



**Universität
Zürich** ^{UZH}

Masterthesis
zur Erlangung des
Master of Advanced Studies in Real Estate

Besteuerung des Grundstückgewinns und Ersatzbeschaffung unter besonderer Berücksichtigung von Immobiliengesellschaften und Pensionskassen

Verfasser: Marcel Schaad
Einsiedlerstrasse 11, 8820 Wädenswil, Schweiz
marcel.schaad@eversheds.ch
+41 (0)79 249 19 30

Eingereicht bei: Victor Meyer

Abgabedatum: 12.08.2011

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSVERZEICHNIS	II
DARSTELLUNGSVERZEICHNIS	IV
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	V
EXECUTIVE SUMMARY	VII
1 EINLEITUNG	1
1.1 Einführung in das Thema.....	1
1.1.1 Fragestellungen und Zielsetzung	1
1.1.2 Eingrenzung und Abgrenzung	2
1.2 Aufbau der Arbeit	3
2 EINFÜHRUNG IN DAS SCHWEIZERISCHE STEUERSYSTEM SOWIE GESETZLICHE GRUNDLAGEN DER BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE	4
2.1 Das Schweizerische Steuersystem.....	4
2.1.1 Überblick über die öffentlichen Abgaben.....	4
2.1.2 Arten von Steuern	4
2.1.3 Steuerhoheit und Kompetenzverteilung.....	5
2.2 Besteuerung der Grundstückgewinne	6
2.2.1 Grundsätzliches.....	6
2.2.2 Die Steuerharmonisierung	7
2.2.3 Monistisches und dualistisches System	8
2.2.4 Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes	10
3 DIE BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE	12
3.1 Einleitende Bemerkungen.....	12
3.2 Die Grundstückgewinnsteuer am Beispiel des Kantons Zürich	12
3.2.1 Steuertatbestand	12
3.2.1.1 <i>Zivilrechtliche Handänderung</i>	12
3.2.1.2 <i>Wirtschaftliche Handänderung</i>	13
3.2.1.3 <i>Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen</i>	15
3.2.2 Das Grundstück.....	16
3.2.3 Steuersubjekt.....	16
3.2.4 Das Steuerobjekt	17
3.2.4.1 <i>Der Erlös</i>	17
3.2.4.2 <i>Die Anlagekosten</i>	17
3.2.4.3 <i>Der Erwerbspreis</i>	17
3.2.4.4 <i>Anrechenbare Aufwendungen</i>	19
3.2.4.5 <i>Wertvermehrnde Aufwendungen</i>	20
3.2.4.6 <i>Werterhaltende Aufwendungen</i>	21
3.2.4.7 <i>Dumont-Praxis</i>	21
3.2.4.8 <i>Vergleichbare Verhältnisse</i>	23
3.2.5 Der Gewinn.....	23
3.2.6 Verlustverrechnung.....	24
3.2.7 Besteuerung	25
3.2.8 Verfahren und Grundpfandrecht.....	25
3.2.9 Kurzzusammenfassung	26
3.3 Das dualistische System am Beispiel des Kantons St. Gallen.....	26
3.3.1 Grundstückgewinnsteuer auf Liegenschaften des Privatvermögens	26
3.3.2 Besteuerung des Grundstückgewinns auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens	27

3.3.3	Abgrenzung der Geschäftsliegenschaften von den Privatliegenschaften	27
4	IMMOBILIENGESELLSCHAFTEN UND PENSIONS-KASSEN	29
4.1	Einleitende Bemerkungen	29
4.2	Immobilien-gesellschaften	29
4.2.1	Überblick	29
4.2.2	Die Immobilien-gesellschaft im engeren Sinne	29
4.2.3	Abgrenzung zur Betriebs-gesellschaft	31
4.2.4	Abgrenzung zum Liegen-schaften-händler	32
4.3	Die Pensions-kasse	32
5	DIE ERSATZBESCHAFFUNG	33
5.1	Allgemeines	33
5.1.1	Die gesetzlichen Aufschub-sta-tbestände	33
5.1.2	Verwendung des Erlöses	33
5.1.3	Steuer-fo-lgen	34
5.1.4	Varianten der Reinvestition	34
5.2	Die Ersatz-bescha-fung von betriebs-notwendigem Anlage-ve-rmö-gen	36
5.2.1	Einleitende Bemerkungen	36
5.2.2	Steuer-neu-trale Verbuchung	37
5.2.3	Gesetzliche Grundlage	37
5.2.4	Ein äusserer oder inner-betrieblicher Zwang	38
5.2.5	Keine Notwendigkeit mehr der Funktions-gleichheit des Ersatz-objektes	39
5.2.5.1	<i>Ersatz-bescha-fungstheorie</i>	39
5.2.5.2	<i>Reinvestitionstheorie</i>	40
5.2.5.3	<i>Unternehmenssteuerreform II</i>	41
5.2.6	Gleiches Unternehmen	42
5.2.7	Angemessene Frist	43
5.2.7.1	<i>Nach-trägliche Ersatz-bescha-fung</i>	43
5.2.7.2	<i>Voraus-bescha-fung</i>	43
5.2.8	Territorialer Geltungsbereich	44
5.2.9	Betriebs-notwendiges Anlage-ve-rmö-gen	45
5.2.9.1	<i>Unbewegliches Anlage-ve-rmö-gen</i>	45
5.2.9.2	<i>Bewegliches Anlage-ve-rmö-gen</i>	46
5.2.9.3	<i>Betriebs-notwendigkeit</i>	47
a)	<i>Grammatikalische Auslegung nach dem Wortlaut der Betriebs-notwendigkeit in Lehre und Praxis</i>	47
b)	<i>Der Begriff des Betriebs</i>	48
c)	<i>Der Betrieb bei einer Immobilien-gesellschaft</i>	50
d)	<i>Vergleich mit der steuer-neu-tralen Umstrukturierung (Abspaltung)</i>	53
e)	<i>Aktueller Entscheid des Zürcher Verwaltungs-gerichts</i>	53
f)	<i>Notwendigkeit</i>	54
5.2.10	Übertragung der Gedanken auf die Pensions-kasse	55
6	ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG SOWIE BEANTWORTUNG DER FRAGESTELLUNGEN	57
6.1	Zusammenfassung und Würdigung	57
6.2	Beantwortung der Fragestellungen	59
	LITERATURVERZEICHNIS	61

DARSTELLUNGSVERZEICHNIS

Darstellung 1: Einteilung der öffentlichen Abgaben	4
Darstellung 2: Kompetenzen im Schweizerischen Steuersystem	6
Darstellung 3: Wertzuwachs- und Abschreibungsquote	10
Darstellung 4: Kettenhandel	15
Darstellung 5: Einteilung Immobiliengesellschaften	29
Darstellung 6: Absolute versus relative Methode	35

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AHVG	Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
a.M.	anderer Meinung
Art.	Artikel
AS	amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen (Amtliche Sammlung), seit 1948
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Periodikum)
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BGE	Gerichtssentscheid des Schweizerischen Bundesgerichts
BGr	Schweizerisches Bundesgericht in Lausanne
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101)
DBG	Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern (SR 642.11)
Diss.	Dissertation
E.	Erwägung(en)
Eidg.	Eidgenössisch(e)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
Fn.	Fussnote
FusG	Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301)
HEV	Hauseigentümerverband
Hrsg.	Herausgeber
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
KR-Nr.	Geschäftsnummer im Kantonsrat
KS	Kreisschreiben
Kt.	Kanton(e) / kanton(e)
Lit.	Litera
LS	Loseblattsammlung der Zürcher Gesetzessammlung (ZH Lex)
MB	Merkblatt
N	Note (Randnote)
NStP	Neue Steuerpraxis; Monatschrift für bernisches und eidgenössisches Steuerrecht (Periodikum)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)
RB	Rechenschaftsbericht (bis 1959 der Oberrekurskommission, ab 1960 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat; Periodikum)
S.	Seite(n)
sGS	Systematische Gesetzessammlung des Kantons St. Gallen
SR	Systematische Rechtssammlung des Schweizerischen Bundesrechts
SRK	Steuerrekurskommission (Kanton...)
ST	Der Schweizer Treuhänder (Periodikum)
StE	Der Steuerentscheid (Periodikum)
StG ...	Steuergesetz des Kantons ...
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
u.a.	unter anderem /-n
v.a.	vor allem
VB	Vorbemerkung(en)
Vgl.	vergleiche
VGr ...	Verwaltungsgericht des Kantons ...

VO	Verordnung
WAK	Parlamentarische Kommission für Wirtschaft und Abgaben
z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (Periodikum)
Zit.	Zitat aus
ZStP	Zürcher Steuerpraxis (Periodikum)

EXECUTIVE SUMMARY

Gewinne aus Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen davon, von reinen Immobiliengesellschaften oder Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen), unterliegen der Grundstückgewinnsteuer oder der ordentlichen Einkommens- respektive Gewinnsteuer. Diese Besteuerung kann aufgeschoben und die stillen Reserven steuerneutral übertragen werden, wenn das veräusserte und ersatzbeschaffte Grundstück beide Male zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören, sog. *steuerneutrale Ersatzbeschaffung*.

