

---

# Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Vorsorgeeinrichtungen



**Christoph Frey**

lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte,  
Director Corporate Tax,  
KPMG AG Zürich



**Maxim Dolder**

mLaw, dipl. Steuerexperte,  
Manager Corporate Tax,  
KPMG AG Zürich

## Kritische Würdigung der aktuellen Genfer Praxis

### 1 Einleitung

Schweizer Vorsorgeeinrichtungen<sup>1</sup> sind aufgrund ihrer Zwecksetzung von den Gewinnsteuern befreit. Dies ist allgemein bekannt. Umso mehr erstaunt es, dass die Genfer Steuerbehörden bei Liegenschaftsverkäufen durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen gemäss aktueller Praxis auf Wertzuwachsgerinnen trotzdem die Gewinnsteuern erheben. Diese Praxis wird in diesem Artikel kritisch analysiert. Es wird untersucht, ob die Besteuerungsweise im Einklang mit den einschlägigen kantonalen und bundesrechtlichen Gesetzesbestimmungen und deren Auslegung ist oder allenfalls dagegen verstösst. Diese Auseinandersetzung ist insbesondere für den anwendbaren Steuersatz von Relevanz, sei es für anstehende Liegenschaftsverkäufe oder für Berechnungen der latenten Steuern bei steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen.

---

### 2 Aktuelle Veranlagungspraxis des Kantons Genf von Grundstücksgewinnen von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen

Gemäss einer Analyse der kantonalen Steuergesetze erheben alle Kantone, mit Ausnahme des Kantons Genf, auf Wertzuwachsgerinnen von veräusserten Liegenschaften bei steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge<sup>2</sup> die Grundstückgewinnsteuer.

Die Genfer Steuerbehörden vertreten die Auffassung, dass die Grundstücksgewinne der Vorsorgeeinrichtungen der «Gewinnsteuer» im Sinne des Genfer Gesetzes über die Besteuerung der juristischen Personen (*Loi sur l'imposition des personnes morales*<sup>3</sup>) und nicht der als Sonder-

steuer qualifizierenden «Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer» («impôt sur les bénéfices et gains immobiliers») im Sinne des Genfer Allgemeinen Gesetzes über die staatliche Besteuerung (Loi générale sur les contributions publiques<sup>4</sup>) unterliegen.

Daher soll der kantonale und kommunale Gewinnsteuersatz der übrigen juristischen Personen auf realisierten WertzuwachsgeWINnen für steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen Anwendung finden. Ab einem Nettogewinn von CHF 400 000.– ergibt sich ein Steuersatz (vor Steuern) von 18.9%. Demgegenüber wird die Sondersteuer im Kanton Genf auf einem Steuersatz abhängig von der Haltedauer berechnet. Der Satz der Sondersteuer variiert im Kanton Genf heldauerabhängig zwischen 50% (Haltedauer von weniger als zwei Jahren) und 0% (Haltedauer von mehr als 25 Jahren). Abhängig von der Haltedauer liegt der Satz der Sondersteuer also über oder unter dem Gewinnsteuersatz.

<sup>1</sup> Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 48 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (hiernach «BVG»).

<sup>2</sup> Gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (hiernach «StHG») sind die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahe stehenden Unternehmen, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen von der Steuerpflicht befreit. Diese gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge werden in diesem Artikel vereinfacht als «steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen» bezeichnet.

<sup>3</sup> Loi sur l'imposition des personnes morales des Cantons Genf vom 23. September 1994, hiernach «LIPM».

<sup>4</sup> Loi générale sur les contributions publiques des Cantons Genf vom 9. November 1887, hiernach «LCP».

## INHALTSVERZEICHNIS

### 1 Einleitung

### 2 Aktuelle Veranlagungspraxis des Kantons Genf von Grundstückgewinnen von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen

### 3 Kantonale Gesetze Genf und deren Auslegung

- 3.1 Das «gemischte System» des Kantons Genf
- 3.2 Die rechtlichen Grundlagen im Kanton Genf
- 3.3 Auslegung, welche die Sondersteuerpflicht als Garantie vor einer ordentlichen Besteuerung im Rahmen der Gewinnsteuer unterstützt («Genfer Praxis»)
- 3.4 Kritische Reflektion dieser Genfer Praxis
- 3.5 Alternative Auslegung, welche zur Besteuerung mit der Sondersteuer führt
- 3.6 Anwendbarkeit des LCP als steuersystematisch zu wählender Ansatz

### 4 Relevante Bundesgesetze und deren Auslegung

- 4.1 Die relevanten Bestimmungen des BVG
- 4.2 Die relevanten Bestimmungen des StHG
- 4.3 Postulat Kaufmann
- 4.4 Bundesrechtliche Vorgaben zur Besteuerung von «Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften» durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen und deren Auslegung
- 4.5 Schlussfolgerung aus diesen bundesrechtlichen Vorgaben für den Kanton Genf

### 5 Fazit

Die Genfer Steuerverwaltung hat diese Praxis in Publikationen und Stellungnahmen kommuniziert.<sup>5</sup> Gemäss telefonischer Auskunft hat die Rechtsabteilung der kantonalen Steuerverwaltung Genf eine Studie über die Behandlung der Grundstückgewinne der steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen durchgeführt. Die Behörden sind sich daher offenbar bewusst, dass die gewählte Behandlung (Besteuerung im Rahmen der Gewinnsteuer anstatt der Sondersteuer) umstritten ist. Einer richterlichen Überprüfung musste diese Besteuerungspraxis bis anhin noch nicht standhalten, sie wurde gerichtlich somit weder bestätigt noch entkräftet. Ein entsprechendes Präjudiz liegt derzeit entsprechend nicht vor.

### 3 Kantonale Gesetze Genf und deren Auslegung

#### 3.1 Das «gemischte System» des Kantons Genf

Wie in der veröffentlichten Broschüre über die Besteuerung der Grundstückgewinne<sup>6</sup> dargelegt, kennt der Kanton Genf eine besondere Regelung indem die Sondersteuer (grundsätzlich ausgestaltet in Form einer Grundstückgewinnsteuer im klassischen Sinne; trotzdem hiernach «Sondersteuer») über die Grundstückgewinne für jeden Steuerpflichtigen zur Anwendung kommt. Sie wird also auf allen im Rahmen aus dem Privat- und Geschäftsvermögen durchgeführten Immobilientransaktionen erhoben, sprich die Sondersteuer kommt für jeden Steuerpflichtigen zur Anwendung.<sup>7</sup> Zusätzlich versteuern juristische Personen sowie Selbstständigerwerbende die Grundstückgewinne (auf Grundstücken des Geschäftsvermögens) aber auch im Rahmen der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer. Um die sich dadurch ergebende Doppelbesteuerung zu beheben, können diese Steuerpflichtigen die bereits entrichtete Sondersteuer von der geschuldeten Jahressteuer (Gewinn- bzw. Einkommenssteuer) in Abzug bringen. Der eventu-

ell zu viel erhobene Betrag wird zurückerstattet. Der Genfer Ansatz zur Besteuerung von Grundstückgewinnen kann somit als «gemischtes System» qualifiziert werden. Was die Erhebungsmodalitäten betrifft, scheint das System monistisch zu sein, da die Sondersteuer auf allen Immobilientransaktionen erhoben wird. Was aber die finale Besteuerung betrifft, wird diese Sondersteuer für eine grosse Zahl Steuerpflichtiger letztendlich nur als Garantie dienen und von der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer abgezogen, was einem dualistischen Systemansatz entspricht.

#### 3.2 Die rechtlichen Grundlagen im Kanton Genf

Folgende Genfer Steuergesetze beinhalten in Bezug auf die Grundstückgewinne relevante Bestimmungen, die in den nachfolgend noch eingehender zu untersuchenden Unklarheiten resultieren:

1. Das Genfer Allgemeine Gesetz über die staatliche Besteuerung (LCP), welches die als Sondersteuer ausgestaltete auf den erzielten Grundstückgewinnen erhobene «Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer» («impôt sur les bénéfices et gains immobiliers») betrifft.
2. Das Genfer Gesetz über die Besteuerung der juristischen Personen (LIPM), welches die ordentliche Besteuerung im Rahmen der Gewinnsteuer («impôt sur le bénéfice») betrifft.

