

## Merkblatt des kantonalen Steueramtes zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftens- händlers bei der Grundstückgewinnsteuer

(vom 9. März 2006)

Zusammenstellung der Praxis zum Abzug besonderer Aufwendungen des inner- und ausserkantonale wohnhaften (haupt- oder nebenberuflichen) gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer.

Stand 1. Februar 2006

<b>Abzug</b>	<b>Innerkantonaler Liegenschaftenshändler</b> (Hauptsteuerdomizil im Kt. Zürich mit Händlerobjekt im Kt. Zürich)	<b>Ausserkantonaler Liegenschaftenshändler ohne Betriebsstätte</b> (Hauptsteuerdomizil ausserhalb Kt. Zürich mit Händlerobjekt im Kt. Zürich)	<b>Interkantonaler Liegenschaftenshändler mit Betriebsstätte</b> (Hauptsteuerdomizil im oder ausserhalb Kt. Zürich mit Händlerobjekt und Betriebsstätte im Kt. Zürich)
Verluste aus Liegenschaftensverkäufen ausserhalb Kt. Zürich	nein <sup>1</sup>	nein <sup>2</sup>	Die Steuerauscheidung erfolgt beim interkantonalen Liegenschaftenshändler in der Regel nach Quoten (inkl. Wertzuwachsgeinn) <sup>3</sup>
Verluste aus Liegenschaftensverkäufen im Kt. Zürich aus der selben Überbauung (Verluste aus Teilveräusserungen)	ja (gegebenenfalls im Revisionsverfahren mit Verlustrücktrag) <sup>4</sup>	ja (gegebenenfalls im Revisionsverfahren mit Verlustrücktrag) <sup>4</sup>	
Verluste aus Liegenschaftensverkäufen im Kt. Zürich aus anderen Objekten	nein <sup>5</sup>	ja, sofern im gleichen Jahr realisiert <sup>6</sup>	
Geschäftsverluste (inkl. solche aus Vorjahren), entstanden im oder ausserhalb Kt. Zürich	nein <sup>7</sup>	nein <sup>8</sup>	

<b>Abzug</b>	<b>Innerkantonaler Liegenschaftshändler</b> (Hauptsteuerdomizil im Kt. Zürich mit Händlerobjekt im Kt. Zürich)	<b>Ausserkantonaler Liegenschaftshändler ohne Betriebsstätte</b> (Hauptsteuerdomizil ausserhalb Kt. Zürich mit Händlerobjekt im Kt. Zürich)	<b>Interkantonaler Liegenschaftshändler mit Betriebsstätte</b> (Hauptsteuerdomizil im oder ausserhalb Kt. Zürich mit Händlerobjekt und Betriebsstätte im Kt. Zürich)
Aufwandüberschüsse aus der veräusserten Liegenschaft (inkl. solche, welche in den Vorjahren entstanden sind)	ja <sup>9</sup>	ja <sup>10</sup>	Die Steuerauscheidung erfolgt beim interkantonalen Liegenschaftshändler in der Regel nach Quoten (inkl. Wertzuwachsgeinn) <sup>3</sup>
Abschreibungsverluste aus anderen Liegenschaften im Kt. Zürich	nein <sup>11</sup>	nein <sup>12</sup>	
Händlerpauschale von 5% <sup>13</sup> des Verkaufspreises für allg. Unkosten	nein <sup>14</sup>	ja <sup>15</sup>	
AHV-Beiträge (nur natürliche Personen)	ja <sup>16</sup>	ja <sup>16</sup>	
Grundstückgewinnsteuer (nur juristische Personen)	ja <sup>17</sup>	ja <sup>18</sup>	
Übrige direkte Steuern, insbesondere direkte Bundessteuer (nur juristische Personen)	ja <sup>19</sup>	ja <sup>19</sup>	
Zinsaufwand, welcher von Nahestehenden (z.B. von Muttergesellschaft) verrechnet wird	ja <sup>20</sup>	ja <sup>20</sup>	

