

# 1 Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II)

## Teil 1

Der zweite Teil (ab Abschnitt IV.) erscheint in der zsis) Dezember 2012

von Prof. Dr. Julia von Ah<sup>1</sup>

I.	<b>Einführung</b> .....	7
II.	<b>Besteuerung des Liegenschaftenhandels</b> .....	8
	1. <b>Zum Begriff des Liegenschaftenhändlers und dessen Funktion</b> .....	8
	1.1 <b>Merkmale und Qualifikation</b> .....	8
	1.2 <b>Liegenschaftenhändler im interkantonalen Steuerrecht</b> .....	10
	2. <b>Im Umlauf- und im Anlagevermögen gehaltene Liegenschaften des Liegenschaftenhändlers</b> ...	10
	3. <b>Ersatzbeschaffung</b> .....	11
	4. <b>Privatentnahme</b> .....	12
	4.1 <b>Steuersystematische Realisation</b> .....	12
	4.2 <b>Steueraufschub in Art. 18a DBG</b> .....	12
	4.3 <b>Milderung der Liquidationsgewinnbesteuerung bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit</b> .....	13
	a) <b>Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit</b> .....	13
	b) <b>Verhältnis zum Steueraufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG</b> .....	14
	5. <b>Interkantonale Ausscheidungsregeln zum (gewerbsmässigen) Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer</b> .....	14
	5.1 <b>Allgemeines</b> .....	14
	5.2 <b>Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätten</b> .....	14
	a) <b>Vermögen/Kapital</b> .....	14
	b) <b>Laufender Ertrag/Gewinn</b> .....	14
	c) <b>Veräusserungsgewinn</b> .....	15
	d) <b>Veräusserungsverlust</b> .....	16
	e) <b>Übernahme von Geschäftsverlusten</b> .....	16
	5.3 <b>Liegenschaftenhändler mit Betriebsstätten</b> .....	16
	a) <b>Vermögen/Kapital</b> .....	16
	b) <b>Laufender Ertrag/Gewinn und Wertzuwachsgeinn von Liegenschaften im Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkanton</b> .....	16

1 Inhaberin und Geschäftsführerin von Ah & Partner AG; Leiterin des Schweizerischen Instituts für Steuerlehre (SIST), Kalaidos Fachhochschule Schweiz.

Die vorliegenden Ausführungen enthalten eine erweiterte Fassung des in der zsis) 2006 publizierten Aufsatzes zur Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten). Die Autorin dankt ihrer Mitarbeiterin, Frau lic.iur. Stephanie A. Hotz, für die tatkräftige Unterstützung.

c) Laufender Ertrag/Gewinn und Wertzuwachs- und Buchgewinn von Liegenschaften ausserhalb eines Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkantons.....	17
d) Veräusserungsgewinn und Geschäftsverlust .....	17
III. Ermittlung des laufenden Ertrags/Gewinns aus Geschäftsgrundstücken.....	18
1. Allgemeines .....	18
2. Bruttoertrag .....	19
3. Betriebskosten .....	19
4. Abschreibungen .....	19
5. Rückstellungen .....	20
6. Schuldzinsen .....	21
7. Besteuerung von Grundstückserträgen unter besonderem Steuerstatus .....	21
7.1 Grundstückserträge von Holdinggesellschaften.....	21
7.2 Grundstückserträge von Verwaltungsgesellschaften.....	22

## Vorschau 2. Teil

IV. Grundstücksgewinne im Geschäftsvermögen	
1. Gesetzliche Grundlage im DBG	
2. Gesetzliche Grundlage im StHG und Umsetzung in den Kantonen	
2.1 Gesetzliche Grundlage im StHG	
2.2 Überblick über die Umsetzung in den Kantonen	
3. Wesen und Steuerhoheit der Sondersteuer	
4. Sonderfall – Grundstücksgewinne von subjektiv steuerbefreiten juristischen Personen	
5. Überführung von Liegenschaften	
5.1 Einbringungswert einer Liegenschaft	
5.2 Spezialfall: Überführung vom Geschäftsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes in das Geschäftsvermögen eines gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers	
6. Ermittlung des Gewinns aus Geschäftsgrundstücken im monistischen System – am Beispiel der Zürcher Grundstückgewinnsteuer	
6.1 Steuerobjekt	
6.2 Harmonisierungs- und verfassungsrechtliche Vorgaben zur Gewinnermittlung	
6.3 Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung	
6.4 Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse	
6.5 Erlös	
a) Bestandteile des Erlöses	
b) Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn	
c) Erlösminderung	
d) Bestimmung des Erlöses	
6.6 Anlagekosten	

## 6.7 Aufwendungen

- a) Allgemeines
- b) Wertvermehrnde Aufwendungen
- c) Grundeigentümerbeiträge
- d) Mäklerprovisionen, Insertionskosten und Saläre von Anteilsinhabern
- e) Mit der Handänderung verbundene Abgaben
- f) Baukreditzinsen
- g) Mehrwertsteuer
- h) Weitere Aufwendungen des Liegenschaftenhändlers

## 6.8 Verlustverrechnung

- a) Allgemeines
- b) Verrechnung von Verlusten aus der Veräusserung von Grundstücken mit Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken respektive mit Geschäftsgewinn
- c) Verrechnung von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken mit Geschäftsverlusten im interkantonalen Verhältnis
- d) Verrechnung von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken mit Geschäftsverlusten im innerkantonalen Verhältnis

## 7. Fazit

## V. Literatur- und Materialienverzeichnis

### I. Einführung

In einem Unternehmen gehaltene Grundstücke bilden Geschäftsvermögen und somit Bestandteil des Unternehmensvermögens; laufende Erträge daraus und Gewinne aus der Veräusserung sind Bestandteil des Unternehmensgewinnes. Während die laufenden Erträge stets mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden, hängt die Besteuerung der Veräusserungsgewinne in den Kantonen von der vom jeweiligen Belegenheitskanton gewählten Besteuerungsmethode (monistische oder dualistische Methode) ab. Bei der Besteuerung von Geschäftsgrundstücken gibt es zahlreiche Besonderheiten und Spezialfragen, wie etwa bei der Ausgestaltung und Anwendung des monistischen oder dualistischen Systems. So kennt beispielsweise der Kanton Thurgau für Grundstücke im Geschäftsvermögen derzeit (noch) grundsätzlich das monistische System, Grundstücksgewinne juristischer Personen, die nicht steuerbefreit sind, unterliegen jedoch der Gewinnsteuer<sup>2</sup>. Sodann statuiert das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in Art. 12 Abs. 1, dass Gewinne aus der Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken sowie Anteilen daran jedenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegen müssen, unabhängig davon, ob die Grundstücke im Privat- oder Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person gehalten werden. Je nach Höhe der veräusserten Beteiligung werden auch Beteiligungen an Immobiliengesellschaften wie Grundstücke und nicht wie bewegliches Vermögen besteuert, wozu in den Kantonen unterschiedliche Praxen bestehen<sup>3</sup>. Spezialfragen ergeben sich ferner etwa im Zusammenhang mit Immobilienleasing; darauf wird vorliegend nicht weiter eingetreten<sup>4</sup>. Grundstücke werfen auch im Zusammenhang mit der interkantonalen Steuerauscheidung zahlreiche Fragen auf. Vorliegend wird nur auf die Spezialregeln im Zusammenhang mit der Besteuerung des Liegenschaftenhändlers eingegangen.

---

2 §§ 75 Abs. 2 und 126 Abs. 1 Ziff. 4 StG TG.

3 Vgl. dazu Schweizerische Steuerkonferenz, D, Ziff. 533.2.

4 Weiterführend: Meyer/Hafner, ST 79 (2005) 407 ff.

## II. Besteuerung des Liegenschaftenshandels

### 1. Zum Begriff des Liegenschaftenshändlers und dessen Funktion

#### 1.1 Merkmale und Qualifikation

Eine natürliche Person, die gewerbmässig Liegenschaften erwirbt, um sie später wieder zu veräussern, gilt als selbständig erwerbend. Die Gewinne aus dieser Tätigkeit bilden Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und die dieser Tätigkeit dienenden Vermögensgegenstände (Liegenschaften, Anteile an Immobiliengesellschaften etc.) stellen Geschäftsvermögen dar. Die Handelstätigkeit beginnt mit der ersten diesbezüglichen Handlung, sofern sich diese hinreichend sicher feststellen lässt<sup>5</sup>.

Aufgrund des Verzichts einer gesetzlichen Definition der selbständigen Erwerbstätigkeit gelten in der Praxis und Lehre diejenigen Personen als selbständig erwerbend, die durch *Einsatz von Arbeitsleistung* und *Kapital in frei gewählter Organisation*, auf *eigenes Risiko*, *anhaltend*, *planmässig* und *nach aussen sichtbar* zum Zwecke der *Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen*<sup>6</sup>. Die einzelnen Merkmale dürfen nicht isoliert betrachtet werden, massgebend ist das Gesamtbild<sup>7</sup>. Voraussetzung ist weder ein Handelsregistereintrag noch eine Buchführungspflicht. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich ausgeübt werden und als dauernd oder vorübergehend erscheinen<sup>8</sup>.

Zum *gewerbmässigen Liegenschaftenshandel* bzw. zu dessen *Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung* besteht eine reichhaltige Rechtsprechung. Das Bundesgericht hat den Indizienkatalog aus der früheren Rechtsprechung zum BdBSt auch unter dem DBG resp. StHG tel quel beibehalten und weiterentwickelt, trotz neuer gesetzlicher Grundlage, die dafür keinen Spielraum lässt.

Als Indizien für eine gewerbmässige Liegenschaftenshändlerstätigkeit und somit für eine selbständige Erwerbstätigkeit werden in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die *systematische* und *planmässige* Art und Weise des Vorgehens, die *Häufigkeit* von Liegenschaftsgeschäften, der *enge Zusammenhang* eines Geschäftes mit der *beruflichen Tätigkeit* des Steuerpflichtigen, *spezielle Fachkenntnisse*, die *Besitzdauer* und der Einsatz *erheblicher Fremdmittel* zur Finanzierung der Liegenschaftengeschäfte herbeigezogen<sup>9</sup>. Dabei müssen nicht alle Merkmale erfüllt sein, massgebend ist stets die Gesamtbetrachtung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls.