Währenddem der *Betrieb* bei Handels-, Fabrikations- und Dienstleistungsunternehmen klar definiert ist, ist derselbe bei reinen Immobiliengesellschaften und Pensionskassen hinsichtlich der von ihnen gehaltenen Grundstücken nicht klar geregelt und teilweise gar nicht anerkannt. Lehre und Praxis behandeln diese Frage unterschiedlich, was zu erheblicher Rechtsunsicherheit führt. Es stellt sich die Frage, ob Grundstücke überhaupt betriebsnotwendiges Anlagevermögen von reinen Immobiliengesellschaften (also weder Betriebsgesellschaften, noch Immobilienhändler) oder Pensionskassen sein können.

Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können. Die Notwendigkeit ergibt sich daraus, dass die ersatzlose Veräusserung zu einer substantiellen Einbusse im Betrieb führen würde. Davon ausgenommen sind Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen lediglich als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

Der Begriff des Betriebs entstammt dem Umstrukturierungsrecht und ist die kleinste, in sich geschlossene, autonom funktionierende Einheit innerhalb eines Unternehmens, die ihren Zwecken nachkommen kann. Dieser Begriff kann unverändert auch im Ersatzbeschaffungsrecht und auf Immobiliengesellschaften angewendet werden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat diesbezüglich eine Grundsatzdefinition herausgegeben, wann bei Immobiliengesellschaften ein Betrieb vorliegen kann. Diese Merkmale sind auch auf die Pensionskassen übertragbar.

Nach der Meinung des Autors können Grundstücke durchaus betriebsnotwendiges Anlagevermögen von Immobiliengesellschaften und Pensionskassen sein, mit der Folge, dass deren Handänderung steuerneutral geschehen kann. Es wäre zu wünschen, dass das Bundesgericht bald zur Klärung dieser Rechtslage beiträgt.

1 EINLEITUNG

1.1 Einführung in das Thema

Gewinne aus Handänderungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens oder Anteilen von solchen, werden je nach Kanton entweder mit einer speziellen *Grundstückgewinnsteuer* oder mit der ordentlichen *Einkommens-*, respektive *Gewinnsteuer* belangt. In gewissen, in den Gesetzen abschliessend geregelten Fällen, kann diese Besteuerung jedoch *aufgeschoben* werden, sodass im Zeitpunkt der Handänderung keine steuerlich relevante Realisation entsteht. Der Aufschub führt dazu, dass bei der nächsten steuerbaren Realisation die massgebende Bemessungsgrundlage nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf den Zeitpunkt der letzten steuerbaren Realisation, respektive, wenn dieser sehr lange zurück liegt, auf einen meistens vom Gesetz vorgesehenen Substitutionszeitpunkt berechnet wird.

Eine Möglichkeit des Steueraufschubs ist gesetzlich vorgesehen, sofern der aus einer Veräusserung realisierte Gewinn in ein notwendiges Ersatzobjekt reinvestiert wird, sog. *Ersatzbeschaffung*. Auf der Grundlage der Diskussionen der Unternehmenssteuerreform II wurde davon abgesehen, dass der ersatzbeschaffte Vermögensgegenstand zwingend dieselbe wirtschaftliche Funktion wahrnehmen muss wie der veräusserte. Durch den Verkauf von Grundstücken realisierte, stille Reserven können somit neu dann steuerneutral übertragen werden, wenn es sich beim veräusserten und ersatzbeschafften Vermögensgegenstand beide Male um ein *betriebsnotwendiges Anlagevermögen* handelt. Das betriebsnotwendige Anlagevermögen ist somit ein wesentliches Tatbestandsmerkmal zur Beurteilung, ob eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen vorliegt.

Währenddem der Betrieb bei Handels-, Fabrikations- und Dienstleistungsunternehmen in der Lehre und Praxis klar definiert ist, ist derselbe bei Immobiliengesellschaften im engeren Sinne und Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen) hinsichtlich der von ihnen gehaltenen Grundstücken sowohl nicht klar geregelt, als auch teilweise gar nicht anerkannt, was mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden ist.

1.1.1 Fragestellungen und Zielsetzung

Diese Ausgangslage führt zu folgenden Fragestellungen:

1. Können Immobiliengesellschaften im engeren Sinne hinsichtlich ihrer Grundstücke eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung geltend machen und somit die Besteuerung des Grundstückgewinns aufschieben? Damit zusammenhängend: Können sie Grundstücke als betriebsnotwendiges Anlagevermögen halten? Wann kann man von einem *Betrieb* sprechen und was bedeutet *betriebsnotwendig*?
2. Können diese Erkenntnisse auf die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen) übertragen werden?

Das Thema der steuerneutralen Behandlung von Grundstücksgewinnen ist vor dem Hintergrund nach wie vor steigender Immobilienpreise in der Schweiz sehr aktuell.¹ Zielsetzung der vorliegenden Arbeit soll sein, mit Hilfe des Studiums von Literatur und Praxis eine Antwort darauf zu geben, ob, und wann Grundstücke, die im Eigentum einer Immobiliengesellschaft im engeren Sinne oder einer Pensionskasse stehen, als betriebsnotwendiges Anlagevermögen charakterisiert werden können.

Die vorliegende, juristische Arbeit richtet sich vorwiegend an die Eigentümer und das Management von Immobiliengesellschaften respektive -verwaltungen und Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen) mit direktem oder indirektem Immobilienbesitz. Sie soll der Leserschaft bezüglich der Fragestellungen einen Überblick über die rechtlichen Möglichkeiten und Interpretationen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung liefern und somit mehr Klarheit in die bestehende Rechtsunsicherheit bringen.

1.1.2 Eingrenzung und Abgrenzung

Obwohl durch den Bundesgesetzgeber teilweise harmonisiert, ist die Besteuerung des Grundstückgewinns kantonale geregelt. Der Eingrenzung halber fokussiert sich die vorliegende Arbeit auf die beiden Kantone Zürich und St. Gallen. Die Frage des betriebsnotwendigen Anlagevermögens wird nicht allgemein, sondern hinsichtlich Grundstücken und aus der Sicht von Immobiliengesellschaften im engeren Sinne und Pensionskassen beurteilt.

Nicht Gegenstand der Arbeit sind Rechtsfragen der interkantonalen Steuerauscheidung respektive Doppelbesteuerung. Ebenfalls nicht behandelt, wenn auch am Rande tangiert, werden Fragen der innerkantonalen respektive interkantonalen Verrechnungsmöglichkeiten von Grundstücksgewinnen mit Betriebsverlusten.

¹ Vgl. Suisse Issues Immobilien, S. 4-8.

1.2 Aufbau der Arbeit

Im Anschluss an die Einleitung folgt in Kapitel zwei eine Kurzdarstellung der rechtlichen Grundlagen des Schweizer Steuersystems und der Besteuerung von Grundstückgewinnen. Dabei wird auf die steuergesetzgeberische Kompetenzverteilung zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden sowie auf die kantonal unterschiedlichen, monistischen und dualistischen Systeme eingegangen.

Kapitel drei befasst sich detailliert mit der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich und, als Gegensatz dazu, mit den Besonderheiten der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens im dualistischen System des Kantons St. Gallen. Diverse Beispiele aus der Praxis sollen die Ausführungen verdeutlichen.

In Kapitel vier werden die Immobiliengesellschaften im engeren Sinne und die Pensionskasse erläutert. Die Immobiliengesellschaften im engeren Sinne sind insbesondere abzugrenzen von den Betriebsgesellschaften und Liegenschaftenhändlern.

Nach einer Kurzeinführung über den Steueraufschub, widmet sich Kapitel fünf dem Hauptthema der Ersatzbeschaffung unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform II. Im Wesentlichen soll auf die Fragestellungen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens bei Immobiliengesellschaften im engeren Sinne und Pensionskassen eingegangen werden.

Die vorliegende Arbeit schliesst in Kapitel sechs, in welchem zusammenfassend und würdigend die eingangs gestellten Fragen beantwortet werden.