Für die steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen kann die Beziehung zwischen diesen Gesetzen zu zwei verschiedenen Auslegungen führen, d. h. entweder zu einer Besteuerung im Rahmen der Sondersteuer, die aber nur als Garantie für die Gewinnsteuer dient, oder zu einer exklusiven Besteuerung im Rahmen der Sondersteuer. Hiernach sei daher zuerst kurz die Auslegung gemäss den Genfer Steuerbehörden detailliert aufzuzeigen, um anschliessend darzulegen weshalb die Genfer Steuergesetze auch unter Berücksichtigung von bundesrechtlichen zwingend anzuwendenden Vorgaben anders ausgelegt werden können resp. müssen.

### 3.3 Auslegung, welche die Sondersteuerpflicht als Garantie vor einer ordentlichen Besteuerung im Rahmen der Gewinnsteuer unterstützt («Genfer Praxis»)

Gemäss der durch die Genfer Steuerbehörden vertretenen Auffassung soll sich der Begriff der Grundstückgewinnsteuer («à l'impôt sur les gains immobiliers») gemäss Art. 9 Abs. 2 LIPM auf die Gewinnsteuer der juristischen Personen gemäss Art. 11–26 LIPM beziehen. Diese Gesetzesbestimmungen legt die Steuerverwaltung des Kantons Genf dahingehend aus, dass die Gewinnsteuer auf den erzielten Grundstückgewinnen zu erheben sei. Der von den Genfer Steuerbehörden auf Mehrwerte bei der Veräusserung von Grundstücken angewandte Steuersatz ist derjenige gemäss Art. 25 LIPM, welcher für Vereine, Stiftungen, Anlagefonds und weitere juristische Personen vorgeschrieben wird. Dieser Steuersatz gemäss Art. 25 LIPM ist progressiv. Die maximale Tranche, die ab einem Nettogewinn von CHF 400'000.– anwendbar ist, ergibt einen Steuersatz (vor Steuern) von 18.9%. Da-

her vertreten die Genfer Steuerbehörden die Auffassung, dass die beim Verkauf erhobene Sondersteuer gemäss dem LCP bei steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen lediglich eine Garantie sei. Gemäss Art. 26 LIPM<sup>8</sup> wird diese Sondersteuer an die ordentliche Steuer angerechnet. Der allfällige Überschuss wird zurückbezahlt.

### 3.4 Kritische Reflektion dieser Genfer Praxis

Bei der Änderung sowie Aktualisierung des LIPM gemäss dem harmonisierten Bundessteuerrecht im Jahr 2015 wurden zwar parlamentarische Diskussionen geführt. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass der durch die Genfer Steuerbehörden gewählte Ansatz zur Besteuerung von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen nicht auf spezifischen damaligen Diskussionen im Genfer Parlament zu basieren scheint. In den Diskussionen wurde nur allgemein die Steuerpraxis der Steuerbehörden zur Besteuerung von Grundstückgewinnen wiedergegeben, weiter auf Besteuerungsgrundsätze eingegangen wurde jedoch nicht.<sup>9</sup> Trotz der Ansicht der Genfer Steuer-

<sup>5</sup> Demand d'exonérations fiscales, procédures et conditions à remplir, Juli 2016; Rapport de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi du Conseil d'Etat modifiant la loi sur l'imposition des personnes morales, 8. Dezember 2015.

<sup>6</sup> Die Besteuerung der Grundstückgewinne (veröffentlicht durch die ESTV und herausgegeben von der Schweizer Steuerkonferenz SSK), Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2015 (hiernach «ESTV Grundstückgewinne»), abrufbar unter [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier\\_steueringformationen/d/Die-Besteuerung-der-Grundstueckgewinne.pdf.download.pdf/Die-Besteuerung-der-Grundstueckgewinne\\_2015\\_d.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/allgemein/Dokumentation/Publikationen/dossier_steueringformationen/d/Die-Besteuerung-der-Grundstueckgewinne.pdf.download.pdf/Die-Besteuerung-der-Grundstueckgewinne_2015_d.pdf).

<sup>7</sup> Vgl. auch ESTV Grundstückgewinne, S. 3.

<sup>8</sup> Auszug aus dem französischen Originalgesetztext von Art. 26 LIPM « Lorsque le bénéfice réalisé lors de l'aliénation d'immeubles est soumis à un impôt annuel entier sur le bénéfice net ou le revenu net, l'impôt sur

les bénéfices et gains immobiliers perçus en application des articles 80 à 87 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887, est imputé sur l'impôt annuel ou remboursé pour la part qui en excède le montant ».

<sup>9</sup> Gesetzesprojekt PL11618, Kommentar zu Art. 9 Abs. 2 LIPM, hiernach Auszug aus dem französischen Originaltext « [...] si le canton de Genève devait exonérer ces plus-values de l'impôt sur le bénéfice et les soumettre, en lieu et place, à l'impôt spécial sur les bénéfices et gains immobiliers [...] » und Gesetzesprojekt PL11628-A, betreffend Art. 9 Abs. 2 LIPM hiernach Auszug aus dem französischen Originaltext « M. Leyvraz (directeur adjoint à la direction des personnes morales de l'AFC) [...] rappelle qu'à Genève, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu en tant qu'impôt spécial. L'imposition intervient dans le cadre de la taxation de la personne morale (imposition dualiste) ».

behörden, dass für die Grundstücksgewinne die Regeln über die ordentliche Steuer anwendbar sind, weicht diese bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage dann wieder ab. Zur Berechnung des steuerbaren Gewinns wird dann auch der Buchgewinn um allfällige Abschreibungen und Aufwertungen korrigiert. Die Steuerverwaltung begründet diesen Ansatz damit, dass die Nichtabzugsfähigkeit allfälliger Abschreibungen resp. der Nichtbesteuerung von Aufwertungen berücksichtigt werden, die aus der Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtungen resultieren. Diese Methodik ergibt zwar ein Resultat, welches demjenigen für die gemäss dem LCP erhobenen Sondersteuer anwendbaren Resultat sehr nahe kommt (Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Anschaffungswert zuzüglich der Aufwendungen die zu einer Aktivierung geführt haben), entbehrt aber gemäss Ansicht der Autoren jedwelcher rechtlichen Grundlage und verstösst gegen das Legalitätsprinzip gemäss Art. 127 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (hiernach «BV»), das besagt, dass namentlich der Gegenstand der Steuer und deren Bemessungsgrundlage in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln sind.<sup>10</sup> Eine Ausdehnung der Besteuerung ohne entsprechende gesetzliche Regelung der Bemessungsgrundlage verletzt das Legalitätsprinzip.<sup>11</sup>

### 3.5 Alternative Auslegung, welche zur Besteuerung mit der Sondersteuer führt

Wie oben erwähnt, betrifft das LCP jeden Nettogewinn aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Teilen davon (Art. 80 Abs. 1 LCP).<sup>12</sup> Dem LCP folgend wird der Gewinn aus einer Immobilientransaktion mit der Sondersteuer erfasst, die gemäss einem degressiven Steuersatz in Abhängigkeit der Haltedauern erhoben wird (Art. 84 LCP). Besteuert wird die Differenz zwischen dem Veräusserungswert und

dem Anschaffungswert (Art. 82 LCP) zuzüglich der qualifizierenden Aufwendungen. Aufgrund der universalen Betrachtungsweise und dem Geltungsbereich des LCP unterliegt jede Veräusserung von Grundstücken der Sondersteuer. Das LCP enthält mit Art. 86A LCP auch einen Artikel über die Massnahmen zu Hinterlegung und Sicherheiten («Consignation et sûretés»). Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund des vorangehend erwähnten gemischten Systems im Kanton Genf. Art. 86A Abs. 4 LCP sieht dabei vor, dass für Steuersubjekte, welche einer vollen Jahressteuer in Form der Gewinnsteuer oder Einkommenssteuer für die Berechnung der Sicherstellungsleistung unterstehen, die Grundstücksgewinnsteuer mit dem maximalen Gewinn- respektive Einkommenssteuersatz zu berechnen sei. Dieser Artikel definiert nur eine einfache Erhebung der Sondersteuer für die der ordentlichen Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen und kann entsprechend keine Begründung einer Gewinnsteuerpflicht beinhalten.<sup>13</sup> Daran vermag auch die Tatsache, dass die Sicherstellung mit dem maximalen Gewinn- respektive Einkommenssteuersatz zu berechnen sei, nichts zu ändern. Es handelt sich um einen simplen Steuersatzverweis und nicht um einen generellen Verweis auf eine andere Steuerart (und alle deren Bestimmungen insbesondere zur Begründung der Steuerpflicht). Aufgrund der Voraussetzung in Art. 86A Abs. 4 LCP, dass der Steuerpflichtige für diese Bestimmung der ordentlichen Gewinn- respektive Einkommenssteuer unterliegen muss, scheiden steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen (wie auch natürliche Personen mit Liegenschaften im Privatvermögen) von vornherein aus. Allgemein und auch den vorangehenden Ausführungen folgend ist festzuhalten, dass das LCP keine spezifischen Bestimmungen für Vorsorgeeinrichtungen enthält. Somit sollte ein durch eine Vorsorgeeinrichtung realisierter Veräusserungsgewinn eines Grundstücks der Sondersteuer unterliegen. Auf-

grund des gemischten Systems, welches im Kanton Genf bei steuerpflichtigen juristischen Personen und natürlichen Personen mit Liegenschaften im Geschäftsvermögen Anwendung findet, ist nachfolgend noch die Behandlung von Grundstückgewinnen unter den Bestimmungen der ordentlichen Gewinnsteuer auszu-legen.

