

QUALIFIKATION JURISTISCHER PERSONEN ALS GEWERBSMÄSSIGE LIEGENSCHAFTENHÄNDLER

Interessante steuerliche Vorteile insbesondere im Kanton Zürich im Hinblick auf Verkäufe von Grundstücken

Die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler wird oft mit erheblichen negativen Steuerfolgen gleichgesetzt. Allerdings kann die Qualifikation juristischer Personen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler insbesondere im Kanton Zürich steuerliche Vorteile bringen. Die kantonale Praxis^[1] diesbezüglich ist unterschiedlich, was eine detaillierte Auslegung notwendig macht.

1. GEWINN- ODER GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUSYSTEM

Jede Grundstückstransaktion muss differenziert betrachtet werden, da die steuerliche Erfassung von Kapitalgewinnen (d. h. der Wertsteigerung) bei Grundstückverkäufen von juristischen Personen kantonal unterschiedlich ist. Abhängig vom Liegenschaftskanton kann dabei die Qualifikation einer juristischen Person als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin die effektive Steuerbelastung wesentlich positiv beeinflussen.

1.1 Gewinnsteuer (dualistisches System). Die Mehrheit der Kantone besteuert Grundstückgewinne bei juristischen Personen mit der ordentlichen Gewinnsteuer (dualistisches System)^[2]. Da die Gewinnsteuersätze nicht von der Haltedauer abhängig sind, ist aus steuerlicher Sicht Grundstückverkäufen in dualistischen Kantonen keine besondere Beachtung zu schenken. Eine allfällige Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler ist folglich in diesen Kantonen nicht zu prüfen.

Bis zu einem wegweisenden Bundesgerichtsentscheid^[3] im Jahre 2010 kannten einige dualistische Kantone eine Sonderregelung, wonach sie Grundstückgewinne ausnahmsweise der Grundstückgewinnsteuer unterstellten, vorausgesetzt im entsprechenden Kanton bestand nur eine (beschränkte) Steuerpflicht aufgrund von Grundeigentum.

Allerdings hält das Bundesgericht diese Regelung als nicht mit dem Schlechterstellungsverbot und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Die Kantone, die eine solche Sonderbestimmung kannten, haben ihre Gesetzesbestimmungen entsprechend angepasst bzw. werden diese anpassen müssen^[4].

1.2 Grundstückgewinnsteuer (monistisches System). In einzelnen Kantonen^[5] unterliegt der Gewinn aus einer Grundstückveräusserung bei juristischen Personen grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer (monistisches System). Die kantonalen Grundstückgewinnsteuersätze sind dabei abhängig von der Haltedauer: Je kürzer die Haltedauer, desto höher fällt der anwendbare Steuersatz aus. Der Steuersatz kann bis zu 60%^[6] betragen, was deutlich höher ist als die ordentlichen Gewinnsteuersätze in den entsprechenden Kantonen. Da (gewerbsmässige) Liegenschaftenhändler regelmässig ihre Grundstücke nur kurz halten, sehen sich diese häufig mit den hohen Grundstückgewinnsteuersätzen konfrontiert.

1.2.1 Kantone mit Wechsel vom monistischen ins dualistische System. Bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern wechseln die Kantone Bern und Jura in das dualistische System und unterwerfen Kapitalgewinne aus Grundstückverkäufen von juristischen Personen der ordentlichen Gewinnsteuer.



URS SCHÜPFER,
 DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
 DIPL. STEUEREXPERTE,
 PARTNER, WENGER
 PLATTNER, KÜSNACHT/ZH,
 BASEL



SEREINA MADER, MLAW,
 DIPL. STEUEREXPERTIN,
 SENIOR ASSOCIATE,
 WENGER PLATTNER,
 KÜSNACHT/ZH, BASEL

Im Kanton Bern werden Gewinne auf Grundstücken jedoch nur der ordentlichen Gewinnsteuer unterworfen, wenn während der Haltedauer wertvermehrende Investitionen von mindestens 25% des Erwerbspreises am Grundstück ausgeführt wurden [7].