<sup>1</sup> Keine gesetzliche Grundlage in den kantonalen Bestimmungen zur Grundstückgewinnsteuer.  
<sup>2</sup> Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 55 f.  
<sup>3</sup> Vgl. dazu Höhn/Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 57 ff. Das Bundesgericht hat jedoch im Entscheid vom 19.11.2004 (2P.222/2002, BGE 131 I 249) festgehalten, dass Veräusserungsgewinne auf Betriebsliegenschaften bei interkantonalen Unternehmungen im Umfang der Wertzuwachskomponente dem Belegenheitskanton

zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen sind (objektmassige Ausscheidung). Der Kanton der gelegenen Sache hat dann einen allfälligen Geschäftsverlust aus dem Sitzkanton oder weiteren Betriebsstättkantonen auf den Grundstückgewinn anzurechnen.

- <sup>4</sup> Aufgrund der Bestimmung von § 224 Abs. 3 StG.
- <sup>5</sup> Ausgenommen bei einer Gesamtveräusserung von Grundstücken nach § 223 StG, bei welcher zur Bestimmung des Gesamtgewinns die Gewinne bzw. Verluste aller Grundstücke berücksichtigt werden. Vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 223 N 8 f.; RB 1988 Nr. 42, 1961 Nr. 78.
- <sup>6</sup> VGr 19.11.1997, SR.97.00050, publiziert in RB 1997 Nr. 48 = ZStP 1998 S. 67 = StE 1998 A 24.34 Nr. 2; Höhn/Mäusli, Interkantonaes Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 55; BGE 92 I 198.

*Beispiel:*

*Die Liegenschaften AG in Weinfeldern TG handelt u.a. auch mit Liegenschaften im Kanton Zürich. Im Jahre 2001 sind nachstehende Vermögenserträge (Mietertrag abzüglich Unterhaltskosten und objektmässig zugewiesene Schuldzinsen) bzw. Grundstückgewinne (Wertzuwachs) angefallen.*

<i>Liegenschaft</i>	<i>Vermögensertrag</i>	<i>Grundstückgewinn</i>
<i>Zürich</i>	<i>- 2000</i>	<i>50000</i>
<i>Winterthur</i>	<i>- 3000</i>	<i>-20000</i>
<i>Volketswil</i>	<i>-18000</i>	
<i>Uster</i>	<i>6000</i>	

*Die Stadt Zürich hat bei der Berechnung des Grundstückgewinns vorab den Aufwandüberschuss von Fr. 2000 bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen. Der Gesamtverlust aus der Liegenschaft Winterthur von Fr. 23000 ist – obwohl eine solche Verrechnung im kantonalen Recht nicht stipuliert ist – aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichtes von der Stadt Zürich zu übernehmen.*

*Soweit ersichtlich ist indessen bis heute nicht entschieden worden, wie der Aufwandüberschuss von Fr. 18000 aus der weiterhin gehaltenen Liegenschaft Volketswil zu behandeln ist. Klar ist jedenfalls, dass der Ertragsüberschuss aus der Liegenschaft Uster vorab zur Verrechnung gebracht werden muss, so dass ein Aufwandüberschuss von Fr. 12000 verbleibt, welcher nach der hier vertretenen Meinung nicht zu Lasten des Grundstückgewinns der Stadt Zürich geht, sondern zu aktiveren und später mit einem Gewinn beim Verkauf der Liegenschaft Volketswil zu verrechnen ist.*

*Die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns für die Stadt Zürich ergibt sich demnach wie folgt:*

<i>Grundstückgewinn Zürich</i>	<i>50000</i>
<i>Übernahme Aufwandüberschuss Zürich</i>	<i>- 2000</i>
<i>Übernahme Grundstückverlust Winterthur</i>	<i>-20000</i>
<i>Übernahme Aufwandüberschuss Winterthur</i>	<i>- 3000</i>
<i>Steuerbarer Grundstückgewinn</i>	<u><u>25000</u></u>