In dieser Hinsicht ist festzuhalten, dass Kapitel I des LIPM (Art. 1–10 LIPM) die Gewinn- und Kapitalsteuerpflicht an sich betrifft während Kapitel II (Art. 11–26 LIPM)<sup>14</sup> die Gewinnsteuerbestimmungen enthält. Kapitel I, Teil 5 des LIPM behandelt diejenigen Fälle, welche von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 9 LIPM). Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM<sup>15</sup> sieht dazu insbesondere vor, dass Vorsorgeeinrichtungen von der kantonalen und kommunalen Gewinnsteuer befreit sind. Als Ausnahme von der Steuerbefreiung gemäss Art. 9 Abs. 1 LIPM sieht Art. 9 Abs. 2 LIPM vor, dass Vorsorgeeinrichtungen in allen Fällen weiterhin der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.<sup>16</sup> In diesem Zusammenhang gilt es zu analysieren, ob diese Steuerpflicht (sprich die Ausnahmen von der Befreiung wie in Art. 9 Abs. 2 LIPM) die Sondersteuer gemäss dem LCP oder allenfalls doch die Gewinnsteuer gemäss dem LIPM betrifft. Das LIPM enthält keine weiteren Bestimmungen über die Unterstellung der Vorsorgeeinrichtun-

gen unter die vom LIPM betroffenen Steuern. Zudem behandelt namentlich keine andere Bestimmung des LIPM die Besteuerung der Vorsorgeeinrichtungen. Folgt man einer grammatikalischen Auslegung des Art. 9 Abs. 2 LIPM und des darin enthaltenen Vermerks «dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers», kann die Ausnahme von der Steuerbefreiung (Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM) wonach die Vorsorgeeinrichtungen weiterhin der Grundstückgewinnsteuer («dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers») unterliegen (Art. 9 Abs. 2 LIPM) als ein Verweis auf die als Sondersteuer qualifizierte Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer gemäss LCP interpretiert werden, sprich dieser Vermerk verweist auf die Steuerbestimmungen des LCP. Dieser Ansatz wird auch aufgrund der Genfer Systematik bestätigt, wonach alle Grundstückgewinne der Sondersteuer unterstellt sind. Vor diesem Hintergrund kann festgestellt werden, dass falls der Gesetzgeber eine Gewinnsteuerpflicht gewünscht hätte, dieser eine andere Terminologie hätte wählen müssen, um eine Abweichung von dem durch das LCP eingeführten universalen System zu erreichen. Ferner ist die in Art. 9 Abs. 2 LIPM verwendete Terminologie mit der im StHG verwendeten Terminologie identisch. Genauer gesagt sieht die französische Fassung von Art. 23 Abs. 4 StHG Folgendes vor:

<sup>10</sup> Obwohl sich diese Bestimmung in der BV bei den Bestimmungen über die Finanzordnung des Bundes befindet, findet die Anweisung in Art. 128 Abs. 1 BV für alle Gemeinwesen Anwendung, sprich auf Ebene Bund, Kantone und Gemeinden; siehe für weitere Ausführungen REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, 2012, N 87 zu § 4.

<sup>11</sup> REICH, Steuerrecht, 2. Auflage, 2012, N 88 zu § 4.

<sup>12</sup> Eine begrenzte Anzahl von Immobilientransaktionen führt zu einem Aufschub der Steuererhebung oder wird befreit (Art. 81 LCP).

<sup>13</sup> Es sei hier nochmals auf die Ausführungen hiervor in Bezug auf das Gesetzmässigkeitsprinzip gemäss Art. 127 BV verwiesen, welches unter anderem auch besagt, dass

der Kreis der Steuerpflichtigen in einem Gesetz im formellen Sinn erlassen werden muss.

<sup>14</sup> Die weiteren Kapitel des LIPM enthalten die Bestimmungen zu den Kapitalsteuern (Kapitel III), Bemessungsperiode (Kapitel IV) sowie Schluss- und Übergangsbestimmungen (Kapitel V).

<sup>15</sup> Auszug aus dem französischen Originalgesetzestext von Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM: « Sont exonérées de l'impôt: les institutions de prévoyance professionnelle ».

<sup>16</sup> Auszug aus dem französischen Originalgesetzestext von Art. 9 Abs. 2 LIPM « Les personnes morales [...] sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers ».

«Les personnes morales [...], sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers.» während die deutsche Fassung Folgendes vorsieht: «Die [...] genannten juristischen Personen unterliegen jedoch in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer». <sup>17</sup> Die in Art. 23 Abs. 4 StHG verwendete Terminologie kann als expliziter Verweis auf die in Art. 12 StHG (der von «Impôt sur les gains immobiliers» in der französischen Fassung und von «Grundstückgewinnsteuer» in der deutschen Fassung spricht) für die Grundstückgewinne vorgesehene Sondersteuer (in Form einer speziellen Grundstückgewinnsteuer) interpretiert werden, was in den nachfolgenden Kapiteln noch eingehender zu erläutern ist. Diese wörtliche Übernahme von Art. 23 Abs. 4 StHG in der Genfer Gesetzgebung wurde durch das Genfer Parlament im Rahmen der Einführung des LIPM am 23. September 1994 vorgenommen. Das LIPM wurde im Jahr 1994 nach der Einführung des StHG auf Bundesebene eingeführt und zielte darauf ab die zwingenden bundesrechtlichen Bestimmungen in das kantonale Recht zu übernehmen und umzusetzen. In dieser Hinsicht ist festzuhalten, dass das Genfer Parlament damals den fehlenden Handlungsspielraum des Kantons sowie den Willen mit dem Bundesrecht in Übereinstimmung zu sein, insbesondere in Bezug auf die Regel über die Steuerbefreiung der juristischen Personen, betonte. <sup>18</sup> Daraus muss ja gerade geschlossen werden, dass der Gesetzgeber bei der Einführung des LIPM den bundesrechtlichen Bestimmungen Folge leisten wollte und man sich der Einschränkung bewusst war (sprich eine spezielle Grundstückgewinnsteuer zu erheben). Dies lässt den Rückschluss zu, dass auch bei einer Auslegung der Genfer Gesetze die Bundesgesetze und deren Auslegung zu berücksichtigen sind und dies wohl auch die Erwartung des Parlaments beim damaligen Erlass war. Unter Berücksichtigung der Erläuterungen zu den Bundesgesetzen im

nachfolgenden Kapitel muss dies klar bedeuten, dass es sich um einen Verweis auf die Sondersteuer in Form einer speziellen Grundstückgewinnsteuer handeln muss. Ferner wurde Art. 9 Abs. 2 LIPM nur einmal, im Jahr 2015, geändert. Ziel dieser Änderung war wiederum den Text des LIPM an den Text des StHG anzugleichen.

### 3.6 Anwendbarkeit des LCP als steuersystematisch zu wählender Ansatz

Aufgrund der Verweise zwischen und den Bestimmungen in den kantonalen Steuergesetzen LCP und LIPM wurde vom Genfer Gesetzgeber nicht abschliessend mittels klaren Gesetzesbestimmungen geregelt wie Grundstückgewinne von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen besteuert werden müssen. Es ist unbestritten, dass die aufgrund der Anweisung in Art. 9 Abs. 2 LIPM steuerbereiten Vorsorgeeinrichtungen für Grundstückgewinne einer Steuer im Kanton Genf unterliegen müssen. Aufgrund der nicht abschliessenden Regelung in den Genfer Steuergesetzen kann diese Besteuerung theoretisch einerseits gemäss der Ansicht der Genfer Steuerbehörden der Gewinnsteuer (LIPM) oder aber der Sondersteuer in Form einer speziellen Grundstückgewinnsteuer unterliegen (LCP).