Weiter geht der Kanton Jura [8], der Gewinne eines Liegenschaftenhändlers in jedem Fall der Gewinnsteuer unterwirft [9].

In diesen Kantonen wird demzufolge der Nachteil einer kurzen Haltedauer durch den Wechsel ins dualistische System eliminiert.

1.2.2 Kantone ohne Systemwechsel. In der Minderheit der Kantone [10] unterliegen die Gewinne aus Grundstücksverkauf bei juristischen Personen, die als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler qualifiziert werden, immer der Grundstückgewinnsteuer. Dabei handelt es sich insbesondere um Grundstücksverkäufe in den Kantonen Zürich und Basel-Stadt.

Diese Problematik wurde allerdings erkannt. Deshalb räumen die Kantone juristischen Personen, welche mit Liegenschaften handeln, teilweise abgeleitet aus der Rechtsprechung, die Möglichkeit ein, einzelne Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer anstelle der Gewinnsteuer geltend zu machen. Der Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen hängt dabei stark vom Liegenschaftskanton ab.

Daraus folgt, dass der steuerbare Grundstücksgewinn durch die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler erheblich reduziert werden kann.

2. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE QUALIFIKATION ALS GWERBSMÄSSIGER LIEGENSCHAFTENHÄNDLER

2.1 Kriterien aus der Rechtsprechung. Die Rechtsprechung hat in Anlehnung an den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel [11] Kriterien für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler entwickelt. Allerdings betreffen die gerichtlich beurteilten Fälle grösstenteils natürliche Personen. Bei juristischen Personen sind die Kriterien analog anzuwenden, wobei zu beachten ist, dass die Kriterien nicht kumulativ erfüllt werden müssen [12].

Folgende Kriterien sind zu prüfen [13]:

→ Tätigkeit übersteigt schlichte Verwaltung; → Planmässiger An- und Verkauf von Liegenschaften/Gesellschaftszweck; → Gewinnabsicht; → Häufigkeit der Transaktionen; → Inanspruchnahme bedeutender Fremdmittel; → kurze Besitzesdauer; → Wiederanlage des Verkaufserlöses in andere Liegenschaften; → Bilanzierung der Liegenschaften im Umlaufvermögen.

2.2 Abgrenzung von der Immobilienanlagegesellschaft. Es stellt sich die Frage, wie die Kantone den gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler von der Immobilienanlagegesellschaft abgrenzen.

Einige der genannten Kriterien wie die Gewinnabsicht, die Wiederanlage des Verkaufserlöses sowie die Inanspruchnahme bedeutender Fremdmittel werden im Normalfall ebenfalls durch Immobilienanlagegesellschaften erfüllt

und können daher bei juristischen Personen kaum entscheidende Abgrenzungskriterien darstellen.

Ferner kann der Gesellschaftszweck gemäss Handelsregister nicht als Abgrenzungskriterium ausschlaggebend sein, da eine Vielzahl der juristischen Personen den «Kauf und Verkauf von Liegenschaften» als (Neben-)Tätigkeit im Gesellschaftszweck erwähnen.

Die Kantone setzen allerdings bei der Prüfung der weiteren Voraussetzungen unterschiedliche Schwerpunkte, weshalb eine vertiefte Analyse unabdingbar ist.

2.2.1 Planmässige Handelstätigkeit. Als eines der wichtigsten Kriterien gilt in den befragten Kantonen Zürich und Basel-Stadt eine eigenständige unternehmerische Handelstätigkeit, d. h. ein reger Handel mit Liegenschaften muss erkennbar sein. Im Handelsregister muss der Zweck des Handels mit Liegenschaften nicht zwingend festgehalten werden, allerdings kann die Erwähnung im Gesellschaftszweck als Indiz gewertet werden.