In einer neueren Entscheidung hat das Bundesgericht<sup>10</sup> seine für den gewerbmässigen Liegenschaftens- und Wertschriftenhandel entwickelte Praxis dahingehend präzisiert, dass beim Wertschriftenhandel – wo die Verhältnisse allerdings etwas anders liegen als beim Liegenschaftenshandel – die systematische und planmässige Vorgehensweise sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse nur noch von *untergeordneter Bedeutung* seien. Stattdessen seien die Kriterien der Höhe des Transaktionsvolumens und der Einsatz erheblicher fremder Mittel *stärker zu gewichten*. Eine solche Priorisierung mag für den gewerbmässigen Wertschriftenhändler in bestimmten Fällen noch vertretbar sein, für den gewerbmässigen Liegenschaftenshandel ist sie ungeeignet<sup>11</sup>. Denn eine Priorisierung in dieser Art könnte bedeuten, dass eine Privatperson, die eine Immobilie an bevorzugter Lage erwirbt und gleichzeitig eine Hypothek aufnimmt (oft im Umfang bis zu 80% des Verkehrswerts erhältlich) und diese innerhalb von wenigen Jahren wieder verkauft, Gefahr läuft, als gewerbmässige Liegenschaftenshändlerin qualifiziert zu werden. Die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr im Sinn einer «Teilnahme am marktmässigen Austausch von Gütern, Dienst- und Finanzdienstleistungen»<sup>12</sup> ist ein zentrales Merkmal der selbständigen Erwerbstätigkeit. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut von *Art. 18 Abs. 1 DBG*, wo die Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetriebe sowie die freien Berufe aufgezählt werden. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zur gewerbmässigen Händlerstätigkeit stets daran festgehalten, dass ein Marktauftritt nach aussen kein Erfordernis sei. Das Zürcher Verwaltungsgericht demgegenüber betrachtet ihn zu Recht als unverzichtbare Voraussetzung. Im Ent-

5 BGer 26.9.1997, StR 53 (1998) 83 E. 3a.

6 Reich, Art. 18 DBG N 14; von Ah, 2 f.

7 Reich, Art. 18 DBG N 15.

8 von Ah, 1.

9 BGer 31.10.2011, 2C\_948/2010, E. 2.3; BGer 1.3.2010, 2C\_403/2009, E. 2.4.

10 BGer 23.10.2009, 2C\_868/2008, E. 2.7; bestätigt in BGer 1.3.2010, 2C\_403/2009, E. 2.4; BGer 29.7.2011, 2C\_766/2010 = StE 2011 B 23.1 Nr. 72 zum Wertschriftenhandel.

11 Vgl. auch Altorfer Jürg, Skript «Abendveranstaltung Aktuelles aus dem Zürcher Steuerwesen» vom 17. Januar 2012, Ziff. 3.1.

12 VGer ZH 3.11.2010, ZStP 2011, 153 ff. E. 2.3.5.2.

scheid vom 3. November 2010<sup>13</sup> macht es weitergehende Ausführungen zur äusserlichen Sichtbarmachung des Marktauftritts im Internetzeitalter.

Im Entscheid vom 16. Mai 2011<sup>14</sup> qualifiziert das Bundesgericht zwei Geschwister, die sich für den Bau eines Apartmenthauses zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hatten und innert eines Jahres sechs (von 15) Stockwerkeinheiten verkauften, als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler. Die Geschwister errichteten auf einer unüberbauten Parzelle, die sie zu  $\frac{3}{5}$  von ihrer Mutter geerbt und zu  $\frac{2}{5}$  käuflich erworben hatten, ein Apartmenthaus mit 15 Stockwerkeinheiten. Mit dem anschliessenden Verkauf von sechs der 15 Einheiten innert eines Jahres erzielten sie einen substanziellen Ertrag, den die Steuerverwaltung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifizierte. Das Bundesgericht schützte diese Auffassung und machte die beiden Geschwister mit fraglichen Argumenten sozusagen «über Nacht» zu gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern<sup>15</sup>.

Gegenteilig entschied das Bundesgericht in seinem Urteil vom 7. April 2009<sup>16</sup> bei einem ehemaligen Liegenschaftsverwalter und -vermittler, der während eines Zeitraums von 27 Jahren (1969–1996) insgesamt fünf Mehrfamilienhäuser und acht Stockwerkeigentumseinheiten erwarb, 1990 und 1995 je zwei Stockwerkeigentumseinheiten veräusserte und im Jahr 2001 je ein Mehrfamilienhaus an zwei Töchter übertrug. Der Übertragungspreis war nicht zu bezahlen, sondern galt als Erbvorbezug. Das Steueramt des Kantons Zürich betrachtete ihn hinsichtlich der Übertragungen der beiden Liegenschaften im Jahr 2011 als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler und die Gewinne daraus als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Das Bundesgericht hingegen befand, eine Übertragung vom Vater auf die Kinder auf Rechnung zukünftiger Erbschaft sei eine rein familieninterne Transaktion und könne noch nicht als Teilnahme am Wirtschaftsverkehr gewertet werden; eine selbständige Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel sei deshalb zu verneinen<sup>17</sup>.

Aus der Qualifikation des gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers als Selbständigerwerbender i.S.v. *Art. 18 DBG* (bzw. *Art. 8 StHG*) folgt, dass einem gewerbsmässigen Liegenschaftshändler grundsätzlich dieselben Möglichkeiten – Ersatzbeschaffung<sup>18</sup>, Abschreibungen<sup>19</sup>, Privatentnahme<sup>20</sup> – offenstehen müssen wie einem in anderen Bereichen tätigen Selbständigerwerbenden. Vorbehalten bleiben gesetzliche Einschränkungen wie etwa *Art. 30 Abs. 1 DBG*, wonach eine Ersatzbeschaffung nur für betriebsnotwendiges Anlagevermögen und nicht für Umlaufvermögen (dem Handel dienende Liegenschaften eines Liegenschaftshändlers) geltend gemacht werden kann. Bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftshändler ist – wie bei anderen Selbständigerwerbenden – das seiner Tätigkeit dienende Geschäftsvermögen vom Privatvermögen abzugrenzen. Zum *Geschäftsvermögen* gehören all jene Vermögenswerte, welche ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen<sup>21</sup>. Geschäftsvermögensgegenstände behalten ihre Qualifikation auch *nach Aufgabe* der selbständigen Erwerbstätigkeit bei, und zwar solange, bis sie ins Privatvermögen überführt oder veräussert werden<sup>22</sup>. Der gewerbsmässige Liegenschaftshändler kann sowohl Liegenschaften im Geschäftsvermögen – Betriebsliegenschaften, Kapitalanlageliegenschaften, Handelsliegenschaften – als auch Liegenschaften im Privatvermögen halten. Die Abgrenzung des Geschäftsvermögens vom Privatvermögen kann im Einzelfall schwierig sein. Entscheidend ist dabei, ob der Vermögenswert dem Willen des Liegenschaftshändlers entsprechend der Gewinnerzielung des Geschäfts oder dem Erhalt dessen wirtschaftlichen Leistungs- und Konkurrenzfähigkeit dient und aufgrund der technisch-wirtschaftlichen Funktion geeignet ist, als Mittel der Geschäftstätigkeit dienen zu können<sup>23</sup>.

---

13 VGer ZH 3.11.2010, ZStP 2011, 153 ff. E. 2.3.5.2.

14 BGer 16.5.2011, 2C\_907/2010.

15 Anders hatte das Bundesgericht im Urteil vom 1.3.2010, 2C\_403/2009, entschieden, in dem die steuerpflichtigen Person eine Liegenschaft (nur) parzelliert und die Parzellen daraufhin gestützt auf einen einzigen Kaufvertrag etappenweise verkauft hatte; vgl. dazu Simonek/von Ah, njus.ch 2010, 119 ff.

16 BGer 7.4.2009, 2C\_869/2008, ZStP 2009, 202 ff.

17 Dazu auch von Ah, 11 f.

18 Dazu auch hinten II.3.

19 Dazu auch hinten III.4.

20 Dazu auch hinten II.4.

21 *Art. 8 Abs. 2 StHG* und *Art. 18 Abs. 2 DBG*.

22 von Ah, 36.

23 StE 1999 B 23.1 Nr. 40, E. 3; vgl. auch von Ah, 37.

## 1.2 Liegenschaftenhändler im interkantonalen Steuerrecht

Neben dieser Abgrenzungsfunktion ist der Begriff des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Steuerrecht in verschiedener Hinsicht von Bedeutung: Zum Geschäftsvermögen des Liegenschaftenhändlers (und Generalbauunternehmers) gehörende Grundstücke bilden häufig nicht Anlagevermögen, sondern Umlaufvermögen, und deren Veräusserung stellt den eigentlichen Geschäftszweck dar<sup>24</sup>. Darauf finden besondere interkantonale Ausscheidungsregeln Anwendung (dazu hinten II.5.). Andere Regeln gelten auch bei der Anrechnung von allgemeinen Geschäftskosten auf Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken (dazu hinten IV.6.7).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Begriff des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Steuerrecht nach denselben Grundsätzen bestimmt werden, wie sie das Bundesgericht für die Umschreibung dieses Begriffs bei der direkten Bundessteuer verwendet<sup>25</sup>. Allerdings können für interkantonale Ausscheidungsfragen nicht nur natürliche Personen Liegenschaftenhändler sein, sondern auch juristische Personen. Bei den juristischen Personen sind deshalb einerseits die Immobiliengesellschaften von den Betriebsgesellschaften abzugrenzen und andererseits die Immobiliengesellschaften im engen Sinn von den gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern<sup>26</sup>. Bei der Immobiliengesellschaft im engen Sinn besteht der Zweck der Gesellschaft überwiegend im Halten von Grundstücken als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage resp. im An- und eventuellen Verkauf, in der Überbauung und in der Verwaltung von Liegenschaften, d.h., ihr Liegenschaftenbesitz dient ausschliesslich der Vermögensanlage<sup>27</sup> und wird in der Regel im Anlagevermögen gehalten. Demgegenüber bezweckt der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler, Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen Ausmass als Handelsware einzusetzen, und hält diese im Umlaufvermögen.