Die Ansicht der Steuerbehörden scheint gemäss der Ansicht der Autoren bereits von der Systematik her befremdlich, würde ihre Auslegung ja gerade bedeuten, dass Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM die volle Gewinnsteuerbefreiung vorsieht nur damit Art. 9 Abs. 2 LIPM diese Gewinnsteuerpflicht in Bezug auf die Grundstückgewinne wieder einführen kann. Zum anderen scheint die grammatikalische Auslegung von Art. 9 Abs. 2 LIPM «l'impôt sur les gains immobiliers» klar einen Verweis auf die Sondersteuer gemäss LCP zu enthalten. Woraus sich dann eine zwingende Grundstückgewinnsteuerpflicht für steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen ergeben würde. Der blosser Vermerk betreffend Sicherstellung (Art. 86A

Abs. 4 LCP) betrifft lediglich Steuersubjekte, welche einer vollen Jahressteuer in Form der Gewinn- oder Einkommenssteuer unterliegen, was steuerbefreite juristische Personen gerade nicht tun. Daher kann der im Art. 86A Abs. 4 LCP enthaltene Verweis auf das LIPM auch nicht herangezogen werden um den Grundstückgewinnsteuersatz zu definieren.

Diese Auslegung, dass es sich bei der Bestimmung von Art. 9 Abs. 2 LIPM um einen Verweis auf das LCP handelt, soll im Anschluss noch mit bundesrechtlichen Bestimmungen und deren Auslegung unterlegt werden.

## 4 Relevante Bundesgesetze und deren Auslegung

### 4.1 Die relevanten Bestimmungen des BVG

Nebst den Bestimmungen von Steuergesetzen statuiert auch Art. 80 BVG eine Regelung für Vorsorgeeinrichtungen. Art. 80 Abs. 2 BVG besagt, dass qualifizierende Vorsorgeeinrichtungen<sup>19</sup> von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von den Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone

und Gemeinden befreit sind. Für den Verkauf von Liegenschaften sieht Art. 80 Abs. 4 BVG jedoch vor, dass Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden können<sup>20</sup> (hiernach als «Satz 1» bezeichnet). Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen keine Gewinnsteuern erhoben werden (hiernach als «Satz 2» bezeichnet).

### 4.2 Die relevanten Bestimmungen des StHG

Privatrechtliche Stiftungen und Genossenschaften unterliegen als juristische Personen kantonale der Gewinn- und der Kapitalsteuer (Art. 24 ff. bzw. Art. 29 ff. StHG). Soweit es sich um steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz in der Schweiz handelt, sind sie allerdings steuerbefreit (Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG). Gemäss Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG unterliegen gewisse ansonsten steuerbefreite juristische Personen (darunter auch Vorsorgeeinrichtungen) «in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer».<sup>21</sup> Das StHG geht damit in diesem Bereich weiter als Art. 80 Abs. 4 BVG, welcher die Kantone zu einer Besteuerung solcher Gewinne

<sup>17</sup> Auszug aus dem französischen Originalgesetzestext von Art. 23 Abs. 4 StHG: « Les personnes morales [ . . . ], sont toutefois soumises dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers. »

<sup>18</sup> Auszug aus dem französischen Originalprotokoll: Mémorial Grand Conseil, Séance du vendredi 23 septembre 1994 à 17h – 53<sup>e</sup> législature – 1<sup>re</sup> année – 9<sup>e</sup> session – 34<sup>e</sup> séance : « Les règles d'assujettissement aux impôts genevois sur le bénéfice et la fortune des personnes morales, ainsi que les questions [ . . . ] d'exonération en raison de l'activité déployée ou du but poursuivi [ . . . ] reprennent très largement les principes énoncés dans la LHID et, le cas échéant, dans la LIFD. Dans ces domaines, la marge de manœuvre laissée aux cantons est malheureusement restreinte sinon inexistante, ce qui a été expressément voulu par le législateur fédéral dans le cadre de l'harmonisation fiscale. »

<sup>19</sup> Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten, dass unter die Bestimmung in Art. 80 BVG auch Anlagestiftungen fallen können, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 80 Abs. 2 BVG erfüllt sind. Daher findet Art. 80 BVG nebst Pensionskassen auch auf mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Anlagestiftungen des privaten und öffentlichen Rechts Anwendung, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen; weitere Ausführungen im Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.3 mit Verweisen auf die herrschende Lehre.

<sup>20</sup> Es sei hier explizit auf die Kann-Vorschrift verwiesen.

<sup>21</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.1.



wie vorstehend erwähnt bloss ermächtigen, jedoch nicht verpflichten wie Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG.

Der Bund schreibt den Kantonen zudem mittels Art. 12 Abs. 1 StHG vor, Veräusserungsgewinne aus Grundstücken des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern, weil im Geschäftsvermögen anfallende Kapitalgewinne grundsätzlich bereits der ordentlichen Gewinnsteuer (oder bei natürlichen Personen mit Liegenschaften im Geschäftsvermögen der Einkommenssteuer) unterliegen. Trotzdem gewährt der Bund den Kantonen auch für Grundstücke im Geschäftsvermögen eine spezielle Grundstückgewinnsteuer auf Gewinnen aus der Veräusserung solcher Grundstücke zu erheben, sofern diese Erträge von der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer ausgenommen sind oder die entrichtete Grundstückgewinnsteuer zumindest auf die Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden kann (Art. 12 Abs. 4 StHG).

Art. 12 Abs. 5 StHG schreibt den Kantonen des Weiteren explizit vor, dass kurzfristig erzielte Grundstückgewinne stärker zu besteuern sind. Dies erfolgt in den Kantonen mittels Spekulationszuschlag (für kurze Haltedauern), Besitzdauerabzug (für lange Haltedauern) oder beidem.

Art. 72 Abs. 1 StHG besagt, dass die Kantone ihre Gesetzgebung innert acht Jahren nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes den Vorschriften der Titel 2–6 anpassen müssen. Diese Frist ist in Bezug auf die vorangehend erwähnten Artikel des StHG abgelaufen. Daher findet Art. 72 Abs. 2 StHG Anwendung, der besagt, dass nach Ablauf dieser Frist das Bundesrecht direkt Anwendung findet, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht und das StHG direkt anwendbare Normen<sup>22</sup> enthält. Dies bedeutet nichts anders als dass den Artikeln des StHG grundsätzlich derogatorische Kraft zukommt (gemäss Art. 49 BV).

### 4.3 Postulat Kaufmann

Im Zusammenhang mit dem Postulat Kaufmann zur «Befreiung der Pensionskassen von

Grundstückgewinnsteuern und Handänderungsgebühren» hat sich eine Expertenkommission (bestehend aus Personen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und auch ausgewählten kantonalen Steuerämtern) eingehend mit der Besteuerung von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen befasst und auch teilweise die relevanten Gesetzesbestimmungen analysiert. Anschliessend soll deshalb ein kurzer Überblick über die Resultate aus der Bearbeitung des Postulats Kaufmann gegeben werden.

#### 4.3.1 Das eingereichte Postulat Kaufmann

Am 21. März 2003 reichte Nationalrat Hans Kaufmann das Postulat «Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinnsteuern und Handänderungsgebühren» ein. Darin wird der Bundesrat unter anderem aufgefordert einen Bericht vorzulegen, der aufzeigt, wie Pensionskassen und andere Formen der kollektiven Altersvorsorge wie z.B. Anlagestiftungen von allen Grundstückgewinnsteuern und Handänderungsgebühren im Immobilienbereich entlastet werden können und wie viel solche Abgaben die Altersvorsorgewerke in den letzten Jahren bezahlt haben. Das Postulat verlangt mithin vom Bundesrat, in einem Bericht zuhanden der eidgenössischen Räte aufzuzeigen wie Pensionskassen und andere Formen der kollektiven Altersvorsorge inklusive der Anlagestiftungen heute hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuern und Handänderungssteuern behandelt werden.