2.2.2 Häufigkeit von Käufen und Verkäufen. Die Häufigkeit von Transaktionen ist ebenfalls entscheidend. Jedoch ist in der Praxis keine festgelegte Anzahl an jährlichen Transaktionen notwendig. Ferner muss auch kein bestimmtes Verhältnis von jährlichen Transaktionen zum Liegenschaftsbestand vorgewiesen werden.

Demzufolge sollte es auch möglich sein, dass eine juristische Person bereits beim ersten Verkauf eines Grundstücks als Liegenschaftenhändlerin qualifiziert wird, sofern sie weitere Kriterien erfüllt.

2.2.3 Bilanzierung im Umlaufvermögen. Ob die Grundstücke zwingend im Umlaufvermögen bilanziert werden müssen, um vom Status als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler profitieren zu können, wird von den Steuerverwaltungen wiederum unterschiedlich beurteilt.

Der Kanton Basel-Stadt setzt die Bilanzierung des Grundstücks im Umlaufvermögen als zwingend voraus. Ferner ist eine Umqualifikation von Grundstücken vom Anlage- ins Umlaufvermögen ausgeschlossen.

Im Kanton Zürich ist die Bilanzierung im Umlaufvermögen nicht zwingend. Im Einzelfall kann somit grundsätzlich ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler beim Verkauf einer im Anlagevermögen bilanzierten Liegenschaft von den entsprechenden steuerlichen Vorteilen profitieren.

Abhängig vom Liegenschaftskanton und der Haltestrategie müsste folglich aus steuerplanerischen Aspekten bereits beim Erwerb geprüft werden, ob der Erwerb nicht über eine separate «Liegenschaftshandels-gesellschaft» abgewickelt werden sollte.

2.2.4 Subjekt- oder objektbezogene Prüfung der Voraussetzungen. Im Zusammenhang mit den Voraussetzungen (der Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler) stellt sich ferner die Frage, ob die in der Praxis bei natürlichen Personen geltende Faustregel «einmal Liegenschaftenhändler, immer Liegenschaftenhändler» auch bei juristischen Personen gilt; ob folglich die Voraussetzungen prinzipiell sub-

jektbezogen geprüft werden oder ob die Prüfung bei jedem Grundstücksverkauf erneut erfolgt (objektbezogene Prüfung).

Die kantonalen Unterschiede bestehen auch diesbezüglich. Im Kanton Zürich wird der einmal einer juristischen Person zuerkannte Status als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler grundsätzlich auch bei weiteren Liegenschaftstransaktionen anerkannt. Dies vereinfacht die Veranlagungspraxis insofern, als nicht bei jedem Grundstücksverkauf die Qualifikation neu geprüft werden muss. Folglich sollte auch beim Verkauf einer lang gehaltenen Liegenschaft der Status prinzipiell geltend gemacht werden können. Allerdings ist nicht auszuschliessen, dass sich (abhängig von den konkreten Umständen) der Zweck der Gesellschaft ändern kann und infolgedessen der Status als Liegenschaftenhändler aberkannt wird. Anders sieht z. B. die Praxis im Kanton Basel-Stadt aus, wo grundsätzlich eine objektbezogene Prüfung vorgenommen wird.

3. ABZUGSFÄHIGE AUFWENDUNGEN BEI DER GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

3.1 Beweggrund zur Geltendmachung von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer. Die anwend-

baren Grundstückgewinnsteuersätze sind im Vergleich zu den ordentlichen Gewinnsteuersätzen in monistischen Kantonen, insbesondere bei kurzen Haltedauern, in der Regel wesentlich höher. Im Falle eines höheren Grundstückgewinnsteuersatzes ist folglich der steuerbare Grundstückgewinn zu reduzieren, damit die effektive Steuerbelastung tiefer ausfällt. Dies kann ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler durch die Geltendmachung von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer (anstelle der Geltendmachung bei der ordentlichen Gewinnsteuer) erreichen.

