bestand. Die Beschwerdeführerin hat auch keinen Personalaufwand oder operativen Aufwand ausgewiesen, die auf die Führung eines Hotelbetriebs hindeuten (vgl. Jahresrechnungen 2018-2022 [act. C.4, 9-12]). Ausserdem richtete sich der vertraglich vereinbarte Pachtzins nicht nach dem Hotelumsatz, sondern es wurde ein fixer Betrag vereinbart, und die Beschwerdeführerin hatte nur die gesetzlich vorgeschriebenen (grösseren) Reparaturen bezüglich der Liegenschaften zu tragen (vgl. Pachtvertrag vom 13. Dezember 2019 [act. C.8]). Nach dem Gesagten handelt es sich bei den betreffenden Liegenschaften somit nicht um betriebsnotwendiges Vermögen (des Anlagevermögens), sondern um Kapitalanlagevermögen (des Anlagevermögens). In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen, ausgeschlossen ist (Urteil des Bundesgerichts 2A.122/2005 vom 16. September 2005 E. 2.2.2).

E. 5.2

Darüber hinaus hatte die Beschwerdeführerin bis zum angefochtenen Entscheid (nach über zwei Jahren nach dem Verkauf der genannten

E. 6

/ 10 15 vom 23. Oktober 2012 E. 3a f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl., Basel 2022, Kommentar, Art. 64 N 1 i.V.m. Art. 30 N 5 ff. m.H.).

E. 6.1

Gemäss Lehre und Praxis der Steuerverwaltungen werden die stillen Reserven in dem Umfang realisiert, in welchem der Veräusserungserlös nicht reinvestiert wird, wenn die Anschaffung des Ersatzgutes weniger kostet als das Unternehmen für die Veräusserung des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes erhalten hat. Nur soweit der Veräusserungserlös betrieblich gebunden ist und für die Anlagekosten des Ersatzobjekts verwendet wird, kann Steuerneutralität beansprucht werden. Die stillen Reserven auf dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut dürfen deshalb nicht zur Herabsetzung des Buchwertes des neuen Vermögensobjekts unter den Betrag des Buchwertes des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes verwendet werden. Der Buchwert des Ersatzgutes entspricht demnach betragsmässig immer mindestens dem Buchwert des ausgeschiedenen Vermögenswertes (sog. absolute Methode; vgl. REICH/ZÜGER/BETSCHART, a.a.O., Art. 30 N 24 ff. m.H.).

E. 6.2

Im vorliegenden Fall betrug der Veräusserungserlös der Hotelliegenschaften CHF 44 Mio. Der Buchwert dieser Liegenschaften (samt Inventar) war vor dem Verkauf CHF 29'318'022.35 (vgl. Bilanz per 31. Dezember 2021 [act. C.4]). Der Kaufpreis für das Ersatzgut mit einem geschätzten Verkehrswert von CHF 8'490'000.00 (vgl. Bewertungsgutachten vom 22. Dezember 2022 [act. C.2, Anhang 5]) soll angeblich CHF 6.5 Mio. betragen (vgl. Rulingantrag vom 19. September 2023 [act. C.2]). Somit wird nicht der gesamte Veräusserungserlös (CHF 44 Mio.) in das Ersatzobjekt (das CHF 6.5 Mio. kosten soll) investiert. In diesem Fall darf der Buchwert des Ersatzgutes gemäss vorgenannter Lehre und Praxis nicht tiefer sein, als der letzte Buchwert des ausgeschiedenen Objekts (CHF 29'318'022.35). Da hier bereits der Kaufpreis des Ersatzgutes (CHF 6.5 Mio.) – wie auch sein geschätzter Verkehrswert (ca. CHF 8.5 Mio.) – unter dem Buchwert der verkauften Hotelliegenschaften (CHF 29'318'022.35) liegt und deshalb eine Abschreibung bis auf den Buchwert des alten Objekts gar nicht möglich ist, muss der gesamte Gewinn aus der Realisation von stillen Reserven auf den ausgeschiedenen Hotelliegenschaften (ca. CHF 15 Mio. [CHF 44 Mio. Verkaufspreis ./ ca. CHF 29 Mio. Buchwert]) versteuert werden. Daher können auch aus dieser wirtschaftlich und steuerrechtlich gerechtfertigten Überlegung keine stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden resp. kann keine Rückstellung in der durch die Beschwerdeführerin verbuchten Höhe von CHF 6.5 Mio. gebildet werden. 7. Die Beschwerdeführerin wendet des Weiteren ein, die Schlussfolgerung der Beschwerdegegnerin führte zu einer Dichotomie der Auslegungen, wonach das,