#### 4.3.2 Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann

Gemäss der Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung»<sup>23</sup> erfolgt die Besteuerung der steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen im Bereich der Grundstückgewinnsteuer. Darin ist festgehalten, dass gemäss Art. 23 Abs. 1 Bst. d StHG steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen

grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit sind. Dies entspricht den Bestimmungen von Art. 80 Abs. 2 BVG. Demgegenüber schreibt Art. 23 Abs. 4 StHG explizit vor, dass die in Art. 23 Abs. 1 lit. d–g StHG genannten juristischen Personen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Für diese steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen wird der Vorbehalt betreffend der Grundsteuern bzw. Grundstückgewinnsteuern auch in Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG festgehalten. In Bezug auf das Verhältnis der relevanten Bestimmungen im BVG und im StHG hält die Studie fest, dass Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden können. Im Gegensatz zum StHG verpflichtet die Bestimmung des BVG die Kantone nicht zur Besteuerung. Konkretisierend wird weiter ausgeführt, dass bei den Beratungen des Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG die bereits zuvor existierende Praxis übernommen wurde, wonach der Bund und die Mehrheit der Kantone keine Steuern auf Einkommen und Vermögen der Vorsorgeeinrichtung erhoben haben, diese jedoch «in vielen Kantonen und Gemeinden für ihren Grundbesitz der allgemeinen Liegenschaftssteuer und allenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterworfen» waren. Zudem hat sich der Bericht auch explizit zum Sinn und Zweck der Besteuerung von Grundstückgewinnen von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen geäußert. Mit dem Verzicht auf eine totale Befreiung der Vorsorgeeinrichtungen, welchem das Parlament folgte, wurde zu verhindern versucht, dass die Institutionen der beruflichen

Vorsorge ihre Mittel für andere Zwecke verwenden, als die gemäss Art. 111 Abs. 3 BV, 80 BVG und 23 Abs. 1 lit. d StHG vorgesehenen. Insbesondere sollten nicht Anreize für Immobilienspekulationen und Liegenschaftshandel geschaffen werden.

Zur Erhebung der durch die Vorsorgeeinrichtungen geleisteten Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern stellte die Arbeitsgruppe an alle Kantone einen Fragebogen zu. Da die Grundstückgewinnsteuer eine sehr belastende Steuer sein kann, wurde im Fragebogen auch die Frage gestellt, ob die Besitzesdauer der Liegenschaften eher hoch war. Dazu hielt die Studie in Bezug auf den Kanton Genf dann explizit fest, dass die Regelung im Kanton Genf noch weiter geht, wonach die Grundstückgewinnsteuer nach dem vollendeten 25. Besitzesjahr entfällt. Aus den Anhängen der Studie ergeht zudem, dass die Kantone nach den entsprechenden Grundstückgewinnsteuereinkünften befragt wurden. In Bezug auf den Kanton Genf wurde dann Folgendes festgehalten: Genf insgesamt 2001 CHF 5 180 598.–, 2002 CHF 352 536.–, 2003 CHF 62 042.– und 2004 CHF 11 063.– (der hohe Wert 2001 wurde für die Berechnung der finanziellen Auswirkungen nicht berücksichtigt, da im Jahr 2001 eine ausserordentliche Häufigkeit von Liegenschaftstransaktionen vorlag).<sup>24</sup> Gemäss der in der Studie enthaltenen Angaben muss davon ausgegangen werden, dass der Kanton Genf offenbar doch die Grundstückgewinnsteuer auf Liegenschaftsveräusserungsgewinnen von Vorsorgeeinrichtungen erhebt oder zumindest bis 2004 erhoben hat.

<sup>22</sup> Vgl. auch HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 17 zu Art. 72 StHG mit weiteren Ausführungen zu Voraussetzungen für die direkte Anwendbarkeit.

<sup>23</sup> Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann vom 21. März 2003, abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/36105.pdf>.

<sup>24</sup> Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann vom 21. März 2003, S. 21.

### 4.3.3 Bericht des Bundesrates zum Postulat Kaufmann

Der «Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Kaufmann»<sup>25</sup> gibt dabei die wichtigsten Erkenntnisse der Studie der Arbeitsgruppe nochmals wieder. Im Fazit hält der Bericht explizit fest, dass Vorsorgeeinrichtungen aufgrund von Art. 80 BVG gemäss heutiger gesetzlicher Regelung der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer unterliegen, wenn sie eine Immobilie veräussern. Diese Ordnung ist bezüglich der Grundstückgewinnsteuer auch im StHG (Art. 23 Abs. 4) festgehalten.<sup>26</sup>

### 4.4 Bundesrechtliche Vorgaben zur Besteuerung von «Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften» durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen und deren Auslegung

In Bezug auf die Praxis des Kantons Genf zur Erhebung der Steuern auf Liegenschaftsgewinnen ist basierend auf den vorangehenden Ausführungen nachfolgend zu klären, ob einerseits die Gewinnsteuer, wie in Art. 80 Abs. 4 BVG erwähnt, bei qualifizierenden steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen überhaupt von Bedeutung sein kann oder ob Mehrwerte der Grundstückgewinnsteuer (respektive Sondersteuer) unterliegen müssen und andererseits, ob anderen Vorgaben des StHG bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen zu berücksichtigen sind.

#### 4.4.1 Das Verhältnis zwischen Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG und Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG

##### a Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG als *lex specialis*

In Bezug auf das Verhältnis zwischen Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG und Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG ergiebt sich aus einer Entscheidung des Bundesgerichts, dass gemäss der Botschaft vom 19. Dezember

1975 zum Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (hiernach «Botschaft BVG», publiziert in BBl 1976 I 149 ff.) Art. 76 E-BVG – der (mit einer redaktionellen Änderung) Gesetz gewordene Art. 80 BVG – dem damaligen Entwurf zum StHG entsprochen habe.<sup>27</sup> Das Bundesgericht hält weiter fest, dass Art. 80 Abs. 2 und 4 BVG entsprechend auch in Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG und Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG übernommen worden seien.<sup>28</sup> Nichts desto trotz ist Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG («Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer») nicht mit den Bestimmungen in Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG identisch («in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer»)<sup>29</sup> Es gilt daher zu untersuchen welche dieser Bestimmungen bei der Besteuerung von Mehrwerten, welche aus dem Verkauf von Liegenschaften durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen erfolgen, Anwendung finden muss. Zwar hat sich das Bundesgericht auch in einem Fall über das Verhältnis zwischen Art. 23 Abs. 4 StHG und Art. 80 Abs. 4 BVG geäussert und ausgeführt, dass Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG als *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 StHG zu betrachten sei.<sup>30</sup> Diese Feststellung ist in der Lehre umstritten, da sie ohne Begründung und basierend auf einem falschen Zitat gemacht wurde. Der Bericht des Bundesrats in Erfüllung des Postulats Kaufmann vom 21. März 2003 enthält – bezüglich der Umwandlungen – entsprechend auch genau die gegenteilige Aussage.<sup>31</sup> Im besagten Entscheid hat sich das Bundesgericht aber ohnehin mit einem Fall einer möglichen Ersatzbeschaffung (es ging nicht um die Anwendung des Gewinn- oder Grundstückgewinnsteuersatzes) befasst und die eine Partei hat dazu mit Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG argumentiert der besagt, dass bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen keine Gewinnsteuern erhoben werden dürfen. Das Bundesgericht hat denn auch explizit festgehalten, dass Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG (einschränkend) als *lex specialis* zu be-

trachten sei.<sup>32</sup> Zu Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG hat sich das Bundesgericht aufgrund des Sachverhaltes nicht geäußert. Um Unklarheiten vorzubeugen hat es aber eine deutliche Einschränkung auf Satz 2 von Art. 80 Abs. 4 BVG vorgenommen und nicht den ganzen Art. 80 Abs. 4 BVG als *lex specialis* bezeichnet. Aus diesem Entscheid kann somit nicht abgeleitet werden, welcher der beiden Gesetzesartikel (Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG oder Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG) als *lex specialis* zu betrachten ist.

Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG sieht zwar vor, dass Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundsteuergewinnsteuer erfasst werden können. Dazu hat das Bundesgericht ausgeführt, dass in Bezug auf das Vorangehende festzuhalten sei, dass der Begriff «Gewinnsteuer» im letzten Satz offensichtlich nicht im Sinne der Gewinnsteuer nach Art. 24 ff. StHG zu verstehen sei, sondern in der umfassenderen Bedeutung nach Satz 1 von Art. 80 Abs. 4 BVG auszulegen sei, nämlich einer «Steuer auf Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften».<sup>33</sup> Damit hält das Bundesgericht fest,

dass auch der in Satz 1 verwendete Terminus «Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundsteuergewinnsteuer» nicht grammatikalisch ausgelegt werden kann, sondern mehr allgemein von einer «Besteuerung der Mehrwerte» auszugehen ist. Auch die Botschaft BVG hält zur entsprechenden Gesetzespassage der steuerlichen Erfassung der Liegenschaftsgewinne fest, dass eine Einschränkung bloss für die «Grundsteuergewinnsteuern» bei Zusammenlegung oder Aufteilung von Vorsorgeeinrichtungen gilt, von Gewinnsteuern ist nicht explizit die Rede.<sup>34</sup> In einem aktuellen Urteil wurde dies nochmals vom Bundesgericht bestätigt, indem festgehalten wird, dass Art. 80 BVG zwar Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der beruflichen Vorsorge, aber keine Regeln zur Ausgestaltung der betreffenden Steuern enthalten würde.<sup>35</sup> Dies bedeutet ja gerade, dass die Anweisung noch in einem anderen Gesetz (im vorliegenden Fall einem Steuergesetz) konkretisiert werden muss. Das Bundesgericht hat dazu in anderen Entscheiden festgehalten, dass Art. 80 Abs. 4 BVG als Steuerharmonisierungsnorm und Anweisung verstanden werden muss, welche sich nur an

<sup>25</sup> Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Kaufmann (03.3175) vom 21. März 2003, abrufbar unter: <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/36103.pdf>.