Die Geltendmachung von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer ist ferner steuerlich vorteilhaft, wenn die Aufwendungen bei der Gewinnsteuer ins Leere fallen würden, d. h. wenn keine Verlustverrechnung (mit dem Grundstückgewinn oder zukünftigen Betriebsgewinnen) möglich ist.

Welche Aufwendungen bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern zum Abzug zugelassen werden, ist kantonal unterschiedlich. Die Abzugsberechtigung einzelner Aufwendungen hängt in einigen Kantonen auch davon ab, ob man als ausserkantonaler Liegenschaftenhändler qualifiziert oder lediglich Grundstücke in einem Kanton besitzt (innerkantonaler Liegenschaftenhändler).

Üblicherweise werden mindestens die Grundstückgewinnsteuern als abzugsfähige Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer selber zugelassen. Durch die Geltendmachung der Grundstückgewinnsteuer kann der steuerbare

«Die Möglichkeit der gewinnsteuerlichen Korrektur im Rahmen der Grundstückgewinnsteuererklärung würde auch die Veranlagungspraxis erheblich vereinfachen.»

Grundstückgewinn und entsprechend die gesamte Steuerbelastung im Einzelfall erheblich reduziert werden.

3.2 Situation im Kanton Zürich

3.2.1 Gesetzliche Grundlage. Im Kanton Zürich können Personen, welche mit Liegenschaften handeln, bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss einer expliziten gesetzlichen Grundlage [14]

«weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei den Einkommens- oder Gewinnsteuern ausdrücklich verzichtet haben».

Mit dieser Gesetzesbestimmung erreicht der Kanton Zürich für gewerbsmässige Liegenschaftenhändler eine Angleichung an das dualistische System [15].

Der Kanton Zürich macht bei einigen Aufwendungen (wie beispielsweise bei der Händlerpauschale) die Abzugsfähigkeit ebenfalls von der Qualifikation als inner- oder ausserkantonalen Liegenschaftenhändler abhängig. Allerdings können in der Praxis sowohl der inner- als auch der ausserkantonale Liegenschaftenhändler insbesondere folgende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen [16]: → Unterhaltskosten; → Steuern; → Landkreditzinsen; → Kaufs- und Verkaufsbemühungen (z. B. Anwaltskosten).

Es steht dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler allerdings frei, ob er die Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Gewinnsteuer geltend machen will. Es besteht ein umfassendes Wahlrecht [17].

Ferner ist zu beachten, dass gemäss Zürcher Praxis die Aufwendungen nur abzugsberechtigt sind, wenn die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler bereits für den Zeitraum, in welchem die Aufwendungen angefallen sind, gegeben war [18].

Im Kanton Zürich, wo in bestimmten Fällen der Verlust bei den Gewinnsteuern noch nicht mit dem Grundstückgewinn verrechnet werden kann, kann die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei der Zürcher Grundstückgewinnsteuer folglich steuerlich sehr interessant sein.

3.2.2 Unterhaltskosten. Ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler kann neben den wertvermehrenden Aufwendungen auch Unterhaltskosten, d. h. werterhaltende Aufwendungen

geltend machen. Dabei handelt es sich um sämtliche geschäftsmässig begründete Unterhaltskosten während der Besitzesdauer, d. h. um Aufwendungen, welche weder aktivierungsfähig noch aktivierungspflichtig sind. Bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern ist somit die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen, welche in anderen Fällen oft zu Diskussionen mit den Steuerbehörden führen, überflüssig [19].

In der Praxis machen gewerbsmässige Liegenschaftenhändler die Unterhaltskosten häufig bei der Grundstückgewinnsteuer geltend und verzichten bei der Gewinnsteuer auf deren Geltendmachung.

