

# Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten)

## **Fall 1**

### **Gewinnermittlung bei Wohnüberbauungen mit Verkauf**

#### **Grundsachverhalt**

A erwarb 2003 von seinen Eltern zwei Grundstücke des Privatvermögens mit zwei älteren Wohngebäuden mit Übernahme der Hypothek und im Übrigen als Schenkung auf Anrechnung an den Erbteil. Eines der Gebäude bewohnte er selbst, das andere vermietete er.

2013 beschloss er, die bestehenden Gebäude abzurechen und mit einem Mehrfamilienhaus mit 6 Wohnungen inklusive Tiefgarage und 10 Autoabstellplätzen zu überbauen. Er beauftragte einen Architekten mit der Projektierung und Ausarbeitung der Baubewilligungsunterlagen und hernach mit der Bauleitung. Die beiden Grundstücke wurden vereinigt und zu 7 StWE (6 Wohnungen, 1 Tiefgarage, die als StWE ausgestaltet ist) aufgeteilt. A beabsichtigte 1 Wohnung für sich zu behalten und 5 zu verkaufen; diese wurden auch zum Verkauf ausgeschrieben. A konnte 4 Wohnungen (inkl. jeweils 1 oder 2 Abstellplätze) zum vorgesehenen Preis verkaufen. Die eine Wohnung, welche nicht verkauft wurde, hat er vermietet und die für ihn bestimmte bezogen. Die Verkäufe, Überbauung und Bezugsbereitschaft fanden im Jahr 2014 statt.

A legt für das Jahr 2014 folgende Kostenzusammenstellung vor:

<b>Kosten</b>		
Baubewilligung	CHF	5'000
Abbruchkosten	CHF	90'000
Baukosten	CHF	2'350'000
Baukreditzinsen	CHF	16'000
Planungsarbeiten, Projektierung	CHF	150'000
	<b>CHF</b>	<b>2'611'000</b>
<b>Erlöse</b>		
Erlös Verkauf 4 StWE	CHF	2'800'000
Allgemeine Verkaufskosten	CHF	-8'000
Grundbuch, Notariat, Handänderung	CHF	-15'000
	<b>CHF</b>	<b>2'777'000</b>
<b>Gewinn</b>	<b>CHF</b>	<b>166'000</b>

### Fragen

- 1) Wie beurteilen Sie den Sachverhalt aus Sicht der direkten Bundessteuer (ohne deren genaue Berechnung)?
- 2) Wie beurteilen Sie den Sachverhalt aus Sicht der Staat- und Gemeindesteuern (ohne deren genaue Berechnung), wenn die Liegenschaft gelegen ist im
  - a) Kanton Aargau?
  - b) Kanton Zürich?
  - c) Kanton Basel-Landschaft?
- 3) Wie erfolgt die rechnerische Ermittlung der Steuerfolgen und welche zusätzlichen Angaben werden dafür benötigt?

### Bundesgerichtsentscheide zu diesem Thema:

Urteil [2C\\_869/2008](#) vom 7. April 2009

Urteil [2C\\_1048/2013](#) vom 25. August 2014

Urteil [2C\\_784/2016](#) vom 13. April 2017

Urteil [2A.335/1998](#) vom 3. April 2000

Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten)

### **Variante 1**

Ändert sich an der steuerlichen Beurteilung etwas, wenn A die Liegenschaften mit baufälligen Gebäuden im Jahr 2012 von einer Drittperson erworben, den Kauf zu 70% fremdfinanziert und die Baukosten zu 90% über einen Baukredit finanziert hat und die 5 Wohnungen wie geplant verkaufen konnte (1 Wohnung bewohnt er selbst)?

### **Variante 2**

A qualifiziert als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler, der regelmässig Überbauungen zum Zwecke des Verkaufs durchführt. Er hat die Grundstücke mit den baufälligen Gebäuden im Jahre 2012 erworben (wie bei Variante 1).

Im 2013 verkaufte A 2 Wohnungen und 3 Abstellplätze, im 2014 verkaufte er 1 Wohnung mit 1 Abstellplatz und im Jahre 2015 3 Wohnungen mit 5 Abstellplätzen. Die Wohnungen waren Ende 2014 bezugsbereit und es lagen bis Mitte 2015 alle Rechnungen für Bau- und Verkaufskosten vor. Wie erfolgen der Gewinnausweis und die Besteuerung in den Jahren 2013 bis 2015?