<sup>26</sup> Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Kaufmann (03.3175) vom 21. März 2003, S. 4.

<sup>27</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.6.

<sup>28</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.6.

<sup>29</sup> Vgl. auch Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.4.

<sup>30</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011; a. M. WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 316.

<sup>31</sup> Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Kaufmann (03.3175) vom 21. März 2003, S. 3.

<sup>32</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.4; Diese Einschränkung auf Satz 2 wird von einem Teil der herrschende Lehrmeinung verkannt, MARGRAF, Ersatzbeschaffung von subjektiv steuerbefreiten Personen im Sinne von Art. 24 Abs. 4 StHG, in StR71/2016 S. 556 ff., S. 557 Fn. 6, oder auch GRETER/GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 47 zu Art. 23 StHG.

<sup>33</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.4.

<sup>34</sup> BBl 1976 I 149 ff., 272 mit Verweis auf BBl 1976 I 149 ff., 214.

<sup>35</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.6.

den Gesetzgeber richten könne.<sup>36</sup> Dies deutet gerade darauf hin, dass in einem Konkretisierungsgesetz die Feinheiten der Anweisung durch den Gesetzgeber geregelt werden müssen. Dementsprechend scheint es dann auch schwierig in Bezug auf Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG von einer *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG zu sprechen. Vielmehr scheint es umgekehrt sein zu müssen, da dieser Ansatz aufgrund der Feststellung im vorangehend erwähnten Entscheid des Bundesgerichts doch systematisch naheliegender ist und mit den Ausführungen des Bundesgerichts in anderen Entscheiden übereinstimmt. In einem Entscheid hielt das Bundesgericht fest, dass Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG die Kantone aufgrund der Kann-Vorschrift nicht verpflichtete Grundstücksgewinne zu besteuern, dies im Gegensatz zum StHG.<sup>37</sup> Mit anderen Worten «erlaubt» das BVG (Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG) den Kantonen Grundstücksgewinne zu besteuern («können entweder»), während das StHG (Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG) die Kantone dazu verpflichtet («unterliegen jedoch in jedem Fall der Grundstücksgewinnsteuer»)<sup>38</sup> Als Zwischenfazit kann festgehalten werden, dass eine Besteuerung der Grundstücksgewinne bei steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen aufgrund der Bestimmung in Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG zwingend zu erfolgen hat. Analog ist auch die anzuwendende Steuerart (Grundstückgewinnsteuer oder Gewinnsteuer) auszulegen. Auch hier lässt Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG dem Bundesgesetzgeber noch eine Wahlfreiheit («mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstücksgewinnsteuer»). Wiederum wurde im StHG eine zwingende Vorschrift erlassen, indem Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG statuiert, dass steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen jedoch in jedem Fall der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen. Auch hier hat das StHG die Bestimmung des BVG konkretisiert. Diesbezüglich hält ein Bericht einer Expertengruppe explizit fest, dass Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG zwingend regle, dass die Grund-

stückgewinnsteuer auf den darin erwähnten Kreis Anwendung finde.<sup>39</sup>

Es kann daher festgehalten werden, dass aufgrund der Ausführungen des Bundesgerichts und auch in Übereinstimmung mit der herrschenden Lehrmeinung Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG dem Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG aufgrund der darin enthaltenen Konkretisierungen vorgehen muss, die Kantone entsprechend verpflichtet sind, Grundstücksgewinne von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen zu besteuern und dies mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfolgen hat und entsprechend *lex specialis* ist.

### b Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG als *lex posterior*

Zu demselben Schluss führt auch eine historische Auslegung der beiden Bestimmungen. Als 1982 das BVG erlassen wurde gab es noch keine bundesrechtlichen Vorgaben (bspw. StHG), welche den Kantonen die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer auferlegten.<sup>40</sup> Die Bundesverfassung sah damals lediglich vor, dass Vorsorgeeinrichtungen von der Steuer befreit werden könnten (der damalige Artikel der Bundesverfassung entspricht dem heutigen Art. 111 Abs. 3 BV). Der Bundesgesetzgeber hat entsprechend dieser Kompetenz die Art. 80 Abs. 2 BVG und Art. 80 Abs. 4 BVG erlassen und die Vorsorgeeinrichtungen von den Steuern befreit, den Kantonen aber die Erlaubnis erteilt Grundstücksgewinne zu besteuern.<sup>41</sup> Da dazumal keine formell erlassenen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben bestanden wie die Kantone allgemein Grundstücksgewinne zu besteuern haben (das StHG lag erst im Entwurf vor<sup>42</sup>), musste gezwungenermassen den Kantonen die Berechtigung eingeräumt werden die Grundstücksgewinne mit der Gewinnsteuer oder einer speziellen Grundstücksgewinnsteuer zu besteuern.<sup>43</sup> Erst per Anfang 1993 trat das StHG in Kraft.<sup>44</sup> In Form der Bestimmungen der Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG (i. V. m. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG) und

Art. 12 StHG wurden den Kantonen allgemein gültige Vorgaben bezüglich der Grundstückgewinnsteuer gemacht.<sup>45</sup> Neu wurde den Kantonen klar vorgegeben, dass steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen (Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG) in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG i. V. m. Art. 12 StHG). Aufgrund der vorangehenden historischen Auslegung ist Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG nebst lex specialis auch lex posterior zu Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG.

Der Auslegung, dass Mehrwerte auf der Veräus-

serung von Grundstücken durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern sind, folgt auch die herrschende Lehrmeinung. Diese besagt, dass selbst wenn Vorsorgeeinrichtungen von der Gewinnsteuer befreit seien, die Kantone mit dualistischen Systemen eine spezielle Grundstückgewinnsteuer vorsehen müssen und die Besteuerung nicht ausnahmsweise doch mit der Gewinnsteuer<sup>46</sup> erfolgen kann, sofern der Kanton das dualistische System anwendet.<sup>47</sup> Die Lehre ist daher mit anderen Worten der Ansicht,

<sup>36</sup> BGE 116 Ia 264 ff., E. 3. d); BGE 116 Ia 227 ff. E. 2. c); BGE 126 I 76 ff., E. 2. b).

<sup>37</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 1. Februar 2012, 2C\_340/2011, E. 2.4.

<sup>38</sup> Gleicher Meinung die verfassenden Experten der Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann vom 21. März 2003, S. 9; KUHN, Die Finanzierung von Immobilien-Projektentwicklungen durch Anlagestiftungen, N 464; LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobiliensacheinlage, in StR 2007, S. 6.

<sup>39</sup> Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, in Schriftenreihe der Treuhänderkammer, Band 128, 1994, S. 31.

<sup>40</sup> WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 317.

<sup>41</sup> WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 317.

<sup>42</sup> Die Bestimmungen von Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG (i. V. m. Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG) und Art. 12 StHG waren entsprechend noch nicht zu berücksichtigen beim Erlass der relevanten Bestimmungen des BVG; vgl. dazu auch Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.6.

<sup>43</sup> WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 317.

<sup>44</sup> WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 318.

<sup>45</sup> WALDBURGER, Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubstatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG, in IFF Forum für Steuerrecht, 2013, S. 314 ff., 318.

<sup>46</sup> Würden steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge in Bezug auf die durch Veräusserung realisierten Liegenschaftsgewinne der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen, würden so auch allfällige wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert. Im Umkehrschluss könne man dann aber allenfalls Aufwertungsgewinne nicht besteuern, da diese nicht aufgrund einer Veräusserung erzielt werden. Eine Unterstellung unter die ordentliche Gewinnsteuer scheidet daher, wie im übrigen auch von der herrschenden Lehrmeinung verstanden, ohnehin systemfremd. Vgl. zum Ganzen KUHN, Die Finanzierung von Immobilien-Projektentwicklungen durch Anlagestiftungen, N 471.