3.2.3 Steuern. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden Steuern sind abzugsfähig, d. h. sowohl die Steuern aufgrund des Verkaufs als auch die während der Haltedauer angefallenen Steuern. Neben den Grundstückgewinnsteuern selbst werden nachfolgende Steuern zum Abzug zugelassen [20]:

→ direkte Bundessteuer auf Kapitalgewinn; → kantonale Gewinnsteuern sowie direkte Bundessteuer auf den wieder-eingebrachten Abschreibungen; → kantonale Gewinnsteuern sowie direkte Bundessteuer auf dem jährlichen Liegenschaftsgewinn; → anteilige kantonale Kapitalsteuer.

In der Praxis werden regelmässig lediglich die Grundstückgewinnsteuern sowie die direkten Bundessteuern auf dem Grundstückgewinn durch gewerbsmässige Liegenschaftenhändler bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht. Bereits durch die Geltendmachung dieser Steuern kann der steuerbare Grundstückgewinn und entsprechend die gesamte Steuerbelastung erheblich reduziert werden (vgl. Beispiel in *Abbildung 1*). Die Möglichkeit der Geltendmachung der darüber hinaus angefallenen Steuern wird oftmals nicht

«Üblicherweise werden mindestens die Grundstückgewinnsteuern als abzugsfähige Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer selber zugelassen.»

beansprucht, wodurch erhebliches Steueroptimierungspotenzial nicht genutzt wird.

3.2.4 Zeitpunkt der Geltendmachung. Ferner stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Steuerpflichtige tatsächlich auf die Geltendmachung bei den Gewinnsteuern verzichten muss.

In der Praxis wird für die Abzugsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuer verlangt, dass im Jahr, in welchem die Aufwendungen angefallen sind, bei der Gewinnsteuer ausdrücklich auf die Geltendmachung verzichtet wurde. Dies kann insbesondere durch steuerrechtliche Aktivierung der Aufwendungen in der Steuerbilanz erreicht werden, d. h. auch von handelsrechtlich nicht aktivierungsfähigen Aufwendungen [21].

Nach Ansicht der Autoren muss nicht zwingend bereits im Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen darauf verzichtet werden, sondern es müsste auch eine spätere Korrektur im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerdeklaration möglich sein. Gesamtheitlich betrachtet geht durch einen späteren Verzicht weder bei den Gewinn- noch bei den Grundstückgewinnsteuern Steuersubstrat verloren. Im Ergebnis führen beide Methoden grundsätzlich zur gleichen Steuerbelastung (vgl. Beispiel in *Abbildung 2*). Auch im Bereich der während der Haltedauer von Grundstücken im Geschäftsvermögen vorgenommenen Abschreibungen erfolgt jeweils die gewinnsteuerliche Korrektur erst im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuerdeklaration, d. h. erst bei der Wiedereinbringung der Abschreibungen. Aufgrund der Tatsache, dass seit der Einführung des proportionalen Steuersatzes im Kanton

Zürich durch zeitliche Gewinnverschiebungen kein steuerlicher Vorteil mehr resultieren kann, wurde der strengen Praxis des Kantons Zürich die Grundlage entzogen.

Die Möglichkeit der gewinnsteuerlichen Korrektur im Rahmen der Grundstückgewinnsteuererklärung würde auch die Veranlagungspraxis erheblich vereinfachen und die Arbeit der Steuerpflichtigen reduzieren, da keine Steuerbilanz für Gewinnsteuerzwecke während der Haltedauer geführt werden müsste.

3.3 Situation im Kanton Basel-Stadt. Der Kanton Basel-Stadt kennt keine spezielle Gesetzesbestimmung zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer durch gewerbemässige Liegenschaftshändler. Die entsprechenden Möglichkeiten leitet der Kanton Basel-