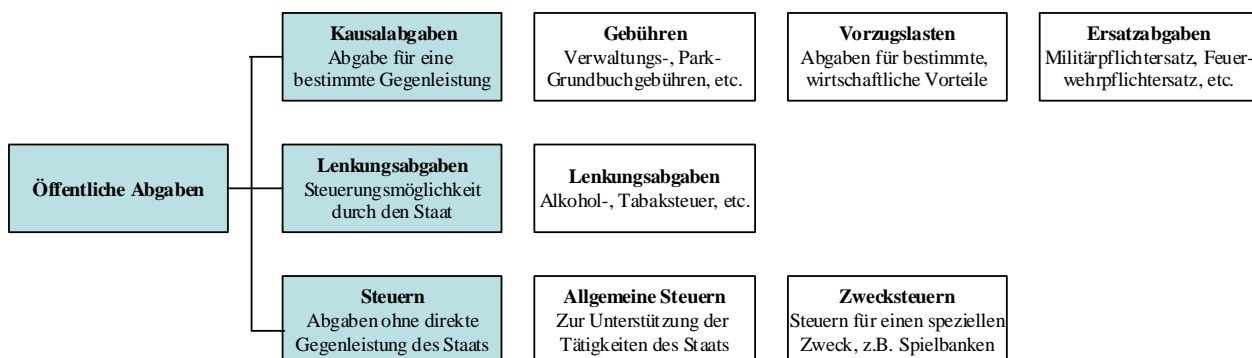
2 EINFÜHRUNG IN DAS SCHWEIZERISCHE STEUERSYSTEM SOWIE GESETZLICHE GRUNDLAGEN DER BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE

2.1 Das Schweizerische Steuersystem

2.1.1 Überblick über die öffentlichen Abgaben

Jedes Gemeinwesen benötigt zur Finanzierung seiner öffentlichen Tätigkeiten und Aufgaben verschiedene sog. *öffentliche Abgaben*². Diese werden häufig in die drei Bereiche *Kausalabgaben*, *Lenkungsabgaben* und *Steuern* unterteilt.³ Kausalabgaben haben ihren Entstehungsgrund in der individuellen Gegenleistung des Gemeinwesens, beispielsweise staatliche Dienstleistungen und sind in der Regel kostendeckend.⁴ Lenkungsabgaben sollen nicht primär zur Deckung des Finanzbedarfs des Gemeinwesens, sondern, mit Hilfe von Verboten oder Auflagen, zur Verhaltensbeeinflussung dienen. Entsprechend der Höhe soll der Bürger dazu geneigt sein, gewisse Tätigkeiten zu tun oder zu unterlassen.⁵ Steuern sind demgegenüber vorbehaltlos, also ohne direkte Gegenleistung des Gemeinwesens geschuldet. Die folgende Tabelle soll dies nochmals veranschaulichen.

Darstellung 1: Einteilung der öffentlichen Abgaben⁶



2.1.2 Arten von Steuern

Steuern werden regelmässig in *periodische* oder *nicht periodische* Steuern, *Subjekt-* oder *Objektsteuern*, *direkte* oder *indirekte* Steuern unterteilt.⁷ Periodische Steuern wer-

² Neben den öffentlichen Abgaben tragen auch Einkünfte aus privatwirtschaftlicher Tätigkeit und vollstreckte Geldstrafen zur Finanzierung des Gemeinwesens bei.

³ Vgl. zur Einführung Blumenstein/Locher 2002, S. 1-5, mit Hinweisen auf andere Einteilung der öffentlichen Abgaben, S. 1, Fn. 1; ebenso leicht andere Einteilung Mäusli-Allenspach/Oertli 2010, S. 51-52; Reich 2009, S. 27; Höhn/Waldburger 1997, S. 3-10.

⁴ Darunter fallen u.a. Verwaltungsgebühren z.B. Grundbuchgebühren oder Benützungsggebühren z.B. Parkgebühren, Spitaltaxen.

⁵ Beispielsweise Tabaksteuern.

⁶ Quelle: Eigene Darstellung.

den in gleichen Abständen, beispielsweise jährlich erhoben (z.B. Gewinn- und Kapitalsteuern), währenddem nicht periodische Steuern auf unregelmässigen oder einmaligen Ereignissen erhoben werden (beispielsweise Grundstückgewinnsteuer). Bei den Subjektsteuern kommt es auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des *Steuersubjekts*⁸ an, währenddem bei Objektsteuern das *Steuerobjekt*⁹ im Zentrum steht. Die Unterscheidung direkte/indirekte Steuern hängt vom Steuersubjekt/Steuerträger ab, wobei bei direkten Steuern Steuersubjekt und Steuerträger identisch sind (beispielsweise Einkommens- oder Vermögenssteuern), währenddem bei den indirekten Steuern dies auseinander fällt (beispielsweise Mehrwertsteuer).¹⁰

2.1.3 Steuerhoheit und Kompetenzverteilung

Die *Steuerhoheit* ist die „rechtliche und tatsächliche Möglichkeit eines Gemeinwesens, Steuern zu erheben“¹¹. Im Schweizerischen Steuersystem haben sowohl Bund, Kantone als auch Gemeinden Befugnis zur Steuererhebung.

Der Bund erfüllt die Aufgaben, die ihm die Bundesverfassung zuweist¹², währenddem die Kantone selbständig bestimmen, welche Aufgaben sie im Rahmen ihrer Zuständigkeiten erfüllen.¹³ Die Kantone leisten somit diejenigen Aufgaben und haben diejenigen Kompetenzen, welche nicht kraft Bundesverfassung dem Bund übertragen, sog. „*subsidiäre Generalkompetenz*“¹⁴, oder qua Verfassungsdelegation auf die Kantone übertragen sind.¹⁵ Somit kann festgehalten werden, dass den Kantonen die Steuerhoheit und Kompetenz zusteht, mindestens diejenigen Steuern zu erheben, welche nicht verfassungsrechtlich dem Bund vorbehalten sind. In ihrer Ausführung sind die Kantone aber an die Normen der Bundesgesetze gebunden, sog. „*derogatorische Kraft des Bundesrechts*“¹⁶.

⁷ Vgl. Mäusli-Allenspach/Oertli 2010, S. 57-58; ebenso Blumenstein/Locher 2002, S. 156-158.

⁸ Gemeint ist das am Steuerrechtsverhältnis beteiligte Individuum; vgl. Blumenstein/Locher 2002, S. 58.

⁹ Gemeint ist ein wirtschaftlicher Sachverhalt, den der Gesetzgeber als Auslöser zur Besteuerung sieht; vgl. Blumenstein/Locher 2002, S. 154.

¹⁰ Die Unterscheidung direkte/indirekte Steuern wird in der Lehre unterschiedlich interpretiert; vgl. dazu Mäusli-Allenspach/Oertli 2010, S. 58; ebenso Blumenstein/Locher 2002, S. 154-156, mit Hinweis auf a.M., Fn. 3, S. 154.

¹¹ Blumenstein/Locher 2002, S. 43. Die Steuerhoheit wird als eigenständige Sachkompetenz angeschaut; vgl. auch Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 4.

¹² Art. 42 BV.

¹³ Art. 3 i.V.m. Art. 43 BV.

¹⁴ Vgl. Tschannen 1997, S. 96; ebenso Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 3.

¹⁵ Vgl. Häfelin/Haller 1993, N 174-175, N 369-372.

¹⁶ Vgl. Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 8; ebenso Tschannen 1997, S. 100-105.

Im Bereich der Steuern hat der Bund die Hoheit über die direkten Bundessteuern, also Einkommens- und Gewinnsteuern¹⁷ sowie diverse eidgenössische Steuern, wie beispielsweise die Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer oder Stempelabgaben auf Emission von Aktien. Nebst der Einkommens- und Vermögenssteuer respektive Gewinn- und Kapitalsteuer, haben die Kantone die Hoheit, die Besteuerung der Grundstückgewinne zu regeln.¹⁸ In der nachfolgenden Tabelle sind die Kompetenzen, Steuern zu erheben, nochmals übersichtlich dargestellt.

*Darstellung 2: Kompetenzen im Schweizerischen Steuersystem*¹⁹

Hoheitsträger Steuer	Bund	Kantone	Gemeinden
Einkommens- und Vermögenssteuer von natürlichen Personen	Einkommenssteuer	Einkommens- und Vermögenssteuer	Einkommens- und Vermögenssteuern; i.d.R. als Zuschläge zur kantonalen Steuer
Gewinn- und Kapitalsteuer von juristischen Personen	Gewinnsteuer	Gewinn- und Kapitalsteuer	z.T. als Zuschläge zur kantonalen Steuer; oft nur Anteil am kantonalen Steuerertrag
Spezielle Einkommens- und Vermögenssteuern	Verrechnungssteuer	Grundstückgewinnsteuer	Grundstückgewinnsteuer Grundsteuer (Liegenschaftsteuer)
Rechtsverkehrssteuern	Stempelabgaben auf Urkunden (Emission, Umsatz, Versicherungsprämien)	Erbschafts- und Schenkungssteuer Handänderungssteuer	Erbschafts- und Schenkungssteuer Handänderungssteuer
Wirtschaftsverkehrs- und allgemeine Verbrauchssteuern	Mehrwertsteuer Tabaksteuer, Biersteuer Zölle und Zollzuschläge Alkoholsteuer Mineralölsteuer Automobilsteuer Spielbankenabgabe	Spielbankenabgabe	Kurtaxen
Besitz- und Aufwandsteuern	Schwerverkehrsabgabe Nationalstrassenabgabe (Autobahnvignette)	Beherbergungs- und Gastwirtschaftssteuern Motorfahrzeugsteuer	Vergnügungssteuer Hundesteuer

2.2 Besteuerung der Grundstückgewinne

2.2.1 Grundsätzliches

Warum werden Grundstückgewinne überhaupt besteuert? Der Einsatz von Arbeit und Kapital des Eigentümers führt nur in beschränktem Rahmen zu einer Erhöhung des Grundstückswerts und somit bei einer Handänderung zu einem Grundstücksgewinn. Oft-

¹⁷ Art. 128 BV. Die Steuer wird von den Kantonen veranlagt und eingezogen; Art. 128 Abs. 4 BV.