<sup>47</sup> KOLLER, Stiftungen und, S. 89 f.; KUHN, Die Finanzierung von Immobilien-Projektentwicklungen durch Anlagestiftungen, N 471; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, Antwort 190, zitiert nach GRETER/GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 46 zu Art. 23 StHG; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, S. 140.

dass die dualistischen Kantone (oder entsprechend auch Kantone mit einem Mischsystem wie der Kanton Genf) verpflichtet sind, Grundstücksgewinne von steuerbefreiten juristischen Personen derselben Grundstücksgewinnsteuer zu unterstellen, wie sie auf Grundstücksgewinne von natürlichen Personen im Privatvermögen, erhoben wird.<sup>48</sup>

### c Klarstellung des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hat in einem aktuellen Entscheid im Zusammenhang mit dem Verkauf von Liegenschaften durch eine steuerbefreite Einrichtung der beruflichen Vorsorge in einem dualistischen Kanton festgehalten, dass für Kantone, die eigentlich ein dualistisches System kennen würden, die Erfassung des Grundstücksgewinnes einer juristischen Person mit der Grundstücksgewinnsteuer zwar systemfremd erscheine (diese Ausführung wurde im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung gemacht).<sup>49</sup> Nichts desto trotz hielt das Bundesgericht im besagten Entscheid auch fest, dass weil Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG die Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer für Einrichtung der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG ausdrücklich vorschreibt, diese Einrichtung der beruflichen Vorsorge für ihre Grundstücksgewinne aus dem Geschäftsvermögen in diesem dualistischen Kanton nicht der Gewinnsteuer, sondern eben der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen würden.<sup>50</sup> Diese Aussage des Bundesgerichts bestätigt auch die vorangehenden Ausführungen zum Verhältnis von Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG zu Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG.

### 4.4.2 Halterdauer abhängiger Grundstücksgewinnsteuersatz gemäss Art. 12 Abs. 5 StHG

#### a Umfang der Bestimmung

Art. 12 StHG regelt die Harmonisierung der Grundstücksgewinnsteuer. Art. 12 Abs. 5 StHG sta-

tuert, dass die Kantone dafür zu sorgen haben, dass kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker besteuert werden. Der Gesetzestext von Art. 12 Abs. 5 StHG erwähnt lediglich den Begriff «Grundstücksgewinn». Aus der gewählten Wortwahl und aufgrund der Systematik<sup>51</sup> der Bestimmung muss daher dann auch ergehen, dass darunter nicht nur kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne des Privatvermögens sondern auch aus dem Geschäftsvermögen zu subsumieren sind.<sup>52</sup> In denjenigen Kantonen, in denen das monistische System auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen Anwendung findet, ist diese Vorgabe des Bundesrechts in der Regel umgesetzt. Die Kantone sehen dann auch entweder einen sogenannten Spekulationszuschlag (für besonders kurze Haltedauern), Haltedauerabzüge (für längere Haltedauern) oder eine Mischung aus beidem vor.<sup>53</sup>

#### b Anwendbarkeit trotz allfälliger Verfassungswidrigkeit

Art. 190 BV besagt, dass Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind. Dieser Artikel der Bundesverfassung bedeutet, dass das Bundesgericht und alle anderen Behörden Normen von Bundesgesetzen auch dann anwenden müssen, wenn sie gegen die Verfassung verstossen. An der Normenhierarchie ändert dieser Artikel nichts, stellt aber klar, dass bei einem Widerspruch zwischen einem Bundesgesetz und der Bundesverfassung das Bundesgesetz auch bei Verfassungswidrigkeit anzuwenden sei. Selbst wenn Art. 12 Abs. 5 StHG aufgrund der in der Bundesverfassung festgelegten Steuertarifhoheit der Kantone in Frage gestellt würde, muss dies unter Berücksichtigung von Art. 190 BV gewürdigt werden.<sup>54</sup> Gewisse Autoren sind in diesem Zusammenhang jedoch der Auffassung, dass aufgrund der Normenhierarchie (Bundesverfassung geht Bundesrecht vor) es juristisch nicht möglich sei die Kantone zum Vollzug von

Art. 12 Abs. 5 StHG zu zwingen.<sup>55</sup> Diese Autorenmeinung scheint aber die Anwendbarkeit von Art. 190 BV nicht zu berücksichtigen.<sup>56</sup> Die Anwendbarkeit von Bundesgesetzesbestimmungen, welche der BV widersprechen, sind entsprechend unter Art. 190 BV zu betrachten und entsprechend zu analysieren. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass selbst wenn Art. 12 Abs. 5 StHG allenfalls verfassungswidrig sein sollte, der Artikel dennoch vom Bundesgericht und allen anderen Behörden aufgrund der Vorgabe in Art. 190 BV angewandt werden muss. Entsprechend müsste dieser Artikel grundsätzlich auch von einem Gericht angewandt werden, welches beurteilen müsste, ob der auf den Grundstücksgewinn einer durch eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verkauften Liegenschaft angewandte Steuertarif, bundesrechtskonform ist.

### c Praxis des Kantons Genf verstösst gegen die Vorgaben von Art. 12 Abs. 5 StHG

Mit der Vorgabe, dass kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker zu besteuern sind (Art. 12 Abs. 5 StHG), wollte der Gesetzgeber die

Immobilienpekulation einschränken. Das vorangehend beschriebene Postulat Kaufmann wollte Vorsorgeeinrichtungen gänzlich auch von den Grundstücksgewinn- und Handänderungssteuern befreien. Dazu hielt die Studie zum Postulat Kaufmann fest, dass bei der Verabschiedung der damaligen Art. 80 Abs. 2 BVG und Art. 80 Abs. 4 BVG die Verwendung der Versicherungsgelder für andere Zwecke eingeschränkt werden sollte und dass damit insbesondere der Anreiz für Immobilienpekulationen und Liegenschaftshandel durch Vorsorgeeinrichtungen unterbunden werden sollte. Umso mehr ist daher auch in Bezug auf die Grundstücksgewinne Art. 12 Abs. 5 StHG zu berücksichtigen und insbesondere bei der Besteuerung von Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften durch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen zwingend anzuwenden. Art. 12 Abs. 5 StHG setzt aufgrund seiner Bestimmung zumindest einen zweistufigen haltedauerabhängigen Steuersatz für die Besteuerung von Grundstücksgewinnen voraus. Die Praxis des Kantons Genf, die Grundstücksgewinne mit dem Gewinnsteuertarif, welcher keinen Mechanismus vorsieht, dass

<sup>48</sup> KOLLER, Stiftungen und, S. 89 f. (mit weiteren Ausführungen); KUHN, Die Finanzierung von Immobilien-Projektentwicklungen durch Anlagestiftungen, N 471; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, Antwort 190, zitiert nach GRETER/GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 46 zu Art. 23 StHG; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, S. 140.

<sup>49</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.5.2.

<sup>50</sup> Entscheid des Bundesgerichts vom 5. Juli 2016, 2C\_1080/2014, E. 5.3.

<sup>51</sup> Art. 12 Abs. 5 StHG folgt auf Art. 12 Abs. 4 StHG, welcher sich mit der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer auf Wertzuwachsgegewinnen von Liegenschaften des Geschäftsvermögens befasst (Wahlfreiheit der Kantone das sogenannte monistische System einzuführen).

Dementsprechend hat Art. 12 Abs. 5 StHG aufgrund seiner Erwähnung am Schluss der Bestimmungen des Art. 12 StHG nebst dem Privatvermögen (Art. 12 Abs. 1–3 StHG) auch auf das Geschäftsvermögen (Art. 12 Abs. 4 StHG) Anwendung.

<sup>52</sup> ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 78 zu Art. 12 StHG.

<sup>53</sup> ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 78 zu Art. 12 StHG.

<sup>54</sup> Vgl. zum Ganzen HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 18 zu Art. 72 StHG.

<sup>55</sup> ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 79 zu Art. 12 StHG.

<sup>56</sup> Gleicher Meinung auch HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 18 zu Art. 72 StHG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, N 1 zu § 225.



kurzfristige Grundstückgewinne höher besteuert werden, zu erfassen, verstösst daher gegen die harmonisierungsrechtlichen Bundesrechtsbestimmungen zur Grundstückgewinnsteuer, welche gemäss der vorangehenden Ausführungen im Kanton Genf ebenfalls Anwendung finden muss. Nur mit der Anwendung des haldedauerabhängigen Tarifs der Grundstückgewinnsteuer Genf gemäss Art. 84 LCP kann diese bundesrechtliche Vorgabe bei der Besteuerung von Grundstückgewinnen, welche von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen bei Veräusserungen erzielt werden, erfüllt werden.