### **Variante 3**

A qualifiziert als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler, der regelmässig Überbauungen zum Zwecke des Verkaufs durchführt. Er hat die Grundstücke mit den baufälligen Gebäuden im Jahre 2012 erworben (wie bei Variante 1).

Sämtliche Verkäufe und die Erstellung der Bauabrechnung erfolgten im Jahre 2014. In der Bauabrechnung figuriert eine Provision an die X-AG (domiziliert im jeweiligen Liegenschaftskanton) von CHF 90'000. Gemäss den Handelsregisterdaten ist die X-AG im Jahre 2014 gegründet worden. Als Verwaltungsrat eingetragen ist die Ehegattin von A. Welche steuerlichen Auswirkungen hat diese Provisionszahlung in den obgenannten Kantonen?

## Fall 2

### Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinnen

#### Grundsachverhalt

Im Jahr 2012 erwirtschaftete die A. AG einen Reingewinn von CHF 6'500'000. Darin enthalten war ein Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen von CHF 7'200'000 welcher sich wie folgt zusammensetzte:

<b>Gewinnsteuer: Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen</b>		
Erlös Brutto	CHF	12'000'000
./. Buchwert	CHF	-4'600'000
./. Verkaufs- und Handänderungskosten	CHF	-200'000
<b>Rohgewinn</b>	<b>CHF</b>	<b>-7'200'000</b>

Aus den Vorjahren bestanden noch verrechenbare Verlustvorträge im Umfang von CHF 3'500'000. Die Liegenschaft war genau 30 Jahre zuvor für CHF 1'300'000 erworben worden. 2002 wurden wertvermehrnde Aufwendungen im Umfang von CHF 3'300'000 getätigt. Es wurden nie Abschreibungen vorgenommen.

#### Aufgabe

Ermitteln Sie den steuerbaren Gewinn und den steuerbaren Grundstücksgewinn vor und nach Verlustverrechnung sowie allfällige Verlustvorträge für den Bund und die dualistischen Kantone sowie für die einzelnen monistischen Kantone (siehe dazu auch die Sachverhaltsergänzungen für die einzelnen Kantone).

Ergänzen Sie die Tabelle auf Seite 12 und vergleichen Sie das Total der Steuersubstrate (steuerbarer Gewinn plus steuerbarer Grundstücksgewinn minus Verlustvorträge ins Folgejahr) aus dem Geschäftsjahr 2012.

#### Diskussionspunkte

- 1) Weshalb sind die Ergebnisse in den einzelnen Kantonen so unterschiedlich?
- 2) Wie beurteilen Sie diesen Fall aus steuerharmonisierungsrechtlichen Überlegungen?

### **Sachverhaltsergänzung für die Kantone UR, SZ, NW**

In den monistischen Kantonen UR, SZ und NW entspricht der steuerbare Grundstücksgewinn (mit für den vorliegenden Fall vernachlässigbaren Abweichungen) dem bei der Gewinnsteuer berechneten und ausgeschiedenen Rohgewinn aus Liegenschaftsverkauf.<sup>1</sup> Für die Verrechnung mit Betriebsverlusten gelten die nachstehenden Regelungen.

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Uri:

Artikel 140	<b>Verlustverrechnung</b>
<sup>1</sup> ...	
<sup>2</sup> Die weitergehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach interkantonalem Recht bleiben vorbehalten und gelten auch innerkantonal. ...	

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Schwyz:

§ 119	<b>e) Verlustverrechnung</b>
<sup>1</sup> ...	
<sup>4</sup> Die weiter gehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach interkantonalem Recht bleiben vorbehalten und gelten auch innerkantonal.	

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Nidwalden:

Art. 150	<b>6. Verlustverrechnung</b>
<sup>1</sup> Verluste aus Teilveräusserungen werden nach vollständiger Veräusserung des Grundstückes den Anlagekosten der mit Gewinn vollzogenen Teilveräusserungen anteilmässig zugerechnet. Bereits definitiv veranlagte Grundstückgewinnsteuern werden im Rahmen eines Revisionsverfahrens neu festgelegt.	
<sup>2</sup> Grundstückverluste werden mit Grundstückgewinnen desselben Jahres verrechnet. Grundstückverlustüberschüsse aus Veräusserungen im Geschäftsvermögen sind verrechenbar, soweit sie auf Verluste der sieben Vorjahre zurückgehen. Bei Vorliegen von mehreren Grundstückgewinnen desselben Jahres werden Grundstückverluste auf die Grundstückgewinne proportional verteilt.	
<sup>3</sup> Grundstückgewinne auf zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstücken können mit Verlusten im Sinne der Art. 33 und 84 verrechnet werden.	