¹⁸ Siehe Ziff. 2.2.2 unten.

mals sind es die öffentlichrechtlichen Infrastrukturen oder Bauten und die vom Gemeinwesen definierten bau-, zonen- und bodenrechtlichen Zielsetzungen, die den Wert der Grundstücke beeinflussen.²⁰ Der Gesetzgeber will gerade diese, nicht direkt dem Einflussbereich des Eigentümers unterliegenden Umstände besteuern. Es soll so eine *Ausgleichsfunktion* geschaffen werden, um einen Teil der durch das Gemeinwesen erbrachten Dienstleistungen wieder der Allgemeinheit zurück zu führen.²¹

2.2.2 Die Steuerharmonisierung

Die kantonale Hoheit, die Grundstücksgewinne zu besteuern, hat über die Jahre zu zahlreichen und unüberschaubaren Steuerordnungen geführt.²² Aus diesem Grunde wurden mit Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes die direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden harmonisiert²³, mit dem Ziel, mehr Transparenz und Vereinfachung zu erreichen.²⁴ Dieses Ziel wurde nicht nur durch das Steuerharmonisierungsgesetz, sondern auf der Stufe Bund auch durch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer erreicht.²⁵ Beide Gesetze wurden kurz nach einander eingeführt und sind daher inhaltlich stark von einander geprägt.²⁶

Gegenstand der Harmonisierung bei den Grundstücksgewinnen ist gemäss Bundesverfassung die Steuerpflicht und der Steuergegenstand. Das heisst, die Kantone haben die Pflicht, und nicht nur das Recht, die Grundstücksgewinne zu besteuern. Weiter harmonisiert ist die zeitliche Bemessung, das Verfahren und das Steuerstrafrecht. Ausgenommen davon sind die Steuertarife, die Steuersätze und die Freibeträge, bei denen die Kantone nach wie vor Kompetenz geniessen.²⁷ Die Kantone können somit beispielsweise selbständig bestimmen, ob Kleinstgewinne überhaupt besteuert werden²⁸, ob der Steuersatz progressiv sein soll²⁹ oder wie hoch die eigentliche Besteuerung in Prozenten des

¹⁹ Quelle: Mäusli-Allenspach/Oertli 2010, S. 55.

²⁰ Ebenso eine positive Nachfrage oder Zuwanderung, die wiederum durch gute Infrastruktur, Bildungssituation, die Lage, die steuerliche Belastung, etc. beeinflusst wird.

²¹ Vgl. Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a, N 8-13.

²² Art. 129 Abs. 1 BV. Vgl. dazu Blumenstein/Locher 2002, S. 89-90.

²³ Das Gesetz bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu gestalten ist (Art. 1 Abs. 1 StHG).

²⁴ Vgl. Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 29.

²⁵ Vgl. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), in Kraft seit 1. Januar 1995 und Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), in Kraft seit 1. Januar 1993.

²⁶ Vgl. Kuhn/Sebestyen/Gadola 2009, S. 539.

²⁷ Art. 129 Abs. 2 BV. vgl. Richner et al. 2006, S. 5 N 17-18.

²⁸ Beispielsweise werden im Kanton Zürich Bagatellgewinne unter CHF 5000 nicht besteuert.

²⁹ Die meisten Kantone wenden einen progressiven Steuersatz an; Ausnahme z.B. Kanton Thurgau: Fixer Steuersatz von 40% mit diversen Ermässigungen.

Reingewinns ist.³⁰ Wieviel die effektive Steuerbelastung ist, entscheiden die Kantone somit nach wie vor selbst. Die eigentliche Steuererhebungshoheit verbleibt somit bei den Kantonen, weshalb man auch von der sog. *formellen Harmonisierung* spricht, im Gegensatz zu einer *materiellen Harmonisierung*, bei welcher auch die Steuerbelastung in einem Bundesgesetz für sämtliche Kantone festgelegt wäre.³¹ Die Harmonisierung geschieht ebenso auf vertikaler Ebene zwischen Bund und Kantonen, indem die direkte Bundessteuer auf die Steuerharmonisierung abgestimmt ist.³²

2.2.3 Monistisches und dualistisches System

Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt in Art. 12 die Besteuerung der Grundstückgewinne. Es sieht dabei lediglich bei den Grundstücken des Privatvermögens eine echte Harmonisierung vor.³³ Im Bereich der Geschäftsliegenschaften³⁴ überlässt es den Kantonen, die Gewinne entweder mit der ordentlichen Einkommens- respektive Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer zu besteuern.³⁵ Da die Kantone dies nicht einheitlich übernommen haben, bestehen zwei verschiedene Systeme, ein monistisches und ein dualistisches System.³⁶

Beim *monistischen System*³⁷ werden grundsätzlich sämtliche Gewinne, die sich bei Handänderungen an Grundstücken des Privatvermögens sowie des Geschäftsvermögens von natürlichen und juristischen Personen ergeben, in einem Spezialgesetz geregelt, sog. *Zürcher Modell*.³⁸ Die wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen aber der normalen Einkommens- respektive Gewinnsteuer.³⁹

³⁰ Z.B. Kanton Zürich 10 - max. 40%; Kanton Schwyz: 8 – max. 30%, etc.

³¹ Vgl. Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 30; mit Hinweis auf die Botschaft von 1976, S. 1479 sowie a.M. zu dieser Terminologie. Im Gegensatz zur sog. „materiellen Harmonisierung“ mittels eines Einheitsgesetzes.

³² Vgl. Reich 1997, Art. 1 N 41.

³³ Art. 12 Abs. 1 StHG.

³⁴ Zur Unterscheidung von den Privatliegenschaften, siehe Ziff. 3.3.3 unten.

³⁵ Der Gesetzgeber hat daher nur eine teilweise materielle Harmonisierung und keine formelle Harmonisierung, z.B. in einem Grundstückgewinnsteuergesetz angestrebt.

³⁶ Statt vieler: BGE 2A.20/2005 E. 2.1; Zwahlen 2002, Art. 12 N 3-6.

³⁷ Dieses wird heute von folgenden Kantonen angewendet: Bern, Basel Land, Basel Stadt, Nidwalden, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri und Zürich.

³⁸ Vgl. Zwahlen 2002, Art. 12 N 3. Trotzdem wurde im Kanton Zürich bereits zweimal versucht, das monistische System abzuschaffen und das dualistische einzuführen, erstmals im Rahmen der Totalrevision des Zürcher Steuergesetzes; danach in der Motion der Kantonsräte Lukas Briner und Thomas Isler; vgl. KR-Nr. 250/1997; Es darf daher erwartet werden, dass das Thema aktuell ist und allenfalls in den nächsten Jahren erneut diskutiert wird; vgl. auch Derksen 2002, S. 148; Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 14.

³⁹ Zur Bedeutung der Abschreibungen, siehe Ziff. 5.2.2 unten.

Folge des Zürcher Steuerrechts ist, dass die Grundstückgewinnsteuer als sog. Objektsteuer ausgestaltet ist. Sie ist, wie oben erwähnt⁴⁰ eine nicht periodische Steuer, die unmittelbar nach der Handänderung, also der Gewinnrealisierung, sofern kein Aufschubstatbestand vorliegt, besteuert wird. Es gilt daher der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung und es wird nicht primär nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.⁴¹

Die Grundstücksgewinnsteuer und Einkommenssteuer sind eigentlich eng mit einander verbunden. Beide werden erhoben auf der Basis desselben Steuerobjekts, nämlich dem „Einkommen“.⁴² Es kann aber nicht sein, dass dieses „Einkommen“ zweimal besteuert würde. Eine gleichzeitige Erfassung und Besteuerung derselben finanziellen Zuflüsse mit der Grundstücksgewinnsteuer und der Einkommenssteuer ist nicht erlaubt.⁴³ Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Spezialsteuer und kommt nur dann zum tragen, wenn das „Einkommen“ unmittelbar aus einer Handänderung eines Grundstücks an den Berechtigten zurück fliesst. Somit müssen die beiden Steuerarten aufeinander abgestimmt werden.⁴⁴

Kantone, welche das monistische System anwenden, dürfen somit gemäss Steuerharmonisierungsgesetz Gewinne auf Grundstücken nur der besonderen Grundstücksgewinnsteuer unterwerfen, wenn sie diese Gewinne von der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstücksgewinnsteuer auf die Einkommens- oder Gewinnsteuer anrechnen.⁴⁵ Keine Steuer hat somit Vorrang. Im Kanton Zürich werden die Grundstücksgewinnsteuern durch die Gemeinden erhoben, welche, in der Steuererhebung nicht in jedem Falle an die Einschätzung der kantonalen Steuerverwaltung gebunden sind.⁴⁶

Bei einer Geschäftsliegenschaft muss noch weiter unterschieden werden. Der Gesamtgewinn unterliegt nur im Umfang der zugelassenen Abschreibungen der Einkommens-

⁴⁰ Siehe Ziff. 2.1.2 oben.