Wie bereits vorangehend beschrieben ist die herrschende Lehrmeinung der Auffassung, dass steuerbefreite juristische Personen derselben Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen sind, wie sie auf Grundstückgewinne von natürlichen Personen im Privatvermögen, erhoben wird.<sup>57</sup> Natürliche Personen unterstehen in jedem Kanton aufgrund der bundesrechtlichen Vorgaben in Art. 12 StHG der Grundstückgewinnsteuern und die Kantone sehen dabei auch einen haldedauerabhängigen Tarif vor, dies in Übereinstimmung zu Art. 12 Abs. 5 StHG. Unter Berücksichtigung der vorangehenden Ausführungen und dem Verbot der Ungleichbehandlung<sup>58</sup> folgend scheint die Praxis im Kanton Genf auf Grundstücksgewinne von steuerbefreiten juristischen Personen den nicht haldedauerabhängigen Gewinnsteuersatz anzuwenden gesetzeswidrig<sup>59</sup> und nicht in Einklang mit bundesrechtlichen Vorgaben zu sein (insbesondere, Art. 12 Abs. 5 StHG, Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG und Art. 80 Abs. 4 Satz 1 StHG).

### **4.5 Schlussfolgerung aus diesen bundesrechtlichen Vorgaben für den Kanton Genf**

Wie vorangehend bereits detailliert erläutert enthalten sowohl das BVG als auch das StHG steuerliche Bestimmungen zu den Vorsorgeeinrichtungen. Aus mehreren Gründen ist Art. 23

Abs. 4 Satz 1 StHG als *lex specialis* zu Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG (und daher als vorrangig) zu betrachten. Einerseits ist das BVG zeitlich vor dem StHG in Kraft getreten und hatte daher den Kantonen noch gewisse Freiheiten gewährt («können», «mit der Gewinnsteuer oder einer speziellen Grundstückgewinnsteuer»). Es wird darauf hingewiesen, dass aus Dokumenten und Gerichtsentscheiden hervorgeht, dass bereits im BVG wohl mit dem Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG nur die Grundstückgewinnsteuer gemeint sein kann und es wohl eher ein Versehen war, dass die Gewinnsteuer wörtlich erwähnt ist. Demgegenüber sieht das rund zehn Jahre später eingeführte StHG eine klare Verpflichtung der Kantone die Grundstückgewinnsteuer zu erheben vor. Auch grammatikalisch sieht Art. 24 Abs. 4 Satz 1 StHG klar die Grundstückgewinnsteuer vor.<sup>60</sup> Für die Grundstückgewinnsteuer sieht Art. 12 Abs. 5 StHG einen zumindest zweistufigen haldedauerabhängigen Tarif für die Besteuerung von Grundstückgewinnen vor. Den vorangehenden Ausführungen folgend kann festgehalten werden, dass die bundesrechtlichen Bestimmungen in Bezug auf die Besteuerung von Grundstücksgewinnen von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen zumindest zwei Dinge klar vorsehen: (1) Die Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer und (2) einen haldedauerabhängigen Grundstückgewinnsteuersatz. Aufgrund der bundesrechtlichen Bestimmungen und deren Auslegung muss man klar zum Schluss kommen, dass die Grundstückgewinne von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen auch im Kanton Genf der Grundstückgewinnsteuer und daher den Bestimmungen des LCP und damit auch dem haldedauerabhängigen Tarif gemäss Art. 84 LCP unterliegen sollten.

In Anbetracht, dass Art. 24 Abs. 4 Satz 1 StHG i. V. m. Art. 12 StHG und auch Art. 12 Abs. 5 StHG keine genügenden Bestimmungen respektive keine konkreten Steuersätze enthalten, können die Bestimmungen keine aufgrund Art. 72 Abs. 2

StHG direkt anwendbare Norm darstellen.<sup>61</sup> Dies scheint aber gar nicht notwendig zu sein, hat der Kanton Genf doch alle notwendigen Gesetzesbestimmungen in seinen derzeit geltenden Steuergesetzen umgesetzt, um die Besteuerung von Grundstückgewinnen von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen auch bundesrechtskonform vorzunehmen. Einerseits sind da die Bestimmungen in Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM (Steuerbefreiung von Vorsorgeeinrichtungen) und in Art. 9 Abs. 2 LIPM (Verweis auf die Grundstückgewinnsteuer) andererseits finden sich im LCP alle Bestimmungen, welche Art. 12 StHG für die Besteuerung von Grundstückgewinnen mit der Grundstückgewinnsteuer (und dem haltedauerabhängigen Steuersatz) vorsieht. Eine direkte Anwendbarkeit der relevanten Bestimmungen im StHG ist entsprechend nicht notwendig. Vielmehr scheint es lediglich notwendig die kantonalen Gesetzesbestimmungen im Sinne der bundesrechtlichen Vorgaben und deren Auslegung korrekt auszulegen und anzuwenden.

### 5 Fazit

Die Besteuerung von steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen für Grundstückgewinne, welche durch Liegenschaftstransaktionen realisiert werden, ist in den kantonalen Gesetzen Genf nicht explizit im Sinne einer Sonderbestimmung geregelt. Für zusätzliche Unklarheiten scheint auch das im Kanton Genf Anwendung findende Mischsystem zu sorgen. Die Genfer Steuerbehörden legen die kantonalen Gesetzesbestimmungen dahingehend aus, dass die gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. e LIPM steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen aufgrund der in Art. 9 Abs. 2 LIPM enthaltenen Einschränkung dieser Steuerbefreiung für die Zwecke der Grundstückgewinne dennoch der ordentlichen Gewinnsteuer gemäss den Bestimmungen des LIPM zu unterstellen sind.

Gemäss Ansicht der Autoren sollten die Genfer Gesetze LIPM und LCP jedoch so verstanden werden, dass Art. 9 Abs. 2 LIPM ein Verweis auf die Bestim-

<sup>57</sup> KOLLER, Stiftungen und, S. 89 f. (mit weiteren Ausführungen); KUHN, Die Finanzierung von Immobilien-Projektentwicklungen durch Anlagestiftungen, N 471; KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG, Antwort 190, zitiert nach GRETER/GRETER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 46 zu Art. 23 StHG; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, S. 140.

<sup>58</sup> Wenn steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen der Grundstückgewinnsteuer gemäss LCP unterliegen, kann es nicht angehen, dass ein anderer Steuersatz als derjenige, welcher gemäss LCP auf die natürlichen Personen für Grundstücksveräusserungen aus dem Privatvermögen Anwendung findet. Entsprechend ist der haltedauerabhängige Stufentarif gemäss Art. Art. 84 LCP auf gemäss Art. 9 Abs. 2 LIPM grundsätzlich steuerbefreite aber für Grundstückgewinne steuerpflichtige juristische Personen anwendbar.

<sup>59</sup> Ob allenfalls auch der im LCP statuierte haltedauerabhängige Grundstückgewinnsteuersatz, welcher nach 25 Jahren auf 0% sinkt, gegen die Bestimmungen des StHG verstossen, soll hier nicht weiter untersucht werden. Diesbezüglich würde sich insbesondere die Frage stellen, ob bei einem Steuersatz von 0% noch von einer Besteuerung von Grundstückgewinnen ausgegangen werden kann.

<sup>60</sup> Daran vermag auch der Bundesgerichtsentscheid nichts zu ändern, sieht dieser zwar explizit vor, dass Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG *lex specialis* sei. Daraus kann nicht geschlossen werden, dass der gesamte Art. 80 Abs. 4 BVG *lex specialis* sei, Satz 1 ist ja gerade nicht erwähnt und der ist vorliegend von Bedeutung.

<sup>61</sup> Vgl. auch HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG N 17 zu Art. 72 StHG.

---

## BESTEuerung VON VORSORGEeinRICHtUNGEN

mungen des LCP darstellt und die steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen auf den realisierten Grundstückgewinnen entsprechend der Sondersteuer in Form einer Grundstückgewinnsteuer zu besteuern sind. Dies hat zur Folge, dass der haltdauerabhängige Grundstückgewinnsteuertarif Anwendung findet, der nach 25 Jahren 0% beträgt. Diese Auslegung wäre dann auch in Einklang mit den Bestimmungen des StHG. Im Umkehrschluss wäre die Auslegung gemäss der

Steuerbehörde Genf nicht gemäss den Bestimmungen des StHG und deren Auslegung. Werden die relevanten Genfer Gesetzesbestimmungen (Art. 9 Abs. 1 lit e LIPM und Art. 9 Abs. 2 LIPM) nicht als Verweis auf das LCP ausgelegt würde dies von den bundesrechtlichen Bestimmungen des StHG zumindest indirekt im Rahmen der Auslegung korrigiert. Auch in diesem Fall müsste die Sondersteuer und daher auch der haltdauerabhängige Stufentarif des LCP Anwendung finden.