## 2. Im Umlauf- und im Anlagevermögen gehaltene Liegenschaften des Liegenschaftenhändlers

Geschäftsgrundstücke eines Unternehmens können im *Umlauf-* oder *Anlagevermögen* gehalten werden. Für die Zwecke der *interkantonalen* Steuerauscheidung ist bei den im Anlagevermögen gehaltenen Liegenschaften zwischen *Betriebs-* und *Kapitalanlageliegenschaften* zu unterscheiden. Betriebsliegenschaften sind Betriebs- oder Produktionsmittel eines Unternehmens<sup>28</sup>. Kapitalanlageliegenschaften sind Immobilien, die dem Unternehmen mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage dienen<sup>29</sup>. Nach bisheriger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Liegenschaft nur das eine oder das andere sein; eine «Doppelfunktion»<sup>30</sup> – beispielsweise, dass eine Kraftwerkanlage hinsichtlich der Stromerzeugung Betriebsliegenschaft und hinsichtlich eines Barwertvorteils aus einem Leasinggeschäft Kapitalanlageliegenschaft sei<sup>31</sup>, – wird verneint<sup>32</sup>. Unklar ist, wie eine gleichzeitig als Betriebs- und als Kapitalanlageliegenschaft «gemischt» genutzte Liegenschaft zu behandeln ist. Der Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen<sup>33</sup> entsprechend wäre es denkbar, auf «gemischt» genutzte Liegenschaften die Präponderanz- oder Wertzerlegungsmethode anzuwenden. Eine einheitliche Praxis dazu existiert – soweit ersichtlich – nicht. Ein Liegenschaftenhändler (und Generalbauunternehmer, der dem Liegenschaftenhändler gleichgestellt wird) hält neben Betriebsliegenschaften und (gelegentlich) Kapitalanlageliegenschaften häufig Liegenschaften im Handelsbestand (sog. *Handelsliegenschaften* oder *Handelsbestandsliegenschaften im Umlaufvermögen*). Eine Betriebsliegenschaft ist beispielsweise ein Bürogebäude, das einem Bauunternehmer als Sitz der Verwaltung und Administration dient<sup>34</sup>. Massgebend für die Anwendung der Steuerauscheidungsregeln auf den Veräusserungsgewinn ist gemäss Bundesgericht<sup>35</sup> die tatsächliche Verwendung im Veräusserungszeitpunkt und nicht etwa die (zukünft-

24 Locher/Locher, § 7, ID Nr. 37.

25 BGer 26.9.1997, StR 53 (1998) 83 E. 2c m.H. auf frühere Entscheide; so auch Höhn/Mäusli, § 28 FN 67 zu N 41; Locher/Locher, § 7, ID Nr. 42; Oertli/Zigerlig, § 33 N 85.

26 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216 StG N 97 auch zum Folgenden; zur Abgrenzung auch VGer ZH 19.12.2005, ZStP 2006, 151 (betreffend den Fall einer Versicherungsgesellschaft, welche zur Optimierung des Liegenschaftenportfolios Liegenschaften erwirbt, neu erstellt, verwaltet und verkauft).

27 BGer 31.10.1985, BGE 111 Ia 220, E. 2c.

28 Höhn/Mäusli, § 28 N 2.

29 BGer 22.6.2005, BGE 131 I 402 = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16 E. 5.3 m.H. auf Höhn/Mäusli, § 28 N 2; Schärer, 175; vgl. auch StR 60 (2005) 943.

30 BGer 22.6.2005, BGE 131 I 402 = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16, E. 5.3.

31 BGer 22.6.2005, BGE 131 I 402 = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16, E. 5.3.

32 BGer 22.6.2005, BGE 131 I 402 = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16, E. 5.3.

33 Dazu Steiner, StR 67 (2012) 158.

34 So etwa im Sachverhalt, welcher dem BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1, zugrunde liegt.

35 BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1, E. 2.1/4.1.

tige) Zweckbestimmung, welche sich in der kurz vor der Veräusserung geänderten Verbuchung widerspiegelt<sup>36</sup>. Liegenschaften, die für den Verkauf bestimmt sind und Handelsware bilden, gehören zum Umlaufvermögen<sup>37</sup>.

### 3. Ersatzbeschaffung

Die Abgrenzung zwischen Umlauf- und Anlagevermögen ist nicht nur für die interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung von Bedeutung, sondern auch bei der Ersatzbeschaffung. Beim Ersatz von *betriebsnotwendigem Anlagevermögen* im Unternehmen von Selbständigerwerbenden und von juristischen Personen können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden<sup>38</sup>. Das bisherige Erfordernis der Funktionsgleichheit von Ersatzobjekt und ausgeschiedenem Wirtschaftsgut wurde fallengelassen und damit ein eigentlicher Paradigmenwechsel von der Identitätstheorie in Richtung Reinvestitionstheorie vollzogen<sup>39</sup>. Als betriebsnotwendig gilt gemäss DBG<sup>40</sup> (das StHG enthält keine entsprechende Definition) nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen. «Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können<sup>41</sup>.»

Bezogen auf den Liegenschaftenhändler kann dies beispielsweise auf die Veräusserung seines Bürogebäudes zutreffen, sofern dieses der Leistungserstellung des *Betriebs unmittelbar dient*. Gleiches müsste auch gelten, wenn die Liegenschaft indirekt über eine Immobiliengesellschaft gehalten wird. Hingegen ist der Ersatzbeschaffungstatbestand bei einem geschäftsplanmässigen Verkauf von im *Umlaufvermögen gehaltenen Liegenschaften* eines Liegenschaftenhändlers laut Bundesgericht<sup>42</sup> nicht anwendbar. Daran änderte auch die per 1. Januar 2011 in Kraft getretene Gesetzesänderung nichts. Für Liegenschaften, die sich im Umlaufvermögen befinden, ist eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung weiterhin nicht möglich.

In seiner Entscheidung vom 2. April 2012<sup>43</sup> hatte das Bundesgericht zur Ersatzbeschaffung bei einem Liegenschaftenhändler Stellung zu nehmen. Umstritten war die Gewährung eines Steueraufschubes der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffungen auf vier von einem Liegenschaftenhändler im Jahr 2006 veräusserten Liegenschaften (fremdvermietete Mehrfamilienhäuser, die 1993 und 1998 erworben worden waren). Die Steuerbehörden hatten ihm im Jahr 1999 schriftlich zugesichert, dass diese Liegenschaften zum Geschäftsvermögen gehörten und Abschreibungen zulässig seien. Bei der Veräusserung derselben Liegenschaften interpretierte der Steuerpflichtige diese Zusicherung als Qualifikation der Anlageobjekte als betriebsnotwendig, womit die Voraussetzung für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung gegeben sei. Da sich die Zusicherung einzig auf die Zulässigkeit von Abschreibungen bezog, liess sich daraus laut Auffassung des Bundesgerichts nichts ableiten bezüglich der Veräusserung dieser Liegenschaften. Mit anderen Worten war die Zusicherung «nicht geeignet, eine Vertrauensposition auch im Falle der Ersatzbeschaffung zu begründen»<sup>44</sup>. Das Bundesgericht lehnte eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung ab. Vorliegend handle es sich um einen aus Liegenschaftenhandel und Immobilienverwaltung bestehenden gemischten Betrieb. In einem gemischten Immobilienhandels- und -verwaltungsbetrieb würden Liegenschaften, die bisher Anlagevermögen darstellten, bei ihrer Veräusserung automatisch ihre Funktion verlieren und würden zu Umlaufvermögen. Denn Liegenschaften des bisherigen Anlagevermögens, die zum Verkauf ausgeschrieben würden, dienten dem «Betrieb offensichtlich nicht mehr auf Dauer (was das Wesen des bisherigen Anlagevermögens ausmacht) und wechseln zum Umlaufvermögen. In diesem Sinne gibt die Art des Aktivums oder seine Beschaffenheit noch nicht Auskunft über die Zuordnung, sondern massgebend ist der Verwendungszweck»<sup>45</sup>, begründet das Bundesgericht weiter.

36 Vgl. BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1; bestätigt in BGer 18.4.2005, 2P.141/2004, E. 3.6.

37 BGer 16.5.2011, 2C\_50/2011 = StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8, E. 2.1.

38 Art. 30 Abs. 1 und Art. 64 Abs. 1 DBG, Art. 8 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 4 StHG.

39 Dazu auch Gadola/Kuhn/Sebestyen, StR 64 (2009) 540.

40 Art. 30 Abs. 3 und Art. 64 Abs. 3 DBG.

41 Reich/Züger, Art. 30 DBG N 6.

42 BGer 2.9.1987, NStP 41 (1987) 174; Locher, Art. 30 DBG N 10.

43 BGer 2.4.2012, 2C\_107/2011.

44 BGer 2.4.2012, 2C\_107/2011, E. 4.4 in fine.

45 BGer 2.4.2012, 2C\_107/2011, E. 4.3.

Das Bundesgericht verkennt dabei, dass Liegenschaften, die bisher während vieler Jahre Anlagevermögen und Bestandteil des Geschäftsbereichs Immobilienverwaltung bildeten, nicht bloss deshalb ihren Zweck ändern, weil sie veräussert werden sollen. Anders wäre die Situation zu beurteilen, wenn die Liegenschaften während Jahren als Handelsliegenschaften gehalten worden wären und man sie bei geeigneter Gelegenheit zu verkaufen plante. Die Veräusserung einer *reinen Kapitalanlageliegenschaft* durch einen Liegenschaftenhändler darf nicht anders beurteilt werden als die Veräusserung einer Kapitalanlageliegenschaft eines sonstigen Unternehmens, bei der es für die Anwendung des Ersatzbeschaffungstatbestands an der Betriebsnotwendigkeit der Liegenschaft fehlt<sup>46</sup>.

#### 4. Privatentnahme

##### 4.1 Steuersystematische Realisation

Überträgt ein Selbständigerwerbender einen Vermögensgegenstand vom Geschäfts- ins Privatvermögen, bleibt er nach wie vor dessen Rechtsträger<sup>47</sup>. Zivilrechtlich betrachtet wird nichts veräussert; der Vermögenswert scheidet nicht aus der Vermögenssphäre des Rechtsträgers aus. Auch aus steuerrechtlicher Sicht wird nichts «echt» realisiert. Da das Steuerrecht die Gewinne auf den Vermögensgegenständen im Geschäfts- und Privatvermögen jedoch unterschiedlich behandelt, bedarf es bei Überführung eines Vermögensgegenstandes vom Geschäfts- ins Privatvermögen eines steuersystematischen «Zugreifens» (sog. Privatentnahme<sup>48</sup>). Dabei ist über die stillen Reserven auf dem ins Privatvermögen entnommenen Vermögensgegenstand abzurechnen.