⁴¹ Vgl. Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 13, 19; siehe auch Ziff. 2.4 unten.

⁴² Vgl. BGE 2A.20/2005, E. 2.2.

⁴³ Vgl. SRK ZH vom 6. Juni 1996 = StE 1997 B 72.11 Nr. 4 a.

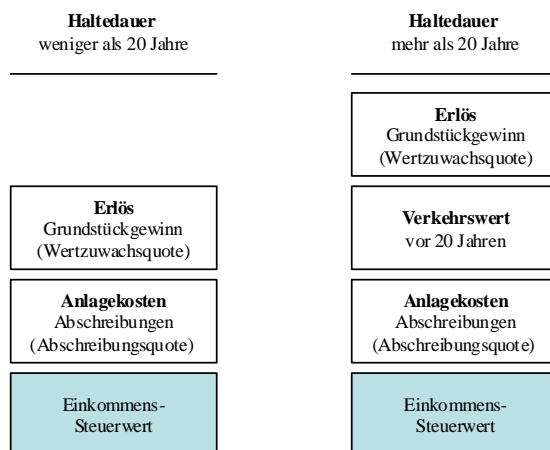
⁴⁴ Vgl. Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 17-22.

⁴⁵ Art. 12 Abs. 4 StHG; Vgl. dazu auch Wipfli 2000, S. 220. Lediglich der Kanton Genf folgt dem System der Anrechnung. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, ist beim Verkauf einer Immobiliengesellschaft der Grundstücksgewinn auf Stufe der kantonalen und kommunalen Gewinnsteuern vom Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Beteiligung abzuziehen.

⁴⁶ Anders aber bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen und den steuerneutralen Umstrukturierungen, so das Gemeindesteuernamt zwingend mit dem kantonalen Steueramt zusammen arbeiten muss. Vgl. zum Ganzen Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 27; vgl. ebenso Weisung der Finanzdirektion, Ziff. 37-42, 52-55.

beziehungsweise Gewinnsteuer, sog. *Abschreibungsquote*. Der durch die Handänderung erzielte Grundstücksgewinn jedoch, also die sog. *Wertzuwachsquote*, unterliegt ausschliesslich der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer.⁴⁷

*Darstellung 3: Wertzuwachs- und Abschreibungsquote*⁴⁸



Beim *dualistischen System*⁴⁹ werden nur die Gewinne aus Handänderungen an Grundstücken des Privatvermögens mit einer separaten Grundstücksgewinnsteuer geregelt, währenddem diejenigen aus Handänderungen des *Geschäftsvermögens* der ordentlichen Einkommens- respektive Gewinnsteuer unterliegen (sog. *St. Galler Modell*).⁵⁰

Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt dem dualistischen System.⁵¹ Alternativ gibt es aber den Kantonen die Möglichkeit, sämtliche Grundstücksgewinne einem Spezialgesetz zu unterwerfen.⁵² Die Mehrheit der Kantone haben heute das dualistische System übernommen.

2.2.4 Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes

Das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung zu

⁴⁷ Vgl. Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 24; ebenso Schüpfer/Betschart 2005, S. 401-402.

⁴⁸ Quelle: Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a StG, jedoch eigene graphische Darstellung.

⁴⁹ Darunter fallen die Kantone Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, Freiburg, Genf, Glarus, Graubünden, Jura, Luzern, Neuenburg, Obwalden, St. Gallen, Schaffhausen, Solothurn, Thurgau, Waadt, Wallis und Zug.

⁵⁰ Vgl. Zwahlen 2002, Art. 12, N 3.

⁵¹ Art. 12 Abs. 4 StHG.

⁵² Vgl. Zwahlen 2002, Art. 12, N 5-6.

gestalten ist.⁵³ Es ist ein *Grundsatz-* resp. *Rahmengesetz*⁵⁴, womit den Kantonen genügend Freiraum zur eigenen legislatorischen sowie politischen Gestaltung bleibt.⁵⁵ Die Normen dieses Gesetzes sind nicht self-executing⁵⁶, sondern bedürfen der Übernahme in ein kantonales Gesetz. Des Weiteren enthält das Steuerharmonisierungsgesetz teilweise *Vollregeln*, also Normen, die keiner speziellen Ergänzung mehr bedürfen oder in beiden Steuergesetzen von Bund und Kantonen ähnlich umschrieben sind, als auch solche, die das nicht sind.⁵⁷

Wegen dem Anwendungsgebot des Steuerharmonisierungsgesetzes ist es den Gerichten gemäss Art. 191 BV untersagt, zu überprüfen, ob eine Bestimmung gegen die Bundesverfassung widerstösst. Selbst bei einem Widerstoss, muss das Gesetz angewendet werden. Sofern es sich jedoch nicht um Vollregeln handelt, können diese auf ihre Verfassungsmässigkeit überprüft werden.

⁵³ Art. 1 Abs. 1 StHG.

⁵⁴ Vgl. Reich 1997, VB zu Art. 1/2 N 35.

⁵⁵ Adressaten sind somit auch nicht die Privatpersonen, sondern die Kantone und Gemeinden.

⁵⁶ Was bedeuten würde, dass die Normen im StHG direkte Anwendung als kantonales Gesetz haben würden.

⁵⁷ Vgl. Reich 2002, VB zu Art. 1 N 16.

3 DIE BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE

3.1 Einleitende Bemerkungen

Wie oben dargestellt, werden Grundstücksgewinne nach dem monistischen oder dualistischen System besteuert. Im folgenden Kapitel soll nun diese Besteuerung und ihre Komponenten und Berechnungsgrundlagen aufgezeigt werden, unter Zuhilfenahme diverser, anschaulicher Praxisbeispiele.

3.2 Die Grundstückgewinnsteuer am Beispiel des Kantons Zürich

3.2.1 Steuertatbestand

Das Zürcher Steuergesetz regelt die Grundstückgewinnsteuer⁵⁸ für den Kanton Zürich. Die Erhebung geschieht durch die einzelnen politischen Gemeinden.⁵⁹ Die Grundstückgewinnsteuer⁶⁰ wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.⁶¹ Voraussetzung ist zunächst, dass eine *Handänderung* vorliegt.⁶² Als Handänderung wird allgemein „die Übertragung von Eigentum (oder eigentumsähnlichen Befugnissen) an einem Grundstück oder Grundstückanteil vom bisherigen Rechtsträger auf einen andern“⁶³ verstanden. Das Zürcher Steuergesetz unterscheidet zwischen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Handänderungen sowie der Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichen Eigentumsbeschränkungen.

3.2.1.1 Zivilrechtliche Handänderung

Grundsätzlich ist immer zunächst zu prüfen, ob eine *zivilrechtliche Handänderung* vorliegt. Diese ist gegeben, wenn „gestützt auf einen gültigen Rechtsgrund des öffentlichen oder privaten Rechts das Eigentum an einem Grundstück oder einem Grundstücksanteil

⁵⁸ § 216 bis 226a StG ZH; vgl. auch Art. 125-126 KV ZH sowie VO StG ZH.

⁵⁹ § 205 StG ZH; Art. 2 Abs. 2 StHG.

⁶⁰ § 216 Abs. 1 StG ZH. Bei der Veräusserung von Privatvermögen sind diese eigentlichen Kapitalgewinne eben gerade nicht steuerfrei, sondern nach dem System der im Kanton Zürich anwendbaren speziellen Objektssteuer der Grundstücksgewinnsteuer unterworfen; vgl. § 16 Abs. 3 StG ZH.

⁶¹ Davon ausgenommen und von der Grundstückgewinnsteuer gänzlich befreit sind gemäss § 218 StG ZH Gewinne aus Handänderungen an Grundstücken des Bundes, der Kantone oder der Gemeinden sowie ihrer, nach ihrem jeweiligen Recht, geregelten Anstalten sowie von ausländischen Staaten. Teilweise diesen Zecken dienende Grundstücke sind auch nur teilweise befreit.

⁶² Das Zürcher Steuergesetz spricht von „Handänderung“, gemeint ist die Veräusserung.

