

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Immobilien

Interkantonale und internationale Steuerauscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens

Prof. Dr. iur. René Matteotti

und

Thomas Stadelmann

Fallbeispiele

11.-12. September 2017, Grand Hotel Hof Ragaz

Fallbeispiel 1

Steueraufschub bei kantonsübergreifender Ersatzbeschaffung

Sachverhalt

A. war Eigentümer eines Grundstücks in D. /NW, das ihm als dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft diente. Am 3. Januar 2001 verkaufte er die Liegenschaft zum Preis von F 1'490'000.-- aus seinem Privatvermögen an eine Drittpartei. Ein Jahr zuvor, am 7. Januar 2000, hatte A. für Fr. 1'093'714.-- Stockwerkeigentum erworben, worin er hernach wohnte. Der Kanton Nidwalden ermittelte einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 410'500.--, setzte einen Ersatzbeschaffungsanteil am Verkaufserlös von 74 Prozent fest und schob die Besteuerung des Betrags von Fr. 303'800.-- auf und rechnete über den Restgewinn von Fr. 83'140.-- (26 Prozent) definitiv ab.

Neun Jahre später, mit Vertrag vom 15. März 2010, verkaufte A. sein im Kanton Luzern gelegenes Stockwerkeigentum. Dabei löste er Fr. 1'130'000.--. Infolge ungenügenden Rechtsgrundnachweises wies das Grundbuchamt Luzern-Land die Grundbuchanmeldung mit Verfügung vom 7. Mai 2010 ab. Die Handänderung, gestützt auf den bereinigten Kaufvertrag vom 23. Juli 2010, trug das Grundbuchamt schliesslich am 27. Juli 2010 im Tagebuch ein. Als selbstbewohntes Wohneigentum nutzt A. fortan eine Stockwerkeinheit, wiederum in D. /NW gelegen, welche A. mit Tagebucheintrag vom 5. Mai 2008 erworben hatte.

Die Gemeinde C. /LU veranlagte den Grundstückgewinn mit Verfügung vom 31. März 2011. Vom Bruttoerlös (Fr. 1'130'000.--) brachte sie anrechenbare Aufwendungen (Fr. 30'413.--) und die Anlagekosten (Fr. 1'016'447.--) in Abzug, ehe sie schliesslich das latente Steuersubstrat von Fr. 303'800.-- berücksichtigte. Dies ergab bei einem steuerbaren Gewinn von noch Fr. 386'940.-- eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 83'391.--.

Auch der Kanton Nidwalden zog den aufgeschobenen Grundstücksgewinn von Fr. 303'800.-- zur Besteuerung heran. Er begründete dies in seiner Verfügung vom 14. Juli 2011 damit, dass die Voraussetzungen eines (weiteren) Aufschubes der Grundstückgewinnsteuer nicht gegeben seien. Im Kanton Nidwalden ergab sich ein Steuerbetreffnis von Fr. 45'570.--. Die Verfügung vom 14. Juli 2011 trat unangefochten in Rechtskraft.

Fragen

1. Was sind die Voraussetzungen für einen interkantonalen Steueraufschub des Grundstückgewinns?
2. Nach welcher Aufteilung erfolgt die interkantonale Besteuerung eines aufgeschobenen Grundstückgewinns?
3. Welcher Kanton ist zur Besteuerung berechtigt?
4. Welche Besonderheiten ergeben sich verfahrensrechtlich, wenn eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung geltend gemacht wird?

Fallbeispiel 2

Ersatzbeschaffung, Legalitätsprinzip

Sachverhalt

A. veräusserte am 21. Februar 2011 seine Eigentumswohnung in B. /ZH zu einem Preis von Fr. 1'850'000.--. Per 15. Februar 2011 hatte er seinen Wohnsitz nach D. /GR verlegt, wo er eine Liegenschaft für Fr. 5'250'000.-- erworben hatte. Aufgrund der Reinvestition des Erlöses in ein gleichgenutztes Ersatzobjekt wurde die Grundstückgewinnsteuer mit Veranlagungsentscheid der Grundsteuerbehörde B. /ZH vom 25. Mai 2011 infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Aus geschäftlichen Gründen verlegte A. am 31. Dezember 2012 seinen Hauptwohnsitz nach Grossbritannien. Mit Nachsteuerverfügung vom 17. Dezember 2014 auferlegte die Grundsteuerbehörde B. /ZH A. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 221'942.--, da die Voraussetzungen für die Gewährung des Steueraufschubs mit dem Wegzug nicht mehr erfüllt seien. Dabei argumentierte die Steuerbehörde, dass die Begründung einer dauernden und ausschliesslich selbstgenutzten Ersatzliegenschaft eine gewisse Zeitspanne erfordere und dass eine 22-monatige Nutzung der Liegenschaft als Hauptwohnsitz diese Voraussetzung noch nicht erfülle.