Eine Privatentnahme muss auch für den gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler möglich sein. Massgebend ist, dass die entnommenen Liegenschaften geeignet sind, fortan Privatvermögen zu bilden, und nicht weiterhin einer gewerbsmässigen Tätigkeit dienen sollen. Einzelne Kantone haben die Möglichkeit der Privatentnahme von Liegenschaften durch Liegenschaftenhändler indessen stark eingeschränkt. Als Beispiel sei der Kanton Luzern erwähnt: Er lässt eine Privatentnahme bei Aufgabe des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels nur zu, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind<sup>49</sup>:

- (1) der Liegenschaftenhändler hat nur noch eine/vereinzelte Liegenschaft(en) des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels,
- (2) der Liegenschaftenhändler erklärt ausdrücklich, den gewerbsmässigen Handel aufzugeben und die Liegenschaft(en) als langfristige Kapitalanlage behalten zu wollen,
- (3) der Liegenschaftenhändler ist bei Überführung mindestens 60 Jahre alt,
- (4) die Liegenschaft(en) eignet/eignen sich als langfristige private Vermögensanlage (überbautes, vermietetes Objekt im Alleineigentum des Liegenschaftenhändlers, welches einen laufenden Ertragsüberschuss zu generieren vermag),
- (5) während der fünf, der Privatentnahme folgenden Jahre erfolgt keine Veräusserung dieser Liegenschaft(en),
- (6) es wird eine diesbezügliche Erklärung unterzeichnet.

Man mag Verständnis dafür haben, dass in der Veranlagungspraxis bestimmte Regeln dienlich sind, sie bedürfen jedoch einer gesetzlichen Grundlage. Für die vorliegende Einschränkung der Privatentnahme fehlt eine solche, insbesondere lässt sich nirgends eine Grundlage für ein Mindestalter des überführenden Händlers oder eine nachträgliche fünfjährige Sperrfrist auf den überführten Liegenschaften entnehmen.

##### 4.2 Steueraufschub in Art. 18a DBG

Im *dualistischen System* löst die *Privatentnahme einer Liegenschaft* aus dem Geschäftsvermögen nicht nur wie im *monistischen System* die Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen aus, sondern auch die *Besteuerung sämtlicher stiller Reserven*, d.h. der Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Einkommenssteuerwert der Liegenschaft<sup>50</sup>. Die dabei anfallende Einkommenssteuer kann beträchtlich sein. Dem Steuerpflichtigen fliessen aus der Privatentnahme keine liquiden Mittel zu, mit denen er die Einkommenssteuer begleichen könnte. Der Über-

46 VGer SZ 27.3.1997, StPS 15, 73; weiterführend dazu Bauer/Harbecke, ST 85 (2011) 490 ff.

47 Dazu und zum Folgenden von Ah, 83 m.w.H.

48 Reich, Art. 18 DBG, N 32.

49 Luzerner Steuerbuch, § 25 Nr. 4, Ziff. 4.2.

50 Auch zum Folgenden von Ah, 91.



legung folgend, wo kein Geld fliesst, soll auch keine Steuer erhoben werden, wurde deshalb im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II für die Privatentnahme von Liegenschaften ein neuer *Aufschubtatbestand* geschaffen: Bis zum 31. Dezember 2010 galt für die Kantone mit dualistischem System, dass die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert (Einkommenssteuerwert) bei der Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen abzurechnen ist.

Per 1. Januar 2011 trat mit *Art. 18a DBG* bzw. *Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG* ein neuer Aufschubtatbestand in Kraft. Er ermöglicht im dualistischen System (auch unter dem DBG), die Besteuerung aufzuschieben bis zur (tatsächlichen) *Veräusserung der Liegenschaft*. Im Fall eines Aufschubs wird bei Überführung einer Liegenschaft ins Privatvermögen nur noch auf den *wieder eingebrachten Abschreibungen* abgerechnet. Voraussetzung ist, dass es sich um eine Liegenschaft des *Anlagevermögens* handelt. Soweit Liegenschaften eines Liegenschaftenhändlers für den Verkauf bestimmt sind und Handelsware bilden (*Umlaufvermögen*), bleibt ihm *Art. 18a DBG* bzw. *Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG* mithin verwehrt<sup>51</sup>.

Obwohl eine Liegenschaft nach der Überführung (mit Steueraufschub) zwar *Privatvermögen* darstellt, was zur Folge hat, dass weder Abschreibungen noch Aufwertungen möglich sind und die laufenden Liegenschaftserträge als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen gelten, unterliegen künftige Wertsteigerungen der Liegenschaft bis zum Zeitpunkt der Veräusserung weiterhin der Besteuerung. Und im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt der Steuerpflichtige *Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit*.

#### 4.3 Milderung der Liquidationsgewinnbesteuerung bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

##### a) Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Stille Reserven werden in einem Unternehmen meist im Laufe vieler Jahre akkumuliert. Die Progressionswirkung im Besteuerungszeitpunkt kann zu einer Steuerbelastung führen, die im Vergleich zur Steuerentlastung bei Bildung der stillen Reserven stossend hoch sein kann. Vonseiten der Wirtschaft wurde deshalb eine Milderung dieser Belastung gefordert. Bundesrat und Parlament trugen dieser Forderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II mit einer neuen gesetzlichen Bestimmung zur Milderung der Besteuerung bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (*Art. 37b DBG* bzw. *Art. 11 Abs. 5 StHG*) Rechnung<sup>52</sup>. *Art. 37b DBG* und *Art. 11 Abs. 5 StHG* traten per 1. Januar 2011 in Kraft. Sie stipulieren Folgendes:

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem *vollendeten 55. Altersjahr* oder wegen *Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben*, so ist die Summe der in den *letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen* zu besteuern. *Tatsächlich geleistete Einkaufsbeiträge in die Vorsorge* resp. sog. *fiktive Einkaufsbeiträge* sind abziehbar. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird für die Belange der *direkten Bundessteuer* zu einem *Fünftel des ordentlichen Satzes* besteuert, für die *Staats- und Gemeindesteuern* bestimmt sich die Milderung nach dem jeweiligen Steuerrecht (*Tarifhoheit* der Kantone). Die gleiche Satz-milderung gilt auch für den *überlebenden Ehegatten*, die anderen *Erben* und *Vermächtnisnehmer*, sofern sie das übernommene *Unternehmen nicht fortführen* und die steuerliche Abrechnung spätestens *fünf Kalenderjahre* nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers erfolgt.

Die Abgrenzungsfrage, wann eine selbständige Erwerbstätigkeit weitergeführt und wann eine solche als aufgeben betrachtet wird, stellt sich v.a. bei einer schrittweisen Reduktion des Arbeitspensums über mehrere Jahre hinweg. Eine ausnahmslose *vollständige* Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird jedoch nicht verlangt, könnten doch so all jene, die lediglich noch in einem kleinen Umfang einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, *Art. 37b DBG* erst geltend machen, wenn sie auch diese Tätigkeit definitiv aufgegeben haben<sup>53</sup>. Das *KS ESTV vom 3.11.2012 Nr. 28*<sup>54</sup> hält fest, dass eine andauernde geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtung und ohne Personal nicht schädlich sei. Die Grenze für die Geringfügigkeit liegt laut *KS ESTV Nr. 28* – abstellend auf *Art. 2 Abs. 2 BVG* – bei einem mutmasslichen jährlichen Nettoeinkommen von derzeit (Stand 2012) CHF 20880<sup>55</sup>.

51 Balaban/Ettlin, ST 84 (2010) 399.

52 Dazu und zum Folgenden auch von Ah, 228 ff.

53 Holenstein/Lauber, ST 83 (2009) 339.

54 Ziff. 2.1.

55 Dazu auch Balaban/Ettlin, ST 84 (2010) 400.

## b) Verhältnis zum Steueraufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG

Bei Überführung einer Liegenschaft ins Privatvermögen werden die wieder eingebrachten Abschreibungen im Zeitpunkt der Überführung besteuert. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven (Wertzuwachsgegninn) kann laut Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG aufgeschoben werden bis zur Veräusserung der Liegenschaft<sup>56</sup>. Fallen die wieder eingebrachten Abschreibungen in den letzten beiden Geschäftsjahren an und ist die Überführung Bestandteil der Liquidation, kann diesbezüglich die Milderung beansprucht werden. Liegt der spätere Realisierungszeitpunkt der übrigen stillen Reserven (Wertzuwachsgegninn) ausserhalb der letzten beiden Geschäftsjahre, kann die Milderung nicht beansprucht werden, da die Reserven nicht in diesen beiden Geschäftsjahren realisiert werden, was laut Wortlaut von Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG erforderlich ist<sup>57</sup>. Werden die übrigen stillen Reserven (Wertzuwachs) jedoch innerhalb der letzten beiden Geschäftsjahre realisiert, ist das Realisationszeitpunkterfordernis erfüllt und die Milderung kann beansprucht werden<sup>58</sup>. Voraussetzung ist auch hier, dass die Überführung Bestandteil der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist.

## 5. Interkantonale Ausscheidungsregeln zum (gewerbsmässigen) Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer

### 5.1 Allgemeines

Im interkantonalen Steuerrecht werden *Liegenschaftenhändler* und *Generalbauunternehmer* trotz unterschiedlicher Tätigkeit für die Steuerauscheidung der Liegenschaften gleich behandelt<sup>59</sup>. Der Generalbauunternehmer beschäftigt sich nicht nur mit dem Handel von Liegenschaften, sondern primär mit der Planung und Erstellung von Bauprojekten auf fremde und eigene Rechnung<sup>60</sup>. Die von ihm gehaltenen Liegenschaften stellen oft *Projektliegenschaften* dar.

Für die von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern im *Anlagevermögen* gehaltenen *Betriebsliegenschaften* und *Kapitalanlageliegenschaften* gelten dieselben Ausscheidungsregeln wie für andere Unternehmen<sup>61</sup>. Für die im *Umlaufvermögen* gehaltenen Liegenschaften (Handels- und Projektliegenschaften) gelten indessen besondere Ausscheidungsregeln, abhängig davon, ob das Unternehmen im Liegenschaftskanton über eine *Betriebsstätte verfügt oder nicht*<sup>62</sup> (s. auch Übersicht am Ende von II.5.3.d).

Eine *Betriebsstätte* liegt vor, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsstätte, wie sie im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht gelten, erfüllt sind<sup>63</sup>. Grundsätzlich verfügt ein Unternehmen dort über eine Betriebsstätte, wo es ständige Einrichtungen besitzt, mittels derer ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Unternehmenstätigkeit erbracht wird. Das blosse Eigentum an einem Grundstück begründet noch keine Betriebsstätte. Gewerbsmässige Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer haben deshalb im Liegenschaftskanton häufig keine Betriebsstätte<sup>64</sup>.