⁶³ BGE 99 Ia 459 = StR 1975, S. 23.

durch Grundbucheintrag oder ausserbuchlich⁶⁴ vom bisherigen Rechtsträger auf einen andern übergeht⁶⁵. Es bedarf dafür eines gültigen *Verpflichtungsgeschäfts*⁶⁶ und einer entsprechenden *Vollzugshandlung*^{67, 68}. Die rechtsgeschäftliche Wirkung erfolgt grundsätzlich mit der Eintragung im Grundbuch.⁶⁹

Am häufigsten ist der Kauf⁷⁰; andere Möglichkeiten sind der Tausch, die Zwangsvollstreckung, die Enteignung, das richterliche Urteil, die Sacheinlage oder Sachentnahme bei einer jur. Person, die Realteilung bei Gesamt- oder Miteigentumsverhältnissen, die Änderung im Gesellschafterbestand⁷¹ sowie Rechtsgeschäfte unter Ehegatten.⁷²

Zu bemerken ist, dass „[e]ine zivilrechtliche Handänderung [...] nicht die Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über das Veräusserungsobjekt voraus[setzt]. Vielmehr löst jede zivilrechtliche Handänderung – ungeachtet ihres wirtschaftlichen Gehalts – eine Grundstückgewinnsteuer aus.“⁷³

3.2.1.2 *Wirtschaftliche Handänderung*

Den zivilrechtlichen Handänderungen werden die wirtschaftlichen gleichgestellt.⁷⁴ Von *wirtschaftlichen Handänderungen* wird gesprochen, wenn „wesentliche Teile der, dem Grundeigentum innewohnenden Verfügungsmacht rechtsgeschäftlich übertragen werden, ohne dass eine sachenrechtliche Eigentumsübertragung⁷⁵ stattfindet. Entscheidend ist, dass der Berechtigte eine tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsmacht er-

⁶⁴ Beispielsweise, wenn sich die ideellen Anteile der beteiligten Personen an einem Gesellschaftsvermögen ändern.

⁶⁵ VGr ZH vom 6. Juni 1991 = StE 1992 B 42.21 Nr. 6 a, mit Hinweis auf RB 1970 Nr. 49 = ZBl 72, S. 515.

⁶⁶ Unter einem *Verpflichtungsgeschäft* versteht man die meist schriftliche Begründung eines Schuldverhältnisses, beispielsweise bei einem Kauf der öffentlich beurkundete Kaufvertrag.

⁶⁷ Bei einer *Vollzugshandlung* werden die im Verpflichtungsgeschäft begründeten Rechte unmittelbar und endgültig vollzogen. Massgeblich ist, für im Grundbuch konstitutive Eintragungsgeschäfte, der Zeitpunkt des Eintrages im Tagesregister des Grundbuchs; vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 20-24. Der blosse Abschluss eines Kaufvertrages bewirkt dies noch nicht.

⁶⁸ Zum Ganzen Iseli 1983, S. 334-335.

⁶⁹ Es muss dabei zwischen dem absoluten und relativen Eintragungsprinzip unterschieden werden. Beim absoluten Eintragungsprinzip (z.B. Kauf) tritt die Rechtswirkung des Vollzugs im Zeitpunkt des Eintrags im Tagesregister des Grundbuchs ein; mit der Ausnahme der Fusion nach FusG, wo der Eintrag lediglich deklaratorische Wirkung hat. Beim relativen Eintragungsprinzip (z.B. Erbgang, Aneignung, richterliches Urteil) tritt die Rechtswirkung bereits bei Verwirklichung dieses Rechtsgrundes ein und nicht erst mit dem Eintrag im Grundbuch.

⁷⁰ Ebenso treuhändisch.

⁷¹ Die Änderung im Gesellschafterbestand von juristischen Personen löst keine Grundstückgewinnsteuer aus. Anders bei einer Immobiliengesellschaft.

⁷² Vgl. detailliert Richner et al. 2006, § 216 N 26-59.

⁷³ Richner et al. 2006, § 216 N 74.

⁷⁴ § 216 Abs. 2 Lit. a StG ZH; vgl. Iseli 1983, S. 323-325.

wirbt.“⁷⁶ Literatur und Praxis unterscheiden üblicherweise zwei Arten, *die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft* und das *Kettengeschäft*.

Nicht jede Übertragung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft⁷⁷ löst die Grundstückgewinnsteuer aus.⁷⁸ Nach der Zürcher Steuerpraxis braucht es eine *Mehrheitsbeteiligung*, also über 50%. Dies ist auch gegeben, wenn gestaffelte, kleinere Pakete übertragen werden.⁷⁹ Die Übertragung einer Minderheitsbeteiligung löst aber weder eine gesamte, noch eine anteilmässige Besteuerung aus; anders jedoch bei gewillter Zusammenwirkung mehrerer minderheitsbeteiligter Verkäufer.⁸⁰

Massgeblicher Zeitpunkt für die steuerrechtliche Wirkung ist die Verfügung über die tatsächliche, wirtschaftliche Verfügungsmacht, beispielsweise die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Anteilen.⁸¹

Beim *Kettenhandel*⁸² findet zwischen dem ursprünglichen Veräusserer und dem letzten Erwerber in einer Kette von mehreren Erwerbern eine zivilrechtliche Handänderung statt.⁸³ Dazwischen wird die tatsächliche Verfügungsmacht jedoch vom Veräusserer auf eine Zwischenperson (und allenfalls auf beliebige weitere Zwischenpersonen) und von dieser auf den eigentlichen, und zuletzt stehenden, zivilrechtlichen Erwerber übertragen. Es kommen also immer mindestens zwei Rechtsgeschäfte vor.⁸⁴ Erst am Ende findet also ein sachenrechtlicher Eigentumswechsel statt. Die Personen dazwischen können aber nur im Rahmen der wirtschaftlichen Handänderung grundsteuerrechtlich belangt werden. Es werden dabei nur die wirtschaftlichen Handänderungen steuerrechtlich erfasst, die zivilrechtliche Handänderung dient lediglich zur Entstehung.⁸⁵ Häufigster Fall

⁷⁵ Also z.B. ohne konstitutive grundbuchliche Eintragung.

⁷⁶ VGr ZH vom 6. Juni 1991 = StE 1992 B 42.21 Nr. 6; ebenso VGr ZH vom 30. Oktober 1996 = StE 1997 B 42.22 Nr. 7 a. Zur Abgrenzung der zivilrechtlichen von der wirtschaftlichen Handänderung: Richner et al. 2006, § 216 N 73-77; ebenso BGr vom 22. März 1985 = StE 1985 B 42.22 Nr. 1 a, wobei festgehalten wird, dass es immer auf den Einzelfall ankommt.

⁷⁷ Zur Definition und Abgrenzung, siehe Ziff. 4.2 unten.

⁷⁸ Der Kanton Zürich hat von der Möglichkeit, bereits bei Übertragung von Minderheitsanteilen gemäss Art. 12 Abs. 2 Lit. d StHG keinen Gebrauch gemacht.

⁷⁹ Vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 100.

⁸⁰ Vgl. Richner 1992, S. 260, Fn. 39; ebenso Richner et al. 2006, § 216 N 100-102; a.M. Iseli 1983, S. 343. Vgl. BGE 103 Ia 159 = ASA 47, S. 278.

⁸¹ Vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 107.

⁸² Dazu ausführlich Richner 1992, S. 251-255.

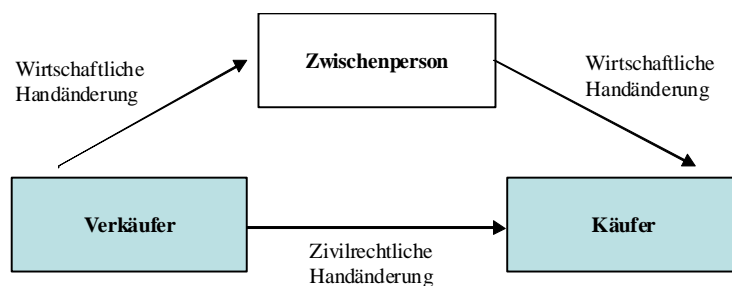
⁸³ Vgl. RB 1965 Nr. 54 = ZBl 67, S. 231.

⁸⁴ Vgl. BGr vom 22. März 1985 = StE 1985 B 42.22 Nr. 1 a, mit Hinweisen; ebenso VGr ZH vom 30. Oktober 1996 = StE 1997 B 42.22 Nr. 7 a.