Für die Festlegung der Mindestzeitspanne stütze sich die Behörde insbesondere auf das Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich an die Gemeinden "über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG)" vom 31. März 2014, welches in Ziffer 11 i.V.m. 28 vorsieht, dass eine Veräusserung oder eine definitive Zweckentfremdung des Ersatzobjekts innerhalb von fünf Jahren nach der Handänderung am ursprünglichen Objekt zum Wegfall des Steueraufschubs und zur Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns führt.

Frage

Darf der Kanton ZH auf den ursprünglich gewährten Steueraufschub zurückkommen?

Fallbeispiel 3

Steuerausscheidung nat. Person mit Ansässigkeit im Ausland und verschiedenen Spezialsteuerdomizilen in der Schweiz; Unternehmensverlust im Inland

Sachverhalt

Die Eheleute A.A. und B.A. sind in Deutschland ansässig. A.A. ist u.a. Eigentümer einer Privatliegenschaft im Kanton Zürich sowie eines Hotelbetriebs im Kanton Graubünden.

Ihr Einkommen setzte sich wie folgt zusammen:

• Vermögensertrag Deutschland	Fr.	2'000'000.--
• Liegenschaftenertrag Zürich	Fr.	250'000.--
• Liegenschaftenertrag Graubünden	Fr.	100'000.--
• Geschäftsverlust Graubünden	Fr.	250'000.--
• Schuldzinsen	Fr.	600'000.--

Das Vermögen war wie folgt alloziert:

• Deutschland	%	51%
• Zürich	%	30%
• Graubünden	%	19%

Fragen

1. Die Steuerpflichtigen vertreten die Auffassung, die wirtschaftliche Ansässigkeit einer im Ausland ansässigen natürlichen Person rufe nach einer konsolidierenden Betrachtungsweise. Dies heisse, dass für die Vornahme der Steuerauscheidung vorab ein virtueller „Kanton Schweiz“ (umfassend alle Spezialsteuerdomizile) geschaffen und der ausländische (Ansässigkeits-)Staat als „Kanton Deutschland“ behandelt werden müsse.
 - a. Was spricht für diese Lösung, was dagegen?
 - b. Wie sieht die Steuerauscheidung nach diesem Konzept aus?

2. Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen, wenn die Lösung der Steuerpflichtigen verworfen wird?

Variante 1: Verlust am ausländischen Hauptsteuerdomizil, inländisches Spezialsteuerdomizil des Grundstückortes

Sachverhalt

Die Eheleute U.K. und X.K. sind in London ansässig. In Nyon/VD sind sie je zur Hälfte Miteigentümer einer Eigentumswohnung mit Steuerwert von Fr.700'000. Im Weiteren haben sie Grundeigentum im Wert von Fr. 800'000 in Spanien, sowie ein bewegliches Vermögen von Fr. 2'000'000.

Ihr Einkommen setzte sich wie folgt zusammen:

- Liegenschaftsertrag Vaud Fr. 150'000.--
- Vermögensertrag Ausland Fr. - 20'000.--
- Übriges Einkommen Fr. 400'000.--
- Schuldzinsen Fr. 35'000.--

(die Schuldzinsen ergeben sich ausschliesslich aus eine Hypothekarkredit, sichergestellt durch die Liegenschaft in Nyon).

Fragen

1. Die Steuerpflichtigen vertreten in ihrem Hauptantrag die Auffassung, bei beschränkter inländischer Steuerpflicht einer im Ausland ansässigen natürlichen Person, seien die Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven zu verlegen. Ein Negativsaldo aus dem Vermögensertrag im Ausland sei bei der Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen, sowohl bei steuerbarem Einkommen wie auch beim satzbestimmenden Einkommen.
 - a. Was spricht für diese Lösung, was dagegen?
 - b. Wie sieht die Steuerauscheidung nach diesem Konzept aus?