### 5.2 Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätten

#### a) Vermögen/Kapital

Für die Vermögens- und Kapitalbesteuerung werden die *Aktiven objektivmässig* zugerechnet und die *Schulden proportional* nach Lage der Aktiven verlegt<sup>65</sup>.

#### b) Laufender Ertrag/Gewinn

Die *laufenden Bruttoerträge* und die *Gewinnungskosten*, d.h. Unterhalts- und allgemeine Verwaltungskosten sowie allfällige Abschreibungen<sup>66</sup> werden *objektivmässig* dem Liegenschaftskanton zugeordnet<sup>67</sup>. Die Schuldzinsen wer-

56 Dazu und zum Folgenden auch von Ah, 233.

57 KS ESTV Nr. 28, Ziff. 2.4.1.

58 Gl. M. Lang, FStR 2008, 121 f.; KS ESTV Nr. 28, Ziff. 2.4.1.

59 Oertli/Zigerlig, § 33 N 83.

60 Oertli/Zigerlig, § 33 N 87 f. auch zum Folgenden.

61 Weiterführend dazu Oertli/Zigerlig, § 33 N 92 m.w.H.

62 Höhn/Mäusli, § 28 N 41 ff. auch zum Folgenden.

63 Locher/Locher, § 7, IB Nr. 24 und 27.

64 Höhn/Mäusli, § 28 N 43.

65 Oertli/Zigerlig, § 33 N 95, 98.

66 BGer 5.12.1985, BGE 111 Ia 318.

67 Höhn/Mäusli, § 28 N 45; Oertli/Zigerli, § 33 N 99.

den gemäss neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung<sup>68</sup> auch bei den Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern *proportional* nach Lage der Aktiven zugewiesen und nicht mehr wie früher objektmässig verteilt<sup>69</sup>. Der vom Liegenschaftskanton zu übernehmende Anteil an den allgemeinen Unkosten resp. Verwaltungskosten wird aus Praktikabilitätsgründen in der Regel pauschal mit 5% des Bruttomietetrags der jeweiligen Liegenschaft angesetzt<sup>70</sup>.

Bei Liegenschaftenhändlern in der Rechtsform eines *Einzelunternehmens* sind Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse (1) zunächst von den übrigen Kantonen mit Nettovermögensertrag zu tragen und, (2) soweit dies nicht reicht, auf das übrige Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verlegen<sup>71</sup>.

Bei Liegenschaftenhändlern in der Rechtsform einer *juristischen Person* oder einer *Personengesellschaft* sind Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse (1) zunächst mit übrigen Erträgen im jeweiligen Kanton, (2) sodann mit dem Betriebsgewinn im Sitzkanton und, (3) soweit dies nicht reicht, mit Erträgen in reinen Liegenschaftskantonen zu verrechnen<sup>72</sup>.

### c) Veräusserungsgewinn

*Wertzuzwachs*gewinne und *wieder eingebrachte Abschreibungen* (Buchgewinne) auf Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern, welche über keine Betriebsstätte verfügen, sind in vollem Umfang im Liegenschaftskanton steuerbar<sup>73</sup>. Die *objektmäßige* Zuweisung der wieder eingebrachten Abschreibungen ist das Pendant der objektmäßigen Zuweisung der früheren Abschreibungen an den Liegenschaftskanton. Die Gewinne unterliegen – je nach Kanton und Besteuerungssystem – im Umfang der Wertzuzwachsgerinne der Grundstückgewinnsteuer und im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (monistisches System wie z.B. im Kanton Zürich) oder vollumfänglich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (dualistisches System wie z.B. im Kanton St. Gallen).

Einige Kantone (Appenzell Innerrhoden, St. Gallen, Solothurn, Zug), die das dualistische System kennen, erheben auf Liegenschaftengewinnen von *ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern* die Grundstückgewinnsteuer, während derartige Gewinne bei Liegenschaftenhändlern mit Sitz im Kanton der Einkommenssteuer unterliegen<sup>74</sup>. Eine solche unterschiedliche Behandlung verletzt das *Schlechterstellungsverbot* und das *Gleichbehandlungsgebot*. Das Bundesgericht<sup>75</sup> schützte diese Behandlung zunächst. Mit seiner Entscheid vom 21. Dezember 2010<sup>76</sup> betreffend den Kanton Luzern entschied es nun jedoch, eine solche unterschiedliche Besteuerung verstosse gegen die erwähnten Grundsätze und sei nicht länger zu rechtfertigen. Der Kanton Luzern passte daraufhin sein Steuergesetz per 1. Januar 2011 an<sup>77</sup>. Die eingangs erwähnten Kantone werden ihre gesetzlichen Grundlagen ebenfalls anpassen müssen.

Der Liegenschaftskanton hat sämtliche direkt mit dem *Verkauf zusammenhängenden Aufwendungen* zu übernehmen. Kaufs- und Verkaufsaufwendungen sowie Handänderungssteuern sind abzugsfähige Aufwendungen<sup>78</sup>.

68 Betreffend natürliche Personen als Liegenschaftenhändler: BGer 3.11.2006, *BGE 133 I 19*, E. 6; betreffend eine Immobilienaktiengesellschaft: BGer 15.12.2006, 2P.120/2006, StR 62 (2007) 299 E. 4.1 f.

69 Das Bundesgericht statuierte in seiner Entscheid vom 3.11.2006 (*BGE 133 I 19*) eine Praxisänderung im Zusammenhang mit der Schuldzinsenverlegung bei interkantonalen Liegenschaftenhändlern. Es entschied, dass grundsätzlich daran festzuhalten ist, dass dem Liegenschaftskanton die Gesamtheit der Liegenschaftenerträge und -gewinne zur ausschliesslichen Besteuerung zustehe, dies jedoch nicht bedeute, dass dieser den Steuerpflichtigen zu einem höheren als dem erzielten Einkommen besteuern dürfe. Der Besteuerung durch den Liegenschaftskanton seien nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung insofern Grenzen gesetzt, als sie auf die Situation des Steuerpflichtigen und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Rücksicht zu nehmen habe. Mit dem früheren System der objektmäßigen Ausecheidung konnte nur schwer sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige im interkantonalen Verhältnis auch tatsächlich sämtliche Schuldzinsen zum Abzug bringen konnte. In Ausdehnung seiner Rechtsprechung vom 4.11.2004 (*BGE 131 I 249*, E. 6.3) wurde das allgemeine (quotenmässige) System des Abzuges der Schuldzinsen *proportional* zu den Aktiven ausgedehnt und gilt auch für Liegenschaftenhändler.

70 Locher/Locher, § 7, ID Nr. 25.37.

71 Oertli/Zigerlig, § 33 N 104.

72 Oertli/Zigerlig, § 33 N 103 mit Bsp.

73 BGer 21.12.2010, *BGE 137 I 145*, E. 4.2; Oertli/Zigerlig, § 33 N 108.

74 Oertli/Zigerlig, § 33 N 109.

75 BGer 26.2.2002, 2P.173/2001, E. 2b.

76 BGer 21.12.2010, *BGE 137 I 145*, E. 4.3.

77 Ziff. 2 von § 1 Abs. 2 GGStG LU wurde per 1. Januar 2011 gestrichen.

78 Dazu hinten IV.6.7; Locher, § 7 ID Nr. 40, 41 und 43.

Sodann übernimmt der Liegenschaftskanton auch einen Anteil an den allgemeinen *Verwaltungskosten*<sup>79</sup>. Diese werden in der Praxis im Sinne einer pauschalen Berechnung häufig mit 5% des Bruttoveräusserungserlöses angesetzt<sup>80</sup>. Es bleibt jedoch dem Steuerpflichtigen unbenommen, im Einzelfall darzutun, dass der Pauschalsatz nicht genügt, um die tatsächlich angefallenen Aufwendungen zu decken. Das Bundesgericht liess auch schon einen Pauschalabzug von 8% des Bruttoveräusserungserlöses zum Abzug zu<sup>81</sup>.

Bei den juristischen Personen – nicht aber bei natürlichen Personen – gehört die auf dem jeweiligen Gewinn erhobene Grundstückgewinnsteuer zu den abzugsfähigen Kosten<sup>82</sup>.

#### d) Veräusserungsverlust

Verluste aus der Veräusserung von Liegenschaften sind zunächst *innerhalb des Liegenschaftskantons* und mit im *gleichen Jahr erzielten Grundstückgewinnen*<sup>83</sup> zu verrechnen<sup>84</sup>, auch wenn der jeweilige Kanton eine Grundstückgewinnsteuer erhebt, welche diese Verlustverrechnung nicht vorsieht<sup>85</sup>. Ein verbleibender Verlustüberschuss geht nach neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung<sup>86</sup> und, wie es verschiedene Autoren<sup>87</sup> bereits früher postulierten, primär zu Lasten des *Wohnsitz-* bzw. *Sitzkantons* und subsidiär zu Lasten *reiner Liegenschaftskantone*<sup>88</sup>.

#### e) Übernahme von Geschäftsverlusten

Laut jüngerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben reine Liegenschaftskantone subsidiär nicht nur Verluste aus anderen Liegenschaftskantonen, sondern auch *Geschäftsverluste* zu übernehmen<sup>89</sup>.

### 5.3 Liegenschaftenhändler mit Betriebsstätten

#### a) Vermögen/Kapital

Die zum *Umlaufvermögen* gehörenden Handelsliegenschaften werden *objektmassig* auf den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone zugeteilt<sup>90</sup>. Die *Schulden* (inkl. jener, die durch Liegenschaften gesichert sind) werden *proportional* nach Lage der Aktiven verlegt.

#### b) Laufender Ertrag/Gewinn und Wertzuwachsgeinn von Liegenschaften im Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkanton

Bei Liegenschaftenhändlern mit Betriebsstätte bestehen unterschiedliche Regeln für die Liegenschaften, welche im *Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkanton* oder in einem *reinen Liegenschaftskanton* belegen sind. Während für Letztere dieselben Regeln wie für einen Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätte gelten (dazu vorne II.5.2.b), gilt für Erstere Folgendes:

Der *laufende Ertrag/Gewinn* von Liegenschaften im Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- und Geschäftsortkanton bildet Bestandteil des Gewinns des interkantonalen Unternehmens, sofern dieser Gewinn im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erzielt wird. Der Gewinn ist nach den Ausscheidungsregeln eines interkantonalen Unternehmens nach *Quoten* anhand von Hilfsfaktoren (z.B. Aktiven oder Umsätze) zu verlegen.