⁸⁵ Vgl. ausführlich Richner et al. 2006, § 216 N 78-92; ebenso Zuppinger 1969, S. 464-470; VGr ZH vom 30. Oktober 1996 = StE 1997 B 42.22 Nr. 7 a-d; BGr vom 22. März 1985 = StE 1985 B 42.22 Nr. 1 a-c.

ist ein Kaufrechtsvertrag, Vorkaufsrechtsvertrag oder ein blosser Kaufvertrag mit einer sog. Substitutionsklausel, also einem Eintrittsrecht für eine Drittperson. Beim Vorkaufsrechtsvertrag ist folgendes zu berücksichtigen: Der Berechtigte muss im Vorkaufsfall sein Recht an einen Dritten, der nicht der effektive Käufer ist, übertragen. Nur dann ist eine wirtschaftliche Handänderung gegeben. „Überträgt dagegen der Vorkaufsberechtigte, ohne den Kauf herbeigeführt zu haben, sein übertragbares Vorkaufsrecht auf den Käufer, so kann nicht auf einen steuerbaren Kettenhandel geschlossen werden.“⁸⁶

*Darstellung 4: Kettenhandel*⁸⁷



3.2.1.3 Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Ebenfalls gleichgestellt ist die Belastung eines Grundstücks mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten⁸⁸ oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen⁸⁹, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks beeinträchtigen. Die Beeinträchtigung muss jedoch dauernd, wesentlich und entgeltlich sein.⁹⁰ Zudem muss die beschränkte Eigentümerstellung im Grundbuch eingetragen werden, ein bloss obligatorischer Anspruch wird noch nicht als wirtschaftliche Handänderung angesehen.

⁸⁶ Richner et al. 2006, § 216 N 85, mit Hinweisen auf die Praxis.

⁸⁷ Quelle: Eigene Darstellung.

⁸⁸ Unter einer *Dienstbarkeit* versteht man die Einräumung einer Befugnis, eine Sache zu gebrauchen oder zu nutzen. Beispiele sind Wohnrechte, Näherbaurechte, Überbaurechte, Wegrechte, die Nutzniessung an einem Grundstück, etc.

⁸⁹ Wie beispielsweise Baueinschränkungen aus planungsrechtlichen Gründen.

⁹⁰ § 216 Abs. 2 Lit. b StG ZH.

3.2.2 Das Grundstück

Das Steuerharmonisierungsgesetz definiert diesen Begriff nicht und belässt dies den Kantonen. Als *Grundstück* gelten gemäss Gesetz⁹¹ Liegenschaften, in das Grundbuch aufgenommene, selbständige und dauernde Rechte⁹², Bergwerke⁹³ und Miteigentumsanteile an Grundstücken⁹⁴. Somit orientiert sich dieser Begriff, wie in den meisten Kantonen⁹⁵, am zivilrechtlichen Begriff des Grundstücks gemäss Art. 655 ZGB und schliesst eine weitergehende, wirtschaftliche Betrachtungsweise aus.⁹⁶

Zum Grundstück gehören ebenso dessen *Bestandteile*, das heisst sämtliche Gegenstände, die nach der, am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehören und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden können.⁹⁷ Der Bestand muss dauerhaft sein.⁹⁸ Erst wenn Bestandteile abgetrennt würden, hätten sie sachenrechtlich ein eigenständiges Schicksal und würden nicht mehr zusammen mit dem Grundstück unter die Grundstückgewinnsteuer fallen.⁹⁹ Sog. *Zugehör* dient zwar nach der am Orte üblichen Auffassung oder nach dem klaren Willen des Eigentümers der Hauptsache, gilt aber nicht als Bestandteil des Grundstücks und hat somit auch keinen Einfluss auf die Grundstückgewinnsteuer.¹⁰⁰

3.2.3 Steuersubjekt

Steuerpflichtig ist der Veräusserer¹⁰¹, also diejenige natürliche oder juristische Person, die das zivilrechtliche Eigentum am Grundstück oder die Mehrheitsbeteiligung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt veräussert. Es kommt dabei nicht darauf an, ob und wie die Parteien unter einander die Kostentragung vertraglich geregelt haben.

⁹¹ § 207 StG ZH.

⁹² Wie beispielsweise das Bau- und Quellenrecht.

⁹³ Darunter ist das Recht zu verstehen, Rohstoffe zu gewinnen, die sich im innern der Erde befinden.

⁹⁴ Dazu gehören auch die Stockwerkeigentumsanteile; vgl. Laim 2007, Art. 655 N 23; ebenso Richner et al. 2006, § 207 N 18.

⁹⁵ Z.B. für den Kanton Bern: VGr Freiburg vom 26. Juni 1992 = StE 1993 B 41.1 Nr. 1 a.

⁹⁶ Vgl. Rutishauser et al. 2007, S. 167-168; ebenso Richner et al. 2006, § 219 N 7.

⁹⁷ Art. 642 Abs. 2 ZGB.

⁹⁸ Vgl. Wiegand 2007, Art. 642 N 18-19.

⁹⁹ Zwahlen 2002, Art. 12 N 28-29.

¹⁰⁰ Art. 644 Abs. 2 ZGB.

¹⁰¹ § 217 StG ZH. Bei einer Mehrheit von Veräusserern ist der Gewinn von allen gemeinsam zu versteuern; vgl. RB 1989 Nr. 49. Ebenso bei mehreren Anteilsinhabern an Immobiliengesellschaften, vgl. RB 1976 Nr. 72.

3.2.4 Das Steuerobjekt

Gemäss Steuergesetz ist das *Steuerobjekt* der Grundstückgewinn, also die Differenz zwischen dem *Erlös* und den *Anlagekosten*, wobei es immer auf die *vergleichbaren Verhältnisse* zur *letzten steuerrelevanten Handänderung* ankommt.¹⁰²

3.2.4.1 Der Erlös

Als Erlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.¹⁰³ Der Erlös kann dabei durch externe Umstände geschmälert werden, so beispielsweise, wenn der Verkäufer Gewährspflicht für Mängel des Grundstücks zu leisten hat.¹⁰⁴

3.2.4.2 Die Anlagekosten

Die Anlagekosten bestehen aus dem *Erwerbspreis* und den *anrechenbaren Aufwendungen*.

3.2.4.3 Der Erwerbspreis

Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers.¹⁰⁵ „Alles, was der Erwerber in einem wirtschaftlichen Sinne verstanden an den Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung an einen Dritten für die Grundstückübertragung leistet, bildet den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erwerbspreis.“¹⁰⁶ Es handelt sich dabei also um eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.¹⁰⁷ Massgebend ist zunächst derjenige Preis, welcher die Parteien im zugrundeliegenden Rechtsgeschäft festgehalten haben, ohne Rücksichtnahme auf nachträgliche Entwertungen oder Einbussen. Beim Kauf ist dies der öffentlich beurkundete Kaufpreis, bei der wirtschaftlichen Handänderung der unter den Parteien vereinbarte Preis für die Übertra-

¹⁰² § 219 Abs. 1 StG ZH. Vgl. auch Richner et al. 2006, § 219 N 2. Die einzelnen Komponenten des Steuerobjekts definiert aber das Steuerharmonisierungsgesetz nicht. Hier sind wiederum die Kantone gefragt.

¹⁰³ § 222 StG ZH.

¹⁰⁴ Vgl. VGr ZH vom 27. Januar 1999 = StE 1999 B 44.11 Nr. 10 a, wonach der Veräusserungserlös durch die Gewährspflicht des Veräusserers durch herabsetzt wurde. Dies wäre aber nicht der Fall, wenn durch die Gewährspflicht lediglich die vertraglich vereinbarte Zustand des Objekts (wieder) hergestellt wird. Ähnlich: VGr ZH vom 5. November 1985 = StE 1986 B 44.11 Nr. 4 a.

¹⁰⁵ § 220 Abs. 1 StG ZH; vgl. VGr ZH vom 29. März 1985 = StE 1986 B 44.11 Nr. 2 a.

¹⁰⁶ Richner et al. 2006, § 220 N 3, mit diversen Praxishinweisen.

¹⁰⁷ Vgl. Richner et al. 2006, § 220 N 3.

gung von Mehrheitsanteilen.¹⁰⁸ Zusätzlich werden beim Erwerbspreis sämtliche, mit dem eigentlichen Rechtsgeschäft in kausalem Zusammenhang stehenden, erhöhenden Umstände addiert und mildernden Umstände subtrahiert.