Abbildung 1: **VERGLEICH STEUERBELASTUNG DURCH ABZUGSFÄHIGKEIT DER STEUERN**
Gemäss § 221 Abs. 2 StG ZH bei der Grundstückgewinnsteuer

| | | Abzug bei der Grundstückgewinnsteuer (gewerbemässiger Liegenschaftshändler) | Abzug bei der ordentlichen Gewinnsteuer (Immobilienanlagegesellschaft) |
|---|------|---|--|
| Ausgangslage | | | |
| Verkaufspreis | | 5 000 000 | 5 000 000 |
| Anlagekosten | | 4 000 000 | 4 000 000 |
| Handelsrechtlicher Buchwert | | 4 000 000 | 3 000 000 |
| Grundstückgewinnsteuer (bei Haltedauer: 5 Jahre) | 40% | | |
| Gewinnsteuern Kanton (nominell) | 20% | | |
| Direkte Bundessteuer (nominell) | 8,5% | | |
| Grundstückgewinnsteuer | | | |
| Verkaufspreis | | 5 000 000 | 5 000 000 |
| ./. Anlagekosten | | -4 000 000 | -4 000 000 |
| ./. Grundstückgewinnsteuern | | -270 000 | |
| ./. Kantonale Gewinnsteuern | | 0 | |
| ./. Direkte Bundessteuer | | -58 000 | |
| Steuerbarer Gewinn – Grundstückgewinnsteuer | | <u><u>672 000</u></u> | <u><u>1 000 000</u></u> |
| Direkte Bundessteuer/Gewinnsteuern Kanton | | | |
| Verkaufspreis | | 5 000 000 | 5 000 000 |
| ./. Buchwert | | -4 000 000 | -3 000 000 |
| ./. Grundstückgewinnsteuern | | -270 000 | -400 000 |
| ./. Kantonale Gewinnsteuern | | 0 | -81 000 |
| ./. Direkte Bundessteuer | | -58 000 | -119 000 |
| Steuerbarer Gewinn – Direkte Bundessteuer (=handelsrechtlicher Gewinn) | | <u><u>672 000</u></u> | <u><u>1 400 000</u></u> |
| ./. bereits mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert | | -672 000 | -1 000 000 |
| Steuerbarer Gewinn – Gewinnsteuern Kanton | | <u><u>0</u></u> | <u><u>400 000</u></u> |
| Total Steuerbelastung | | | |
| Grundstückgewinnsteuer | | 270 000 | 400 000 |
| Kantonale Gewinnsteuern | | 0 | 81 000 |
| Direkte Bundessteuer | | 58 000 | 119 000 |
| Positiver Gewinnsteuereffekt in der Vergangenheit auf Abschreibungen* | | 0 | -222 000 |
| Total Steuerbelastung | | <u><u>328 000</u></u> | <u><u>378 000</u></u> |
| Differenz Steuerbelastung (tiefere Steuerbelastung bei Qualifikation als gewerbemässiger Liegenschaftshändler) | | 50 000 | |

* 1 000 000 × 22,2% effektiver Steuersatz

Abbildung 2: **ZEITPUNKT DER GELTENDMACHUNG DER AUFWENDUNGEN**
 Gemäss § 221 Abs. 2 StG ZH am Beispiel von Unterhaltskosten (nur Kantonssteuern)

| Ausgangslage Liegenschaft | | | | | |
|---|-----------|--|--|--|--|
| Verkaufspreis Jahr 10 | 5 000 000 | | | | |
| Anlagekosten Jahr 1 | 4 000 000 | | | | |
| Handelsrechtlicher Buchwert Jahr 10 | 4 000 000 | | | | |
| Unterhaltskosten Jahr 5 (einmalig) | 100 000 | | | | |
| Mietertrag Jahr 5 | 300 000 | | | | |
| Grundstückgewinnsteuer (bei Haltedauer: 10 Jahre) | 30% | | | | |
| Gewinnsteuer Kanton (nominell) | 20% | | | | |