79 Weiterführend dazu hinten IV.6.7.h.

80 Locher/Locher, § 7, ID Nr. 38; bestätigt in BGer 4.4.2011, 2C\_689/2010, E. 2.2, Richner, ASA 80 (2011/12) 361 ff.

81 Locher/Locher, § 7, ID Nr. 38 m.H. auf 33 und auch zum Folgenden Ein Abzug von weniger als 5% sei jedoch, so das Bundesgericht, nur aus besonderen Gründen zu rechtfertigen.

82 Locher/Locher, § 9, II Nr. 18, 20; dazu auch Kuhn/Brülisauer, Art. 25 StHG N 11.

83 Gemäss BGer v. 19.6.2000 kann ein Veräusserungsverlust auch mit einem Gewinn aus dem Verkauf der Aktien einer Immobiliengesellschaft mit Sitz im gleichen Kanton verrechnet werden, Locher/Locher, § 7, ID Nr. 46.

84 Zuppinger, FS Höhn, 495 m.w.H. auf BGer 27.4.1966, BGE 92 I 198.

85 BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1 m.H. auf Locher, § 7, ID Nr. 47, BGer 26.2.2002, 2P.173/2001; so auch BGer 4.4.2011, 2C\_689/2010.

86 Auch erwähnt in KS SSK Nr. 27 v. 15.3.2007, Ziff. 3.2.1 und 3.2.2.

87 Zuppinger, 31; Höhn/Mäusli, § 28 N 56; Gurtner, ST 63 (1989) 48.

88 So bereits BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2, weiterentwickelt in BGer 8.5.2006, BGE 132 I 220 und BGer 4.4.2011, 2C\_689/2010 = StE 2011 A 24.43.1 Nr. 22, E. 4.1.; dazu auch hinten IV.6.8.

89 Oertli/Zigerlig, § 33 N 121.

90 Oertli/Zigerlig, § 33 N 123 auch zum Folgenden.

Der *Buchgewinn* bzw. die wieder eingebrachten Abschreibungen von Handelsbestands- und Betriebsliegenschaften im Betriebsstätte- oder Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkanton bilden ebenfalls Bestandteil des *quotal* zu verlegenden Unternehmensgewinns, sofern der Gewinn im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erzielt wird<sup>91</sup>. Seit der Abkehr des Bundesgerichts vom Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen und ungeschmälernten Besteuerung zusteht<sup>92</sup>, erfolgt die Verlegung eines allfälligen Gewinnungskostenüberschusses (Aufwandüberschuss) bei Liegenschaften im Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkanton zunächst in denselben Kanton (Belegenheitskanton). Das *Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) Nr. 27* vom 15. März 2007 hält fest, dass Gewinnungskostenüberschüsse aus dem Hauptsteuerdomizilkanton primär dem allfälligen Geschäftsort- oder den Betriebsstättekantonen zur Übernahme zuzuweisen seien und die (reinen) Liegenschaftskantone erst subsidiär damit belastet werden sollen<sup>93</sup>. *Wertzuwachsgerinne* auf einer im Betriebsstättekanton gelegenen *Betriebsliegenschaft* sind gemäss Bundesgerichtsentscheid vom 19. November 2004<sup>94</sup> dem Belegenheitskanton objektmässig zuzuweisen. Dasselbe muss sinngemäss für Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton und für *Handelsbestandsliegenschaften* gelten<sup>95</sup>.

**c) Laufender Ertrag/Gewinn und Wertzuwachs- und Buchgewinn von Liegenschaften ausserhalb eines Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkantons**

Erträge und Gewinne auf Liegenschaften des Umlaufvermögens, welche ausserhalb eines Betriebsstätte-, Wohnsitz-, Sitz- oder Geschäftsortkantons gelegen sind, sind *gleich zu behandeln wie Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern ohne Betriebsstätten*, d.h., sie sind *objektmässig* zuzurechnen (dazu vorne II.5.2). *Schuldzinsen* sind *proportional* nach Lage der Aktiven zu verlegen.

**d) Veräusserungsgewinn und Geschäftsverlust**

Das Bundesgericht hielt in seinem Entscheid vom 19. November 2004<sup>96</sup> fest, dass ein Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft in einem Betriebsstättekanton interkantonal mit Geschäftsverlusten zu verrechnen sei<sup>97</sup>, da Betriebsliegenschaften zum betriebsnotwendigen Vermögen gehören und der Leistungserstellung dienen, weshalb sich eine Verpflichtung des Liegenschaftskantons, am Geschäftsergebnis zu partizipieren, sachlich begründen liesse<sup>98</sup>. Im erwähnten Entscheid ging es um den Wertzuwachsgerinne auf einer Betriebsliegenschaft eines Liegenschaftenhändlers. Das Gericht erwog, dass der Gewinn dem Belegenheitskanton grundsätzlich zur ausschliesslichen Besteuerung zustehe, dieser jedoch einen allfälligen Geschäftsverlust anrechnen müsste. Diese Rechtsprechung wurde am 18. April 2005<sup>99</sup> weitergeführt, als der Kanton des Nebensteuerdomizils den Gewinnungskostenüberschuss einer Privatliegenschaft im Kanton des Hauptsteuerdomizils zu übernehmen hatte. Mit Entscheid vom 8. Mai 2006<sup>100</sup> wurde sodann einem Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil der Kapitalanlageliegenschaft) der Verlust am Hauptsteuerdomizil angelastet.

Mit Entscheid vom 22. März 2011<sup>101</sup> führte das Bundesgericht seine neue Praxis zur Steuerauscheidung bei Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis konsequent weiter und liess die Verrechnung von ausserkantonalen Geschäftsverlusten auch mit Grundstückgewinnen auf Handelsliegenschaften eines Liegenschaftenhändlers zu<sup>102</sup>. Dies hat zur Konsequenz, dass die Kantone auch bei Liegenschaftenhändlern solche Verluste mit im gleichen Jahr im gleichen Kanton erzielten Wertzuwachsgerinnen aus anderen Liegenschaftsveräusserungen verrechnen müs-

91 Höhn/Mäusli, § 28 N 59. Für eine Betriebsliegenschaft in einem Betriebsstättekanton vom Bundesgericht bestätigt in BGer 19.11.2004, *BGE 131 I 249* = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1.

92 Sog. «Aktivierungs»-Praxis; vgl. Höhn/Mäusli, § 21 N 19.

93 *KS SSK Nr. 27*, Ziff. 3.1.3 und 3.2.2.

94 BGer 19.11.2004, *BGE 131 I 249* = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1, E. 5.3.

95 Oertli/Zigerlig, § 33 N 127; anders in Bezug auf Handelsbestandsliegenschaften noch BGer 19.11.2004, *BGE 131 I 249* = StE 2005 A 24.43.2 Nr., E. 4.3.

96 BGer 19.11.2004, *BGE 131 I 249* = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1, E. 6.

97 Weiterführend dazu hinten IV.5.8.c.

98 BGer 19.11.2004, *BGE 131 I 249* = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1, E. 6.3.

99 BGer 18.4.2005, *BGE 131 I 285*.

100 BGer 8.5.2006, *BGE 132 I 220*.

101 BGer 22.3.2011, *2C\_375/2010*.

102 Vgl. auch Oertli/Zigerlig, § 33, N 121.

sen, auch wenn eine solche Verlustverrechnung im kantonalen Recht nicht vorgesehen ist. Ein Verlustüberschuss ist im laufenden Geschäftsjahr subsidiär von reinen Liegenschaftskantonen zu übernehmen<sup>103</sup>.

Gestützt auf die oben erwähnte neue bundesgerichtliche Rechtsprechung publizierte die *Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) das Kreisschreiben Nr. 27* vom 15. März 2007, nach dessen Ziff. 3.1.4 in den Liegenschaftskantonen die (Geschäfts-)Verluste mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens verrechnet werden, unabhängig davon, ob diese Gewinne mit der Einkommens- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Nicht massgebend sei dabei, ob die Grundstückgewinne das Anlage- oder das Umlaufvermögen betreffen.

<b>Übersicht über die interkantonalen Ausscheidungsregeln für Liegenschaftenhändler</b>			
	Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätte	Liegenschaftenhändler mit Betriebsstätte	
		Sitz- und Betriebsstätte-kanton	übrige Kantone
<b>Vermögen/Kapital</b>			
Aktiven	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Schulden	proportional nach Lage der Aktiven	proportional nach Lage der Aktiven	proportional nach Lage der Aktiven
<b>Laufender Ertrag/Gewinn von Handelsliegenschaften</b>			
Erträge Inkl. Gewinnungskosten Abschreibungen	objektmässig	quotenmässig	objektmässig
Schuldzinsen	proportional nach Lage der Aktiven	quotenmässig	proportional nach Lage der Aktiven
Aufwandüberschuss	1. Verrechnung mit übrigen Erträgen im Liegenschaftskanton 2. zulasten des Betriebsergebnisses des Sitzkantons 3. zulasten reiner Liegenschaftskantone		
<b>Veräusserungsgewinn von Handelsliegenschaften</b>			
Wertzuwachsge Gewinn	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Buchge Gewinn	objektmässig	quotenmässig	objektmässig

### III. Ermittlung des laufenden Ertrags/Gewinns aus Geschäftsgrundstücken

#### 1. Allgemeines

Neben der Besteuerung des Liegenschaftenhändlers befasst sich die vorliegende Publikation auch mit der *Ermittlung des Gewinns aus Grundstücken von Unternehmen*. Der Begriff Gewinn aus Grundstücken wird häufig im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer verwendet. Aus Geschäftsgrundstücken resultieren jedoch nicht nur Veräusserungsgewinne, welche im Rahmen des WertzuwachsgeWINNES der Grundstückgewinnsteuer unterliegen können, sondern auch *laufende Erträge*, wie z.B. Miet- oder Pachterträge. Ihre Ermittlung ist hiernach in den wesentlichen Zügen darzulegen. Anschliessend wird auf die wichtigsten Aspekte der Ermittlung von Veräusserungsgewinnen eingegangen.

