

Steuerpraxis

Unterpreisliche Einbringung einer Liegenschaft in die selbstbeherrschte Kapitalgesellschaft des Einbringers

1. Allgemeines

Bringt ein Grundeigentümer sein im Privatvermögen gehaltenes Grundstück zu einem Wert in seine selbstbeherrschte Kapitalgesellschaft ein, der deutlich unter dem Preis liegt, der zwischen Unabhängigen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart wird, stellt sich die Frage nach der steuerlichen Beurteilung.

Grundsätzlich bildet der öffentlich beurkundete Kaufpreis die massgebende Grundlage für die Bestimmung des Erlöses gemäss Art. 110 Abs. 1 StG. Davon ist aber abzuweichen, falls keine Preisvereinbarung zustande gekommen ist, oder dieser keine wirkliche rechtsgeschäftliche Bedeutung beigemessen werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3.A., Zürich 2013, N 94 zu § 220; siehe BGE 2C_1081/2015, Erw. 3.2.3). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn zwischen dem Kaufpreis und dem Verkehrswert ein offensichtliches Missverhältnis besteht. Diesfalls ist auf den Verkehrswert als Ersatzwert abzustellen (BGE 2C_1081/2015, Erw. 3.2.3 m.w.H.). Die Praxis nimmt ein solches offensichtliches Missverhältnis dort an, wo der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und vereinbartem Kaufpreis mindestens **25% vom Verkehrswert** ausmacht.

Die unterpreisliche Einbringung ist im Umfang der Differenz zwischen Kaufpreis und tatsächlichem Verkehrswert als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren (Langenegger, in: Leuch/Kästli/Langenegger (Hrsg.), Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2. Aufl., Muri-Bern 2011, N 9 zu Art. 138, BGE 2C_1081/2015, Erw. 3.2.3 m.w.H.). In diesem Umfang erfährt denn auch die Substanz der Gesellschaft und damit auch die Beteiligung an der Gesellschaft eine entsprechende Wertsteigerung.

Um eine Aufrechnung zu verhindern, kann der Einbringungswert im Rahmen eines **Steuerrulings** verbindlich festgelegt werden. Es ist dabei eine Verkehrswertschätzung einzureichen. Andernfalls stützt sich die Steuerverwaltung auf den Realwert (Gebäude- und Landwert).

2. Relevanter Veräusserungserlös bei fehlender rechtsgeschäftlicher Bedeutung des öffentlich beurkundeten Verkaufspreises

Der bis zum Einbringungszeitpunkt und im Privatvermögensbereich entstandene Wertzuwachs des Grundstücks ist mit der „sachlich richtigen“ Steuer, nämlich der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung setzt sich der Wert der Gegenleistung gemäss Art. 110 Abs. 1 StG aus zwei Komponenten zusammen:

1. Vereinbarter und öffentlich verkundeter Kaufpreis und
2. verdeckte Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt (BGE 2C_1081/2015, Erw. 3.2.5 m.w.H.).

3. Steuerliche Bilanzierung bei der erwerbenden Kapitalgesellschaft

Die Kapitalgesellschaft kann die verdeckte Kapitaleinlage als versteuerte stille Reserve in der Steuerbilanz offenlegen, was den Gewinnsteuerwert des eingebrachten Grundstücks entsprechend erhöht.