| | Praxis Kanton Zürich | | Variante Autoren | |
|--|-----------------------------|----------------|-------------------------|----------------|
| | Jahr 5 | Jahr 10 | Jahr 5 | Jahr 10 |
| Gewinnsteuern Kanton | | | | |
| Mietertrag | 300 000 | | 300 000 | |
| ./. Unterhaltskosten | -100 000 | | -100 000 | |
| + Steuerliche Aktivierung Unterhaltskosten * | 100 000 | | 0 | |
| Buchgewinn | | 900 000 | | 1 000 000 |
| ./. bereits mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert | | -692 000 | | -692 000 |
| ./. Gewinnsteuern Kanton | -50 000 | -34 667 | -33 334 | -51 333 |
| Steuerbarer Gewinn – Gewinnsteuern Kanton | 250 000 | 173 333 | 166 666 | 256 667 |
| Steuerbarer Gewinn Kanton Jahr 5 plus Jahr 10 | 423 333 | | 423 333 | |
| Grundstückgewinnsteuer | | | | |
| Verkaufspreis | | 5 000 000 | | 5 000 000 |
| ./. Anlagekosten | | -4 000 000 | | -4 000 000 |
| ./. Unterhaltskosten | | -100 000 | | -100 000 |
| ./. Grundstückgewinnsteuer | | -208 000 | | -208 000 |
| Steuerbarer Gewinn – Grundstückgewinnsteuer | | 692 000 | | 692 000 |
| Grundstückgewinnsteuer | | 208 000 | | 208 000 |
| Gewinnsteuern Kanton | 50 000 | 34 667 | 33 334 | 51 333 |
| Total Steuerbelastung | 50 000 | 242 667 | 33 334 | 259 333 |
| Total Steuerbelastung Jahr 5 plus Jahr 10 | 292 667 | | 292 667 | |

* Durch die steuerliche Aktivierung der Unterhaltskosten erhöht sich der Anschaffungswert um CHF 100 000, der steuerliche Buchgewinn reduziert sich folglich gegenüber dem handelsrechtlichen Buchgewinn ebenfalls um CHF 100 000.

Stadt von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Liegenschaftenhändler (auch ausserkantonaler Liegenschaftenhändler [22] genannt) ab.

Neben den üblichen Aufwendungen (wie z. B. Handänderungssteuer, Maklerprovisionen) können interkantonale Liegenschaftenhändler im Kanton Basel-Stadt lediglich die Grundstückgewinnsteuer und die Händlerpauschale bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen. Der Steuerpflichtige hat nach aktueller Praxis des Kantons Basel-Stadt dabei kein Wahlrecht, bei welcher Steuer er die Aufwendungen geltend macht.

Einem innerkantonalen Liegenschaftenhändler wird die Geltendmachung dieser zusätzlichen Aufwendungen verwehrt, weshalb dieser nur die üblichen Aufwendungen berücksichtigen kann.

Allerdings ist zu erwähnen, dass im Kanton Basel-Stadt juristische Personen sämtliche Geschäftsverluste vom steuerbaren Grundstücksgewinn auf Grundstücken des Geschäftsvermögens in Abzug bringen können, soweit diese nicht mit dem Gewinn verrechnet werden können [23]. Folglich werden

im Kanton Basel-Stadt sämtliche Aufwendungen indirekt über die Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt, vorausgesetzt es resultiert aufgrund der Aufwendungen bei den Gewinnsteuern ein Verlust. Aus diesem Grund scheint die Thematik des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei juristischen Personen im Kanton Basel-Stadt weniger aktuell zu sein.

4. FAZIT

Neben natürlichen Personen können auch juristische Personen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler qualifiziert werden. Bei juristischen Personen stellt sich die Frage der Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler allerdings nur in monistischen Kantonen, welche bei der Qualifikation als Liegenschaftenhändler keinen Systemwechsel vollziehen.

Die Geltendmachung von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer anstelle der Gewinnsteuer ist steuerlich interessant, sofern der anwendbare Grundstückgewinnsteuersatz höher ausfällt als der Gewinnsteuersatz oder bei der

Gewinnsteuer ein Verlust resultiert, der nicht verrechnet werden kann.