---

<sup>1</sup> Auch im Kanton JU würde u.E. beim vorliegenden Fall der steuerbare Grundstücksgewinn dem bei der Gewinnsteuer ausgeschiedenen Rohgewinn entsprechen. Da wir jedoch bis Redaktionsschluss keine entsprechende Bestätigung aus dem Kanton JU erhalten haben, wird er vorliegend nicht abgehandelt.

### **Sachverhaltsergänzung für die Kantone BL, ZH und TI**

In den monistischen Kantonen BL, ZH und TI wird auch im Geschäftsvermögen bei langer Haltedauer anstelle des Anschaffungswertes auf den Verkehrswert (TI: valore di stima) vor 20 Jahren zurückgegriffen. Zur Vereinfachung wird angenommen, dass dieser Ersatzwert in allen drei Kantonen CHF 6'500'000 beträgt.

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft:

<p><b>§ 75</b>                      <b>IV. Steuerobjekt – 1. Grundstückgewinn</b></p> <p><sup>1</sup> Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. ...</p> <p><sup>3</sup> Vorbehalten bleibt § 77 Absatz 3. ...</p>
<p><b>§ 76</b>                      <b>2. Veräusserungserlös</b></p> <p><sup>1</sup> Als Veräusserungserlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. ...</p>
<p><b>§ 77</b>                      <b>3. Gestehungskosten – a. Erwerbspreis</b></p> <p><sup>1</sup> Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.</p> <p><sup>2</sup> Ist der Kaufpreis nicht feststellbar, so gilt als solcher der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbes.</p> <p><sup>3</sup> Liegt der Erwerb mehr als 20 Jahre zurück, so bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist.</p> <p>...</p>
<p><b>§ 79</b>                      <b>V. Zusammenrechnung</b></p> <p><sup>1</sup> Grundstückgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, werden zusammengerechnet.</p> <p><sup>2</sup> Hievon ausgenommen sind Gewinne, die aufgrund einer durchgeführten Enteignung oder aus Veräusserung wegen drohender Enteignung erzielt werden.</p> <p><sup>3</sup> Schliesst das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden.</p> <p><sup>4</sup> Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (§§ 89 bzw. 57) sind sinngemäss anwendbar.</p>

Siehe auch Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Dezember 2016 (810 16 84), publiziert unter <https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/gerichte/rechtsprechung/kantonsgericht/rechtsgebiet/steuern-und-abgaben/downloads/2016-12-07-vv-4.pdf> (hängig vor Bundesgericht).

Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten)

Auszug aus dem Baselbieter Steuerbuch Band 2 - Unternehmen, 57 Nr. 1:

**4. Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen**

...

4.2 Praxis Kanton Basel-Landschaft

...

Verrechnet wird jeweils der Verlust aus der Buchhaltung/Ausscheidung, der auch in der Steuererklärung als Rohgewinn aus Liegenschaftsverkäufen abgezogen werden kann, und nicht etwa der Verlust in Höhe des effektiv besteuerten Grundstückgewinnes.

Der Grundstückgewinnsteuer zugeteilte Verluste gelten als verrechnet und sind nicht vorzutragen. ...

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Zürich:

**2. Erwerbspreis**

§ 220. <sup>1</sup> Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

<sup>2</sup> Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen.

...

**4. Erlös**

§ 222. Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.

**5. Gesamtveräusserung**

§ 223. Werden zu verschiedenen Zeiten erworbene Grundstücke oder Anteile an solchen zusammen veräussert, ist der Gewinn je gesondert zu ermitteln. Der Grundtarif (§ 225 Abs. 1) bemisst sich jedoch nach dem gesamten Gewinn.

**6. Teilveräusserung**

§ 224. <sup>1</sup> Bei parzellenweiser Veräusserung ist der Gesamterwerbspreis nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des Erwerbs anteilmässig anzurechnen.

<sup>2</sup> Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie die veräusserte Parzelle betreffen; unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anrechenbar.

<sup>3</sup> Verluste aus Teilveräusserungen können nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks den Anlagekosten der mit Gewinn veräusserten Parzellen anteilmässig zugerechnet werden.

**V. Steuersätze**

§ 225. ...

Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten)

Auszug aus der Vorlage 5158/2015 für den Kanton ZH:

...

I. Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 wird wie folgt geändert:

7. Anrechnung von Geschäftsverlusten

§ 224 a.

<sup>1</sup> Schliesst das Geschäftsjahr, in dem ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, der bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in der massgebenden Steuerperiode nicht verrechnet werden kann, so kann dieser vom steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden.

<sup>2</sup> Ein Abzug gemäss Abs. 1 ist ausgeschlossen, soweit der Grundstückgewinn aufgrund der Anwendung von § 220 Abs. 2 nicht besteuert wird.

<sup>3</sup> §§ 29 und 70 gelten sinngemäss.

...

**3. Zu den vorgeschlagenen Bestimmungen im Einzelnen**

Zu § 224a:

Abs. 1: § 224a Abs. 1 sieht – für Grundstücke im Geschäftsvermögen – vor, dass ein bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer, mangels entsprechenden Einkommens oder Gewinns, nicht verrechenbarer Geschäftsverlust neu vom steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden kann.

Abs. 2: Gemäss § 220 Abs. 2 StG kann die grundstückgewinnsteuerpflichtige Person verlangen, dass bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns auf den Verkehrswert des Grundstücks vor 20 Jahren abgestellt wird, wenn der massgebende Erwerb mehr als 20 Jahre zurückliegt. Dies bedeutet bei einem Grundstück, das z. B. am 15. Juni 1950 erworben wurde und am 20. Juni 2012 die Hand wechselt, dass nur die Differenz zwischen dem Verkehrswert per 20. Juni 1992 – zuzüglich wertvermehrender Aufwendungen in der Zeit vom 20. Juni 1992 bis 20. Juni 2012 – und dem Erlös der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Hingegen fällt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis per 15. Juni 1950 – zuzüglich allfälliger wertvermehrender Aufwendungen in der Zeit vom 15. Juni 1950 bis 20. Juni 1992 und dem Verkehrswert per 20. Juni 1992 aus der Bemessungsgrundlage heraus; diese Differenz wird nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. **Gemäss § 224a Abs. 2 kann ein bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer mangels entsprechenden Einkommens oder Gewinns nicht verrechenbarer Verlust bei der Grundstückgewinnsteuer nur so weit geltend gemacht werden, als er den wegen Anwendung von § 220 Abs. 2 nicht erfassten Teil des Grundstückgewinns übersteigt.** Wenn schon ein Teil des Grundstückgewinns – wegen Anwendung von § 220 Abs. 2 StG – nicht erfasst wird, so soll in diesem Umfange auch keine Verrechnung eines Verlusts im Sinn von § 224a Abs. 1 möglich sein (zur Berechnung des Grundstückgewinns für die Zeit ab Erwerb bis vor 20 Jahren siehe auch vorne Ziff. 2.3.3).

Abs. 3: Gemäss § 224a Abs. 3 gelten die Bestimmungen über die Anerkennung von Vorjahresverlusten bei der Einkommens- und Gewinnsteuer gemäss §§ 29 und 70 StG sinngemäss auch für die Grundstückge-



winnsteuer. Das bedeutet, dass für die Bestimmung des bei der Grundstückgewinnsteuer verrechenbaren Geschäftsverlusts auch allfällige Vorjahresverluste soweit berücksichtigt werden, als diese in der Steuerperiode, in der auf das Geschäftsjahr mit dem Grundstückgewinn abgestellt wird, bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer hätten verrechnet werden können, wenn entsprechendes Einkommen oder entsprechender Gewinn angefallen wäre. Andererseits versteht sich von selbst, dass bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnete Geschäftsverluste nicht mehr bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer geltend gemacht werden können.

...

Auszug aus dem legge tributaria des Kantons Tessin:

**Computo delle perdite aziendali**

**Art. 134a** <sup>1</sup>In mancanza di altri redditi o utili, le perdite d'esercizio di un periodo fiscale sono computate con gli utili immobiliari realizzati dal contribuente, nel medesimo periodo fiscale, tramite trasferimento della proprietà di immobili appartenenti alla sostanza aziendale. Se dopo questo primo computo resta un'ecedenza, sono computate le perdite ai sensi degli articoli 30 e 75.

...