103 BGer 19.11.2004, BGE 131 I 249 = StE 2005 A 24.43.2 Nr. 1; Locher, § 7 I D, Nr. 48.

## 2. Bruttoertrag

Die laufenden Erträge aus Grundstücken des Geschäftsvermögens (z.B. Mietzinsen, Pachtzinsen) stellen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Selbständigerwerbenden oder Bestandteil des Geschäftsgewinns der juristischen Person dar und unterliegen der direkten Bundessteuer und – sowohl im monistischen als auch im dualistischen System – der kantonalen Einkommens- resp. Gewinnsteuer. Der Mietwert der selbstgenutzten Liegenschaften gilt im Privatvermögensbereich als steuerbares Einkommen. Im Geschäftsvermögensbereich ist dies vorbehaltlich der Praxis verschiedener Kantone zur Besteuerung von Grundstückserträgen von Holdinggesellschaften<sup>104</sup> nicht der Fall. Unter Ertrag aus einer Liegenschaft ist doppelbesteuerungsrechtlich jegliches Einkommen zu verstehen, das eine Person aus einem Grundstück erzielt, über das sie aufgrund von Eigentum oder eines anderen Rechts verfügen kann<sup>105</sup>. In Abweichung davon hat das Bundesgericht mit Bezug auf den Ertrag aus einer «lease-and-lease-back-Vereinbarung» für Kraftwerkanlagen im Jahr 2005 entschieden<sup>106</sup>, dass ein bei der Eigentümerin der Anlagen dadurch entstehender Ertrag<sup>107</sup> nicht Liegenschaftenertrag, sondern Betriebsertrag darstelle (relevant war diese Frage mit Bezug auf die interkantonale Ausscheidung).

Fragen ergeben sich auch, wenn eine Aktiengesellschaft, deren Zweck das Halten von Immobilien ist, eine Immobilie im Interesse der Aktionäre hält. Einen solchen Fall – es ging um eine im Interesse des Aktionärs gehaltene Villa (Liebhaberobjekt in St. Moritz) – hatte das Bundesgericht Ende 2002 zu beurteilen. Nach Ansicht des Bundesgerichts stellen die Aufwendungen (Unterhaltskosten) für die Villa privaten Lebensunterhalt einer nahestehenden Person dar und sind nicht geschäftsmässig begründet, wenn den Umständen nach zu schliessen sei, dass der Erwerb zu Privat- und nicht zu Geschäftszwecken erfolgte<sup>108</sup>. Die Ausgaben wurden bei der Gesellschaft nicht zum Abzug zugelassen. Der Entscheid wurde von Reich/Waldburger<sup>109</sup> kritisiert. Sie stellen zu Recht fest, dass das Halten der Liegenschaft vom Gesellschaftszweck gedeckt ist, es sich somit um eine Geschäftsliegenschaft handelt und demnach auch Unterhaltsaufwendungen, die für die Liegenschaft in guten Treuen getätigt werden, geschäftsmässig begründete und deshalb abziehbare Aufwendungen bilden. Das wiederum hiesse jedoch nicht, dass nicht eine Gewinnausschüttung in dem Umfang vorliege, in dem zwischen dem Entgelt des Aktionärs für die Benutzung der Liegenschaft und den Aufwendungen der Gesellschaft ein Missverhältnis bestehe. Zu korrigieren sei deshalb nicht aufwandseitig (wie das Bundesgericht festhielt), sondern ertragsseitig. Der Aktionär hat der Gesellschaft einen Mietzins zu entrichten, der dem Drittvergleich standhält<sup>110</sup>.

## 3. Betriebskosten

Zu den Betriebskosten für Liegenschaften gehören die Kosten für den Liegenschaftenerhalt, Abgaben (z.B. Wasserzins, Kehrtafelfuhr, Liegenschaftsteuer), Prämien für im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehende Versicherungen und Verwaltungskosten (Honorar für Liegenschaftsverwaltung, Kosten der Vermietung, Kosten von Prozessen mit Mietern etc.)<sup>111</sup>. Zum Abzug zugelassen werden in der Regel nur die effektiven Kosten; der Pauschalabzug wird bei im Geschäftsvermögen gehaltenen Liegenschaften regelmässig nicht gewährt.

## 4. Abschreibungen

Für Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmen über den Bilanzstichtag hinaus wirtschaftlich zur Verfügung stehen und einen künftigen Nutzen aufweisen, besteht steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht<sup>112</sup>. Gegenstück dazu bilden die Abschreibungen, mit denen der Abnahme des Nutzens periodisch Rechnung getragen wird. Voraussetzungen für die Abschreibung von Gegenständen des Geschäftsvermögens sind die geschäftsmässige Begründetheit

104 Dazu hinten III.7.1.

105 BGer 2.12.1996 = StE 1997 A 24.34 Nr. 1: In casu wurden Erträge aus der Untervermietung einer geleasteten Liegenschaft beim Leasingnehmer als Liegenschaftenertrag qualifiziert.

106 BGer 22.6.2005, *BGE 131 I 402* = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16.

107 In casu entstand der Ertrag in Form eines Barwertvorteils, indem die Eigentümerin die Kraftwerkanlagen gestützt auf einen Hauptmietvertrag an einen US-Trust vermietet und dieser sie aufgrund eines Untermietvertrags an den Eigentümer zurückvermietet. Da die vom US-Trust bezahlte Miete höher ist als die vom Eigentümer bezahlte Untermiete, resultiert ein Ertrag; dazu BGer 22.6.2005, *BGE 131 I 402* = StE 2006 A 24.43.1 Nr. 16.

108 BGer 29.11.2002, 2P.153/2002 = StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31.

109 FStR 2003, 227 ff. auch zum Folgenden.

110 Weiterführend dazu Reich/Waldburger, FStR 2003, 227 ff.

111 Zuppinger, 27.

112 Reich/Züger, Art. 27 DBG N 15 und m.H. auf Höhn/Waldburger, II, 333.

und die Buchmässigkeit. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, sind die in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesenen Abschreibungen anwendbar. Diese Voraussetzungen gelten für Selbständigerwerbende und für juristische Personen gleichermaßen<sup>113</sup>. Die geschäftsmässige Begründetheit schränkt die handelsrechtliche Bewertungsfreiheit dahingehend ein, dass eine Abschreibung grundsätzlich nur dann geschäftsmässig begründet ist, wenn sie der bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Wertverminderung entspricht. Ein strenges Periodizitätsprinzip ist aus dem DBG zur Abschreibung nicht abzuleiten, denn *Art. 28 Abs. 2* und *Art. 62 Abs. 2 DBG* lassen eine weitgehend freie Verteilung des Abschreibungsaufwandes über die Gebrauchsdauer zu. Die Abschreibungen sollen jedoch planmässig erfolgen. Eine Festlegung der Abschreibungen je nach Höhe des verbleibenden jährlichen Gewinnes etwa würde diesem Erfordernis zuwiderlaufen.

Abschreibungen können anhand der degressiven oder linearen Methode erfolgen. Der Grund und Boden und das darauf errichtete Gebäude stellen gemäss Lehre und entgegen einer vom Bundesgericht in einem älteren Entscheid<sup>114</sup> vertretenen Auffassung *verschiedene* Abschreibungsobjekte dar<sup>115</sup>.

Bei Abschreibungen auf Grundstücken gibt die Höhe des Abschreibungssatzes gelegentlich Anlass zu Diskussionen. Orientierungshilfen bieten dabei die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Merkblatt A 1995 zusammengestellten Normalabschreibungssätze, welche auf im Anlagevermögen gehaltene Liegenschaften Anwendung finden und je nach Art der Liegenschaft unterschiedlich hoch sind. Die Sätze reichen von 2% des Gebäudebuchwerts (degressive Methode) für Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften bis zu 8% des Gebäudebuchwerts für Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten<sup>116</sup>. Diese Abschreibungssätze sind auf die separat aktivierten Gebäudewerte anzuwenden. Auf dem Landwert werden vorbehaltlich besonderer Umstände keine Abschreibungen gewährt. Wurden das Gebäude und das Land zusammen in einer Position aktiviert, sind darauf tiefere, vom Merkblatt festgelegte Sätze anwendbar.

Für Liegenschaften, die von *Liegenschaftenhändlern* im Umlaufvermögen gehalten werden, finden diese Abschreibungssätze in der Regel keine Anwendung. Die periodische Abschreibung trägt der normalen Abnutzung Rechnung. Eine zusätzlich zur normalen Abnutzung ausserplanmässige auftretende Wertverminderung kann mit einer *ausserordentlichen Abschreibung* berücksichtigt werden. Dies gilt auch für im Umlaufvermögen von *Liegenschaftenhändlern* gehaltene Liegenschaften. Dabei bedarf es regelmässig der Beurteilung der konkreten Umstände im Einzelfall.

## 5. Rückstellungen

Im Zusammenhang mit Liegenschaften sind in der Praxis *Rückstellungen für Grossrenovierungen* von Bedeutung. Nicht aktivierungsfähig und somit auch nicht aktivierungspflichtig sind Aufwendungen für Leistungen, die dazu bestimmt sind, ein Wirtschaftsgut oder eine Gesamtheit von Wirtschaftsgütern in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten. Als solcher Erhaltungs- oder Instandhaltungsaufwand kommen nicht nur Kosten in Betracht, die einem Unternehmen für die laufenden Unterhalts- und Instandhaltungsarbeiten anfallen, sondern auch Kosten für in grösseren Zeitabständen vorzunehmende Grossreparaturen, die durch entsprechende Rückstellungen schon den dem Ausgabejahr vorangehenden Jahreserfolgsrechnungen belastet werden dürfen<sup>117</sup>.

Wird ein Gebäude während mehrerer Jahre für die Geschäftstätigkeit genutzt, so steht der Aufwand für eine Grossrenovierung im Zusammenhang mit dieser Ertragserzielung. Mit Rücksicht darauf anerkennt die Steuerpraxis seit Längerem die Bildung von Rückstellungen für Grossreparaturen und -revisionen an Gebäuden, welche mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind. Dazu gehören etwa Fassadenrenovierungen, der Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen etc.<sup>118</sup>. Voraussetzung für deren Anerkennung ist, dass sie im Hinblick auf eine Grossrenovierung gebildet werden und davon ausgegangen werden kann, dass der Steuerpflichtige die Reparaturen bzw. Revisionen in Zukunft auch vornehmen lässt<sup>119</sup>.

---

113 *Art. 28 Abs. 1* und *Art. 62 Abs. 1 DBG*.