E. 7

/ 10 Liegenschaften) noch keine Ersatzinvestition getätigt, was die Schlussfolgerung bekräftigt, dass diese Liegenschaften nicht betriebsnotwendig waren (gemäss Angaben auf dem Portal geogr.ch [zuletzt besucht am 10. März 2025] ist sie seit dem 27. September 2024 Eigentümerin der Parzelle Z.4.____, wohingegen sie bereits seit 1978 als Eigentümerin der Parzelle Z.3.____, beide in B.____, eingetragen ist). Zudem ist die Behauptung der Beschwerdeführerin, wonach eine Immobilie im Kapitalanlagevermögen das Vorhandensein von mindestens einem für den Betrieb notwendigen Vermögensgegenstand im Anlagevermögen voraussetze, nicht substantiiert dargelegt und unzutreffend. Schliesslich ist dem Einwand der Beschwerdeführerin bezüglich der bisher zugelassenen Abschreibungen entgegenzuhalten, dass die in den Vorjahren getätigten Abschreibungen auf den betreffenden Hotelliegenschaften (des Anlagevermögens) handelsrechtlich begründet und steuerlich zulässig waren. Die Beschwerdeführerin

verkennt, dass (ordentliche und pauschale) Abschreibungen auf einer Kapitalanlageliegenschaft zulässig sind (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_726/2019 vom 21. Februar 2020 E. 2.3.1 und 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 3.3). Je nachdem, ob es sich um eine Betriebsliegenschaft oder eine Kapitalanlageliegenschaft handelt, ist der Abschreibungssatz gemäss Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe der ESTV unterschiedlich. Im von der Beschwerdeführerin zitierten Bundesgerichtsurteil (2A.667/2006 vom 16. Februar 2007) gehörte die entsprechende Kapitalanlageliegenschaft zum Privatvermögen und konnte deshalb nicht abgeschrieben werden (vgl. genanntes Urteil E. 3.2; dies wurde im von den Parteien zitierten Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2 beim entsprechenden Verweis offenbar übersehen und folglich wohl fälschlicherweise festgestellt, ordentliche Abschreibungen seien auf Kapitalanlageliegenschaften nicht denkbar, was in den Urteilen 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1 und 2C_744/2018 vom 5. August 2019 E. 2.2 übernommen wurde; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2019 vom 21. Februar 2020 E. 2.3.1). Aber selbst wenn man mit der Beschwerdeführerin die Auffassung verträte, dass die Abschreibungen im konkreten Fall unzulässig gewesen wären, dürfte man nicht von einer Zusicherung ausgehen, dass die Liegenschaften im Falle einer Veräusserung als Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens behandelt würden. Demnach läge in einem solchen Fall keine geeignete Zusicherung vor, die eine Vertrauensposition auch im Falle der Ersatzbeschaffung begründen würde (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.4). 6. Die Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt bzw. die Bildung der entsprechenden Rückstellung ist im konkreten Fall im Übrigen auch aus dem nachfolgenden Grund auszuschliessen.

E. 8

/ 10

E. 9

Zusammenfassend ist die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Rückstellung für die Ersatzbeschaffung in der Höhe von CHF 6.5 Mio. geschäftsmässig nicht begründet, da die veräusserten Liegenschaften nicht zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörten. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen. 10.1. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Die Staatsgebühr wird gestützt auf Art. 75 Abs. 2 VRG und unter Berücksichtigung des über CHF 800'000.00 liegenden Streitwerts auf CHF 6'000.00 festgesetzt. 10.2 Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der obsiegenden Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht.

E. 10

/ 10 Es wird erkannt:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.