### **Sachverhaltsergänzung für die Kantone BE und BS**

In den monistischen Kantonen BE und BS wird bei langer Haltedauer ein Besitzdauerabzug bereits bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns vorgenommen (nicht erst bei der Steuerberechnung). Der anwendbare Prozentsatz kann den Gesetzesbestimmungen entnommen werden:

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt:

#### **(1. Teil/5. Abschn./II.) 3. Steuerbarer Gewinn**

##### **§ 106. a) Berechnung**

<sup>1</sup> Als Grundstückgewinn gilt der Betrag, um den der Veräußerungserlös den Einstandswert übersteigt.

<sup>2</sup> Als Veräußerungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräußerung verbundenen Kosten.

<sup>3</sup> Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 [Steueraufschub] der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten.<sup>4</sup> Für Grundstücke, die vor dem 1. Januar 1977 erworben worden sind, gilt als Einstandswert entweder der Realwert (Gebäudeversicherungswert unter Berücksichtigung der Altersentwertung zu diesem Zeitpunkt, Baunebenkosten und relativer Landwert nach Bodenwertkatalog per 1. Januar 1977) erhöht um die seither vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen oder der nachgewiesene höhere Einstandswert nach Abs. 3.

##### **§ 107. b) Besitzdauerabzug**

<sup>1</sup> Zur Abgeltung der Besitzdauer wird auf dem nach § 106 ermittelten Gewinn ein Abzug vorgenommen. Er beträgt ab dem sechsten und für jedes weitere Besitzjahr 3 Prozent, höchstens jedoch 60 Prozent des Gewinns.

...

##### **§ 108. c) Verlustverrechnung**

<sup>1</sup> Grundstückverluste werden mit Grundstückgewinnen desselben Kalenderjahres verrechnet.

<sup>2</sup> Grundstückverlustüberschüsse aus Veräußerungen sind verrechenbar, soweit sie auf Verluste der sieben Vorjahre zurückgehen.

<sup>3</sup> Geschäftsverluste von Selbständigerwerbenden und juristischen Personen sind, soweit sie nicht mit dem Einkommen oder Gewinn verrechnet werden können, vom steuerbaren Grundstückgewinn auf Grundstücken des Geschäftsvermögens abziehbar. Liegen im selben Kalenderjahr mehrere Grundstückgewinne vor, ist der Geschäftsverlust anteilig anzurechnen. Verbleibt nach der Anrechnung ein Verlustüberschuss, ist er auf die nächsten Steuerperioden im Sinne der §§ 30 und 75 vorzutragen.

Auszug aus dem Steuergesetz des Kantons Bern:

**Art. 137 Grundstückgewinn**

<sup>1</sup> Der Unterschied zwischen dem Erlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) ergibt den Rohgewinn.

<sup>2</sup> Der um den Besitzesdauerabzug und die Verlustanrechnung verminderte Rohgewinn ergibt den steuerbaren Grundstückgewinn.

...

**Art. 143 Verlustanrechnung**

...

<sup>2</sup> Schliesst das Geschäftsjahr einer buchführenden, steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode, in der ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden.

<sup>3</sup> Die Bestimmungen über die Verlustanrechnung bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (Art. 35 bzw. 93) sind sinngemäss anwendbar.

...

**Art. 144 Besitzesdauerabzug**

<sup>1</sup> Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstückgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent.

...

**Lösungen – Übersicht über das in den einzelnen Kantonen steuerbare Gewinnsteuer- und Grundstückgewinnsteuersubstrat:**

Auf CHF 10'000 gerundet und in TCHF dargestellt	<b>Bund</b>	<b>Duali- stische Kantone</b>	<b>UR, SZ, und NW</b>	<b>BL Praxis</b>	<b>BL Gericht</b>	<b>ZH aktuell</b>	<b>ZH Vorlage</b>	<b>TI Stan- dard</b>	<b>TI Option</b>	<b>BE und BS</b>
<b>Gewinnsteuer</b>										
Der Gewinnsteuer unterliegender Gewinn 2012 (vor allen Verrech- nungen)										
Steuerbarer Gewinn 2012 (nach Verrechnung mit Grundstückge- winn und Vorjahresverlusten)										
Verbleibende Verlustvorträge für 2013										
<b>Grundstückgewinnsteuer</b>										
Gemäss Grundstückgewinnsteuer- system ermittelter Gewinn										
Steuerbarer Grundstückgewinn nach Verlustverrechnung										
<b>Total steuerbarer Gewinn</b> (Ge- winnsteuer- plus Grundstückge- winnsteuersubstrat 2012 minus Verlustvorträge für 2013)										

### **Fall 3**

#### **Planungsmehrwertabschöpfung**

##### **Sachverhalt**

Die B AG ist Eigentümerin einer Liegenschaft in der Gewerbezone einer Gemeinde im Kanton Bern. Auf der Liegenschaft steht ein Lagergebäude, welches seit längerem vermietet ist. Im Rahmen der Gemeindeentwicklung soll nun das Areal, wo das Grundstück liegt, in eine Zone für mehrstöckige Wohnhäuser umgezont werden.