- <sup>7</sup> Keine gesetzliche Grundlage in den Bestimmungen zur Grundstückgewinnsteuer. Vgl. dazu auch Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 224 N 17 ff.; VGr 18.12.2002, SB.2002.00068, publiziert in M StG 2002 Nr. 38 und RB 2002 Nr. 120.
- <sup>8</sup> Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 28 d-e, 48 und 55 f.
- <sup>9</sup> Im Rahmen der Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG, d.h. wenn bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer auf Abzug verzichtet wurde.
- <sup>10</sup> Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 47.
- <sup>11</sup> Keine gesetzliche Grundlage in den kantonalen Bestimmungen zur Grundstückgewinnsteuer.
- <sup>12</sup> Eine Ausnahme ist aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr 21.11.1994 = ASA 65 S. 74 = Locher, Doppelbesteuerung, § 7, I D, Nr. 42) dann angezeigt, wenn es sich um eine Abschreibung handelt, welche auf einen gravierenden Vorgang (z.B. Auszonung) zurückzuführen ist und eine massive Werteinbusse zur Folge hat.
- <sup>13</sup> Zur Möglichkeit einer Reduktion des Pauschalsatzes vgl. ZStP 1995, S. 316 = Grundsteuer-Mitteilungen 1995 Nr. 22; Grundsteuer-Mitteilungen 1994 Nr. 3; StE 1993 B 44.13.7 Nr. 6 = ZStP 1992, S. 283 = Grundsteuer-Mitteilungen 1992 Nr. 21; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 221 N 117 f.
- <sup>14</sup> Der Wortlaut von § 221 Abs. 2 StG lässt keine Pauschale im Sinne des interkantonalen Steuerrechts zu.
- <sup>15</sup> Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 53; VGr 19.11.97, SR.97.00034, StR 1998 S. 604.
- <sup>16</sup> Aufgrund von § 221 Abs. 2 StG. Vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 221 N 105.
- <sup>17</sup> Das Verwaltungsgericht hat am 28.4.2004 (SB.2003.00062, RB 2004 Nr. 106, ZStP 3/2004 Nr. 32) entschieden, dass die Grundstückgewinnsteuern zu den weiteren mit der Liegenschaft zusammenhängenden Aufwendungen nach § 221 Abs. 2 StG gehören und daher gewinnmindernd geltend gemacht werden können, sofern auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet wurde. Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ist die iterative Methode anzuwenden.
- <sup>18</sup> Vgl. FN 17. Für den ausserkantonalen Liegenschaftenhändler war die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer bereits aufgrund des interkantonalen Steuerrechts möglich, insoweit sie nicht durch Vermögensertrag gedeckt war (RB 1996 Nr. 50; Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4., vollständig überarbeitete Auflage, 2000, § 28 N 52 und 52a).

- <sup>19</sup> Gemäss dem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20.10.2004 (SB.2003.00075, RB 2004 Nr. 107) ist die für den Veräusserungsgewinn geschuldete anteilige direkte Bundessteuer nach § 221 Abs. 2 StG gewinnmindernd anrechenbar. Es sind grundsätzlich alle mit dem veräusserten Grundstück – nicht nur mit der Veräusserung des Grundstücks selber – zusammenhängenden Steuern der juristischen Person abzugsfähig.
- <sup>20</sup> Solche Zinsen sind aufgrund der Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG zum Abzug zuzulassen. Sie gelten steuerrechtlich nur dann nicht als Fremdkapitalzinsen, wenn eine Korrektur unter Beachtung der Bestimmungen betreffend das verdeckte Eigenkapital angezeigt ist (vgl. dazu Richner/Frei/ Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 64 N 158; KS EStV 1997 Nr. 6 über verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) oder übersetzte Zinsen verrechnet worden sind (vgl. dazu Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 64 N 122).

Zürich, den 9. März 2006

Kantonales Steueramt  
Der Chef-Stellvertreter:  
A. Walter