Im Kanton Zürich können sämtliche Aufwendungen, die das verkaufte Grundstück betreffen (insbesondere auch die Unterhaltskosten und sämtliche mit dem Grundstück zusammenhängenden Steuern), bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden. In der Praxis werden diese Möglichkeiten allerdings häufig nicht vollumfänglich ausgeschöpft, wodurch ein erhebliches Steueroptimierungspotenzial nicht genutzt wird.

Bei der Grundstückgewinnsteuer können die Aufwendungen jedoch nur geltend gemacht werden, wenn bereits im Jahr, in welchem die Aufwendungen angefallen sind, bei der Gewinnsteuer ausdrücklich auf die Geltendmachung verzichtet wurde. Aus Sicht der Autoren besteht jedoch kein Grund für die strenge und administrativ aufwendigere Praxis des Kantons Zürich, weshalb eine gewinnsteuerliche Korrektur auch erst im Rahmen der späteren Grundstückgewinnsteuerdeklaration möglich sein sollte. ■

Anmerkungen: 1) Die Autoren danken in diesem Zusammenhang André Jordi, Steueramt der Stadt Zürich, sowie Jean-Michel Elhadj und Claudio Bertini, Steuerverwaltung Basel-Stadt, für die spannenden Diskussionen. 2) Schweizerische Steuerkonferenz, SSK, Ein kurzer Überblick über die Grundstückgewinnsteuer, Oktober 2012. 3) Bundesgerichtsentscheid 2C_571/2010 vom 21. Dezember 2010. 4) Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten sowie Unternehmenssteuerreform II) – Teil 1, in: zsis) 2012, Aufsätze Nr. 1, Ziff. 5.2.c. 5) Zürich, Bern, Uri, Schwyz, Nidwalden, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Tessin und Jura. 6) Kanton Zürich 60% bei einer Haltedauer von weniger als einem Jahr, Kanton Basel-Stadt 60% bei einer Besitzesdauer von weniger als drei Jahren. 7) Art. 129 Abs. 1 lit. a i. V. m. Art. 85 Abs. 4 Steuergesetz des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 (BSG 661.11); Steuerverwaltung des Kantons Bern, Grundstückgewinn Merkblatt A:

Gewerbsmässiger Handel mit Grundstücken, ab 2012. 8) Art. 87 Abs. 4 lit. a Steuergesetz des Kantons Jura vom 26. Mai 1988 (RSJU 641.11). 9) Reto Furrer, Die Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen juristischer Personen im Kanton Zürich unter besonderer Berücksichtigung interkantonalen Verhältnisse, in: zsis) 2014, Aufsätze Nr. 3, Ziff. 4.1.6. 10) Zürich, Basel-Stadt, Uri, Schwyz, Nidwalden, Basel-Landschaft, Tessin. 11) Eidg. Steuerverwaltung, ESTV, Kreisschreiben Nr. 36: Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Bern, 27. Juli 2012. 12) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 221 N 156. 13) Z. B. Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Grundstückgewinnsteuer: Zusatzwegleitung zur Steuererklärung – «Besondere Aufwendungen für Liegenschaftshändler», Ausgabe 2011, S. 3. 14) § 221 Abs. 2 Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (LS 631.1). 15) Felix Richner, Der Liegenschaftshändler im Kanton Zürich (Teil 1), in: ZStP 2/2004, S. 175 ff., S. 179. 16) Kantonales Steueramt

Zürich, Zürcher Steuerbuch Teil I: Merkblatt Nr. 37/560 des kantonalen Steueramts Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers bei der Grundstückgewinnsteuer vom 9. März 2006. 17) So auch Felix Richner, Der Liegenschaftshändler im Kanton Zürich (Teil 1), in: ZStP 2/2004, S. 175 ff., S. 184 f. 18) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 221 N 127. 19) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 221 N 135. 20) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 221 N 140. 21) Felix Richner, Der Liegenschaftshändler im Kanton Zürich (Teil 2), in: ZStP 4/2004, S. 271 ff., S. 273 f. 22) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., § 221 N 151 ff. 23) § 108 Abs. 3 Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 (SG 640.100).