Die B AG überlegt sich nun, was sie mit dem Grundstück machen soll:

- a) nichts, d.h. es wird weiter im gleichen Rahmen vermietet;
- b) an einen Immobilienentwickler zu verkaufen;
- c) selbst ein Projekt zu starten und das Grundstück mit vier Mehrfamilienhäusern zu überbauen und weiterhin zu halten.

##### **Fragen**

Der Verwaltungsrat der B AG kommt zu Ihnen und möchte die Steuerfolgen der verschiedenen Varianten erfahren. Ausserdem bittet er um Alternativvorschläge, falls diese finanziell vorteilhafter sind.

#### **Fall 4**

#### **Gewinnermittlung bei Immobiliengesellschaften**

##### **Sachverhalt**

C ist Immobilieninvestor im Kanton Aargau und überlegt sich gerade ein Projekt in Zürich und ein Projekt in Genf. Mit seiner Beteiligungsgesellschaft C AG gründet er jeweils eine Zweckgesellschaft (SPV), die dann die entsprechende Liegenschaft erwirbt. Die Liegenschaften werden in der Regel totalsaniert oder neu bebaut und dann entweder vermietet oder verkauft. Die Projekte der C AG sind zu einem grossen Teil fremdfinanziert.

Die C AG hält ausserdem noch ein SPV, die Z AG, in der sich eine Liegenschaft in der Stadt Zürich an bester Lage befindet. Die C AG erhält ab und zu Kaufangebote für diese Liegenschaft.

##### **Fragen**

- 1) C möchte von Ihnen wissen, wie er seine Investitionen strukturieren soll, so dass es am wenigsten Steuern kostet.
- 2) Ausserdem möchte er gerne wissen, wieviel Steuern der Verkauf der Zürcher Liegenschaft kosten wird. Auch hier möchte er einen Vorschlag für eine möglichst steuergünstige Variante.

## **Fall 5**

### **Anlagekosten**

#### **Sachverhalt**

Die B AG ist Eigentümerin einer Liegenschaft in der Gewerbezone einer Gemeinde im Kanton Basel-Landschaft. Die B AG hat darauf ein Einkaufszentrum mit Parkhaus projektiert und gebaut.

Bereits im Projektstadium schloss die B AG langjährige Mietverträge mit der Ladenkette C AG und anderen Mietern ab. Es handelt sich dabei um eine sog. Rohbaumiete, wonach der Mieter für den Ausbau der entsprechenden Ladenfläche verantwortlich ist. In den Mietverträgen ist ausserdem festgehalten, dass die Mieter verpflichtet sind, die Mieterausbauten bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder zu entfernen. Ebenfalls im Projektstadium schloss die B AG mit der C AG einen Kaufvertrag über die von ihr gemieteten Fläche. Rechtlich handelt es sich um den Kauf einer Stockwerkeinheit mit zugehörigem Miteigentumsanteil an den allgemeinen Flächen einschliesslich Parkhaus. Das Kaufgeschäft wird erst ein halbes Jahr nach Eröffnung des Einkaufszentrums vollzogen.

Sowohl bei der Vermietung als auch beim Verkauf wurde für die Mehrwertsteuer optiert.

#### **Frage**

Wie ist der Grundstücksgewinn zu ermitteln?

#### **Sachverhaltsvariante**

Die B AG hat sich übernommen und geht kurz nach dem Vollzug des Kaufgeschäfts Konkurs. Es bestehen offene Rechnungen, die von der Erstellung des Einkaufszentrums herrühren (Generalunternehmer, einzelne Handwerker, Architekt), die von der Konkursverwaltung in den Kollokationsplan aufgenommen werden.

#### **Fragen**

- 1) Wie ist der Grundstücksgewinn diesfalls zu ermitteln?
- 2) Wie wäre es im Kanton Solothurn?
- 3) Wie wäre es im Kanton Zürich?