114 BGer 23.11.1962, ASA 32 (1963/64) 21.

115 Reich/Züger, Art. 28 DBG N 20 m.w.H.

116 Merkblatt ESTV A 1995 – Geschäftliche Betriebe, abrufbar unter (besucht am 25.06.2012): <<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382/index.html>>.

117 Reimann/Zuppinger/Schärfer, § 19 lit. b aStG N 286.

118 Reich/Züger, Art. 29 DBG N 36.

119 Stoll, 253.



Da es mitunter schwierig ist, abzugrenzen, was unter Grossrenovationskosten fällt, für die eine Rückstellung zulässigerweise gebildet werden kann, und was zu aktivieren und später abzuschreiben ist, sehen der Bund und verschiedene Kantone, so auch der Kanton Zürich, Pauschalen für zulässige Grossrenovationsrückstellungen vor. Nach Zürcher Praxis können für Grossrenovationen jährliche Rückstellungen von 1% des Gebäudeversicherungswerts gebildet werden, die Rückstellungen dürfen jedoch max. 15% dieses Werts betragen<sup>120</sup>. Vorbehalten bleibt der Nachweis effektiv höherer Kosten. Für die direkte Bundessteuer können in der Regel jährlich 0,5% des Buchwerts der Liegenschaft zurückgestellt werden, bis die Rückstellung 3% des Liegenschaftswerts erreicht<sup>121</sup>.

## 6. Schuldzinsen

Zinsen, die ein Unternehmen für die Fremdfinanzierung seines Geschäftes aufwendet, stellen Gewinnungskosten dar. Dies gilt auch für Fremdkapitalzinsen auf Grundstücken. Eine Ausnahme bilden nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung<sup>122</sup> die Baukreditzinsen: Sie gelten im Geschäftsvermögensbereich als aktivierungspflichtige Investitionskosten, weshalb sie im monistischen System bei der Ermittlung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen sind (dazu hinten IV.6.7.f).

## 7. Besteuerung von Grundstückserträgen unter besonderem Steuerstatus

### 7.1 Grundstückserträge von Holdinggesellschaften

Das StHG lässt Grundeigentum bei Holdinggesellschaften zu, verlangt aber die Besteuerung der Erträge aus schweizerischem Grundeigentum zum ordentlichen Tarif, weil diese – anders als Beteiligungserträge – keiner Mehrfachbelastung unterliegen. Zu den Grundstückserträgen rechnen einige Kantone auch einen marktüblichen Mietwert selbst genutzter Liegenschaften<sup>123</sup>. Laut Gesetz sind die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge zu gewähren. Die Methode zur Berechnung der Nettoliegenschaftenerträge ist den Kantonen freigestellt. Steuerbar sind aber in jedem Fall nur Erträge nach Abzug aller direkt auf das Objekt entfallenden Aufwendungen, denn nach dem Normzweck kann nur eine Unterwerfung der Nettoerträge unter die Steuer gemeint sein. Einige Kantone folgen in der Praxis der Methode der (interkantonalen) Ausscheidung der Erträge von Kapitalanlageliegenschaften (z.B. Thurgau<sup>124</sup>). Andere sehen Begrenzungen für den Abzug vor (z.B. Schwyz, Zürich für Verwaltungskosten 5% des Mietertrags).

Das StHG lässt den Kantonen Gestaltungsspielraum bei der Frage, wie das Ergebnis der Liegenschaftenrechnung ins Verhältnis zur Gesamtrechnung zu setzen ist. Das heisst, diese können sich an der *Verlustvortrags-* oder der *Verlustverlegungsmethode* orientieren. Nach dem Gesetzeswortlaut und der Systematik des StHG ist bei der Holdinggesellschaft nach Meinung von Duss/von Ah/Rutishauser<sup>125</sup> einer Gesamtbetrachtung vor strengem Spartendenken der Vorzug zu geben: Die Bestimmungen über das Holdingprivileg sind im 2. Abschnitt betreffend die *Steuerberechnung* geregelt. Im ersten Abschnitt des Kapitels «Gewinnsteuer» wird das Objekt der Gewinnsteuer, d.h. der Reingewinn, definiert. Steuerobjekt ist der gesamte Reingewinn nach Abzug von Verlusten (*Art. 25 Abs. 2*). Vom Grundkonzept her geht das StHG nach der vorgenannten Meinung somit von einer *Gesamtbetrachtung* aus. Einschränkungen erfordern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wie sie z.B. mit Bezug auf die Verrechnung von Beteiligungserträgen von Verwaltungsgesellschaften besteht (*Art. 28 Abs. 3 lit. d 2. Satz*). Diese Vorschrift wäre bedeutungslos, wenn ein prinzipielles Spartendenken gälte. Daraus ergeben sich folgende Überlegungen<sup>126</sup>: Steht einem Ertrag aus Grundeigentum ein tieferer Gesamtgewinn gegenüber, ist für die Satzbestimmung bei renditeabhängigen Tarifen auf den Gesamtgewinn abzustellen. Resultiert gar ein Gesamtverlust, sollte eine Besteuerung unterbleiben. Bei einem Gesamtgewinn, welcher niedriger ist als der Nettoertrag aus Grundeigentum, drängt sich eine aus anderen Bereichen (pauschale Steueranrechnung) bekannte Spartenrechnung, auf und es ist der Teil-

120 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 StG N 84. In der Vergangenheit bestand die Regel, dass jährliche Rückstellungen von 0,5% des Gebäudeversicherungswerts bis max. 10% des Liegenschaftsverkehrswerts gemacht werden konnten, so noch Richner/Frei/Kaufmann, § 64 StG N 68.

121 Reich/Züger, Art. 29 DBG N 36; vgl. auch StRK AG 7.7.1976, AGVE 1976 463.

122 Reich/Züger, Art. 27 DBG N 16 m.H. auf BGer 28.10.1988, ASA 57 (1988/89) 654; BGer 25.6.1990, ASA 60 (1991/92) 191; BGer 20.11.1995, StE 1996 B 27.2 Nr. 18, ASA 65 (1996/97) 750.

123 Z.B. Praxis der Kantone Schwyz § 75 Abs. 2 StG SZ, Thurgau § 87 Abs. 2 StG TG, Zug § 68 Abs. 2 StG ZG, Zürich § 73 Abs. 2 StG ZH (dazu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 73 StG N 27); anders der Kanton Basel-Stadt, Merkblatt für Holdinggesellschaften, 7.

124 Steuerpraxis Kanton Thurgau, StP 87 Nr. 1, Ziff. 7.

125 Art. 28 StHG N 116 ff. auch zum Folgenden.

126 Zahlenbeispiele dazu finden sich bei Duss/von Ah/Rutishauser, Art. 28 N 116 ff.

verlust einer Sparte auf die Sparten mit positiven Ergebnissen zu verlegen. Konsequenz der Gesamtbetrachtung ist sodann, dass Nettoverluste aus Liegenschaftenbesitz ebenfalls innerhalb der Steuerperiode zu verrechnen und nicht nach der Verlustvortragsmethode innerhalb der Sparte vorzutragen sind (zur Verrechnung mit Gewinnen aus Liegenschaftenbesitz folgender Jahre). Einige Kantone, wie beispielsweise Zürich<sup>127</sup>, Zug<sup>128</sup> und Schwyz, folgen letzterenfalls allerdings dem *Verlustvortragsmodell*, ohne jedoch zu anderen Konstellationen Stellung zu beziehen. Es ist deshalb unklar, ob damit eine Gesamtbetrachtung konsequent abgelehnt wird.

Der Kanton Thurgau ordnete im Rahmen der jüngsten Steuergesetzrevision für die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (wirtschaftliche Handänderung) bei Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften nun explizit an, dass diese – entsprechend der bisherigen Praxis – als Erträge aus Grundeigentum der ordentlichen Besteuerung unterliegen<sup>129</sup>.

Der Kanton Aargau sieht demgegenüber im Rahmen einer per 1. Januar 2013 geplanten Steuergesetzrevision vor, dass Gewinne einer Holdinggesellschaft aus einer wirtschaftlichen Handänderung nicht als Ertrag aus Grundeigentum, sondern als steuerbefreiter Gewinn zu behandeln seien<sup>130</sup>.

## 7.2 Grundstückserträge von Verwaltungsgesellschaften

Das StHG verlangt für die übrigen Erträge von Verwaltungsgesellschaften ohne Geschäftstätigkeit (auch als Domizilgesellschaften bezeichnet) und für Verwaltungsgesellschaften mit überwiegend auslandsbezogener Geschäftstätigkeit (auch als gemischte Gesellschaften bezeichnet), dass Einkünfte aus der Schweiz vorbehaltlich der Einkünfte aus Beteiligungen ordentlich besteuert werden (*Art. 28 Abs. 3 lit. b StHG*). Unter die Einkünfte aus der Schweiz fallen auch Einkünfte (laufende Erträge und Kapitalgewinne) aus schweizerischem Grundeigentum. «Ordentlich» zu besteuern heisst, dass die Besteuerung nach den allgemein gültigen Regeln zu erfolgen hat, d.h., laufende Erträge aus inländischen Grundstücken unterliegen der Staatssteuer des jeweiligen Belegenheitskantons, die Veräusserungsgewinne je nach System der allgemeinen Gewinnsteuer (dualistisches System) oder – jedenfalls im Umfang des Wertzuwachsungsgewinnes – der separaten Grundstückgewinnsteuer (monistisches System). Für Kantone mit dualistischem System besteht somit – anders als bei Holdinggesellschaften – kein Gestaltungsspielraum, wonach für die Besteuerung dieser Grundstücksgewinne im Grundstückgewinnsteuerrecht ein Spezialtatbestand vorgesehen werden könnte. Grundstücksgewinne sind der Gewinnsteuer zu unterwerfen.

---

127 § 70 StG ZH; dazu Zürcher Steuerbuch Teil I, Nr. 26/052, N 33; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 73 StG N 29.

128 § 65 StG ZG; siehe dazu auch Steuerbuch Zug, Erläuterungen zu § 65, Ziff. 8, Stand 1. Juni 2011.

129 §§ 87 Abs. 2 und 88 Abs. 1 Ziff. 1 StG TG. Der Kanton Graubünden wird per 1. Januar 2013 eine analoge Bestimmung einführen; vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 22. Mai 2012, Heft Nr. 4/2012–2013, 108.

130 Simonek/von Ah, njus.ch 2011, 42; § 96 Abs. 3 E-StG AG; vgl. Botschaft des Regierungsrats des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 6. April 2011, 27 f.