2. Im Eventualantrag vertreten die Steuerpflichtigen die Auffassung, die Schuldzinsen seien objektmässig zu verlegen.
 - a. Was spricht für diese Lösung, was dagegen?
 - b. Wie sieht die Steuerauscheidung nach diesem Konzept aus?

3. Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen, wenn die Lösungen der Steuerpflichtigen verworfen werden?

Variante 2: Verlust am ausländischen Hauptsteuerdomizil, inländisches Spezialsteuerdomizil des Grundstückortes

Sachverhalt

Die Eheleute A.Z. und B.Z. sind in Genf ansässig und dort wohnhaft in ihrer Eigentumswohnung. In Chamonix (F) haben sie eine Zweitresidenz.

In ihrer Steuererklärung deklarieren sie 2 Hypotheken: eine im Betrage von Fr. 1'000'000 sichergestellt mit dem Grundstück in Genf (die Hypothekarzinsen betragen Fr. 40'000), sowie eine zweite, im Betrage von Fr. 5'500'000, sichergestellt durch das Grundstück in Chamonix (die Hypothekarzinsen betragen Fr. 160'000).

Ihre Einkommen setzt sich wie folgt zusammen:

- Bruttovermögensertrag Fr. 100'000.--
 - Liegenschaftsertrag Genf (netto) Fr. 10'000.--
 - Liegenschaftsertrag Chamonix (netto) Fr. 5'000.--
- Übriges Einkommen Fr. 400'000.--
- Hypothekarzinsen
 - Genf Fr. 40'000.--
 - Chamonix Fr. 160'000.--

Das Vermögen war wie folgt alloziert:

- Genf % 65%
- Chamonix % 35%

Fragen

1. Die Steuerpflichtigen vertreten folgende Auffassung: ergibt die Schuldzinsenverlegung nach Lage der Aktiven in Bezug auf das im Ausland steuerbare Einkommen einen Schuldzinsenüberschuss, so muss dieser mit allfälligem, in der Schweiz steuerbarem Einkommen zur Verrechnung gebracht werden
 - a. Was spricht für diese Lösung, was dagegen?
 - b. Wie sieht die Steuerauscheidung nach diesem Konzept aus?

2. Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen, wenn die Lösung der Steuerpflichtigen verworfen wird?

Fallbeispiel 4

Wirtschaftliche Handänderung

Sachverhalt

Die FR AG, mit Sitz in Fribourg, bezweckt die Vermögensplatzierung sowie das Halten, den Kauf und Verkauf von Vermögenswerten im Bereiche Immobilien, Hotellerie, etc. Ihr Steuerdomizil befindet sich im Kanton Freiburg. Sie hat keine Nebensteuerdomizile in anderen Kantonen.

In der Zeit von Mai 2005 bis Mai 2006 hat die FR AG 51% der Aktien der VD AG erworben.

Die VD AG, mit Sitz in Lausanne, bezweckt den Handel mit Immobilien und Mobilien. Per 31. Dezember 2007 wies ihre Bilanz Aktiven von 13 Mio. aus, wobei 12,5 Mio. auf Liegenschaften in der Gemeinde Morges/VD entfielen.

Am 25. Oktober 2007 veräusserte die FR AG ihre Beteiligung an der VD AG an die D AG, wobei sie einen Gewinn von 1,5 Mio. erzielt.

Am 30. November 2007 erwarb die D AG die restlichen 49% an der VD AG.

Fragen

1. Wie ist der Veräusserungsgewinn der FR AG steuerlich zu qualifizieren?
2. Wer ist Doppelbesteuerungsrechtlich zur Besteuerung des Gewinns legitimiert?
3. Welche Rolle kann der Erwerb der restlichen 49% der VD AG durch die D AG spielen?

Beilagenverzeichnis

- Fall 1: (a) Urteil des Bundesgerichts 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012
- Fall 2: (a) Urteil des Bundesgerichts 2C_306/2016 vom 7. März 2017
- Fall 3: (a) Urteil des Bundesgerichts 2C_18/2014 vom 15. Januar 2015
(b) Urteil des Bundesgerichts 2C_1202/2013 vom 15. Januar 2015
(c) Urteil des Bundesgerichts 2C_960/2012 vom 23. Januar 2014
(d) Grundlagenpapier (Thomas Stadelmann)
- Fall 4: (a) Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2015 vom 7. Oktober 2016