Erhöhende Umstände sind grundsätzlich sämtliche Kosten, welche der Käufer persönlich oder auf Rechnung eines Dritten über den effektiven Kaufpreis hinaus übernommen hat.¹⁰⁹ Beispielsweise die Übernahme der Schuldzinsen für den Baukredit des Verkäufers¹¹⁰, die Übernahme der vom Verkäufer geschuldeten Mäklerprovision¹¹¹, die Entschädigung für die Ablösung eines Vorkaufsrechts¹¹² oder die Übernahme von Bauprojekten durch den Erwerber¹¹³. Weitere, erhöhende Umstände können sein: Schwarzgeldzahlungen, Übernahmen der Grundstückgewinnsteuer, obwohl diese eigentlich vom Verkäufer geschuldet ist oder die Einräumung eines Wohnrechts.¹¹⁴ Ebenfalls erhöhend sind Zinsvorteile auf Vorauszahlungen des Kaufpreises oder Anzahlungen an den Kaufpreis vor der Eigentumsübertragung.¹¹⁵ Hat der Erwerber von einem Unternehmer ein Grundstück erworben und verpflichtet er sich gleichzeitig, mit dem Unternehmer einen Werkvertrag zur Erstellung eines Gebäudes abzuschliessen, so wird nach der sog. *Zusammenrechnungspraxis* unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Werkpreis erhöhend addiert, sofern der Verkäufer und der Unternehmer tatsächlich oder wirtschaftlich dieselbe Person sind.¹¹⁶

Als *mildernde Umstände* und somit vom Kaufpreis zu subtrahieren, sind e contrario zum oben erwähnten „alles [...], was nicht kausal mit der Grundstücksveräußerung zusammenhängt“¹¹⁷, also Sachen oder Werte, die mit der Liegenschaft nicht direkt verbunden sind, beispielsweise das Mobiliar, Tische, Stühle, Betten, Lampen, Küchenutensilien, etc.¹¹⁸

¹⁰⁸ Massgebender Zeitpunkt ist der Vertragsabschluss, nicht die Eintragung im Grundbuch. Anders beim Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung respektive bei Landumlegungen, Quartiersplanung, Gembereinigung, etc. gemäss § 219 Abs. 3 und 4 StG ZH.

¹⁰⁹ Vgl. RB 1986 Nr. 75 = ZBl 88, S. 178.

¹¹⁰ Vgl. RK ZH vom 14. Juni 1995 = StE 1996 B 27.2 Nr. 16.

¹¹¹ Vgl. RB 1976 Nr. 76.

¹¹² Vgl. RB 1976 Nr. 75.

¹¹³ Vgl. RB 1978 Nrn. 70 und 71.

¹¹⁴ Zum Ganzen Richner et al. 2006, § 220 N 36-47.

¹¹⁵ Vgl. BGr vom 17. Februar 1988 = ASA 57, S. 578.

¹¹⁶ Vgl. Richner et al. 2006, § 220 N 54-72.

¹¹⁷ Richner 1993, S. 176 mit Hinweisen.

¹¹⁸ Wobei dies nicht strikt sachenrechtlich zu beurteilen ist, sondern nach landläufiger Auffassung, ob der Gegenstand üblicherweise zur Liegenschaft gehört; vgl. Richner et al. 2006, § 220 N 74-78.

Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den *Verkehrswert* des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen.¹¹⁹ Hat der Steuerpflichtige das Grundstück im *Zwangsverwertungsverfahren* erworben und ist er dabei als Pfandgläubiger oder Pfandbürge zu Verlust gekommen, darf er als Erwerbspreis den *Verkehrswert*¹²⁰ im Zeitpunkt des Erwerbs in Anrechnung bringen. Ebenfalls vom Verkehrswert auszugehen ist, wenn es keinen beurkundeten Kaufpreis gibt, beispielsweise bei einem Tausch oder bei Realteilungen.

3.2.4.4 *Anrechenbare Aufwendungen*

Zusätzlich zum Erwerbspreis, wie bereits oben erläutert, gehören zu den Anlagekosten auch die anrechenbaren Aufwendungen. Erneut sind die Kantone frei, selber zu bestimmen, was unter *Aufwendungen* zu verstehen ist.¹²¹

Unter dem Begriff der Aufwendung versteht man grundsätzlich die „Erbringung einer Geldleistung gegenüber einem Dritten“¹²², wobei auch Eigenleistungen anrechenbar sind.¹²³ Es sind dabei nicht jegliche Aufwendungen anrechenbar, sondern nur diejenigen, welche im Steuergesetz abschliessend aufgezählt sind.¹²⁴ Solche Aufwendungen müssen während der Haltedauer effektiv gemacht werden. Hat der Veräusserer den Verkehrswert vor zwanzig Jahren angerechnet, so kann er nur diejenigen Aufwendungen anrechnen lassen, die er während dieser Zeit gemacht hat.¹²⁵ Es wird zwischen *wertvermehrenden* und *wertverhaltenden* Aufwendungen differenziert.

¹¹⁹ § 220 Abs. 2 StG ZH. Dies ist jedoch keine Verpflichtung. Der Steuerpflichtige kann durchaus auch den damaligen beurkundeten Verkaufspreis in Anrechnung bringen (vgl. Richner et al. 2006, § 220 N 115.).

¹²⁰ „Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen wäre“; BGE 128 I 240, S. 248 = StE 2003 A 23.1. Nr. 7 b-e. Der Verkehrswert ist nach den gebräuchlichen und anerkannten Schätzungsmethoden zu berechnen. Methoden sind: beispielsweise Vergleichsmethoden, Realwertmethode (Lageklassen), Barwertmethoden, Ertragswertmethoden, hedonische Methode; bei unüberbauten Grundstücken ist nur der Landwert (Bodenwert) zu ermitteln.

¹²¹ Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt dies nicht.

¹²² Richner et al. 2006, § 221 N 5 mit Verweis auf RB 2004 Nr. 106 = StP 2004, S. 256.

¹²³ Vgl. VGr ZH vom 27. August 2003 = StE 2004 B 92.22 Nr. 2 b-c.

¹²⁴ § 221 Abs. 1 Lit. a bis e StG ZH.

¹²⁵ Vgl. VGr ZH vom 11. April 1989, S. 3.

3.2.4.5 Wertvermehrnde Aufwendungen

An den Erwerbpreis anrechenbar sind Aufwendungen, die effektiv wertvermehrend für das Grundstück sind.¹²⁶ Die in der Praxis am häufigsten auftretenden, wertvermehrenden Aufwendungen sind Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere, dauernde Verbesserungen des Grundstücks.¹²⁷ Berücksichtigt werden immer nur die effektiv bezahlten Beträge¹²⁸ und nur insofern, als sie nicht durch Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kantonen oder Gemeinden übernommen werden.¹²⁹

Als Baukosten gelten beispielsweise *Grundeigentümerbeiträge* wie Bodenuntersuchung, Vermessung, Bauzäune, Werkleitungen, Kanalisation, Trottoirs, Dolen, Gruben, Gartenanlagen, etc.¹³⁰, ebenso Erschliessungskosten¹³¹. Eine Substanzerweiterung besteht zum Beispiel darin, dass der Eigentümer das Grundstück ausbaut. „Bei unüberbauten Grundstücken sind auch wertvermehrende Kosten für die Urbarmachung, dauernde Bodenverbesserung, Güterzusammenlegung, Melioration usw.“¹³² Ebenfalls anrechenbar sind *rechtliche Verbesserungen* wie beispielsweise die Begründung einer Dienstbarkeit zugunsten des Grundstücks¹³³, Ein- oder Aufzonungen¹³⁴, ebenso Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Erschliessung¹³⁵. Ebenfalls anrechenbar sind Eigenleistungen¹³⁶, wie beispielsweise Ingenieurhonorare für Eigenleistungen des Veräusserers¹³⁷. Weiter anrechenbar sind *übliche Mäklerprovisionen*¹³⁸ und *Insertionskosten*. Ebenso *Handänderungsabgaben*¹³⁹, sowie die Gebühren für die öffentliche Beurkundung, die Handänderungsgebühren¹⁴⁰.

¹²⁶ Vgl. für den gewerbmässigen Liegenschaftenhändler: Merkblatt des kantonalen Steueramts Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer.

¹²⁷ § 221 Abs. 1 lit. a StG ZH.

¹²⁸ Vgl. Richner et al. 2006, § 221 N 26 mit Verweise auf die Praxis.

¹²⁹ § 221 Abs. 1 lit. a StG ZH.

¹³⁰ Vgl. VGr ZH vom 2. Dezember 1992, S. 4.

¹³¹ Vgl. VGr ZH vom 1. Oktober 1991.

¹³² Richner et al. 2006, § 221 N 41.

¹³³ Vgl. VGr ZH vom 3. März 1992.

¹³⁴ RK ZH, 13.7.1999 = StE 2000 B 44.1 Nr. 9 a.

¹³⁵ Vgl. RB 1967 Nr. 29.

¹³⁶ Vgl. RB 1975 Nr. 36 = ZBl 76, S. 271; vgl. Richner et al. 2006, § 221 N 66.

¹³⁷ Dabei können nicht nur die Selbstkosten, sondern auch ein angemessener Unternehmensgewinn in Rechnung gestellt werden; vgl. VGr ZH vom 27. August 1997 = StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12 a E.2.a, mit Verweis auf VGr vom 8. November 1983.

¹³⁸ § 221 Abs. 1 lit. b und c StG ZH. In der Praxis wurde eine Mäklerprovision von 2% für überbautes Land und Eigentumswohnungen als üblich angesehen, bei schwer verkäuflichen Objekten sogar bis 3%, vgl. RB 1996 Nr. 58.

¹³⁹ § 221 lit. d StG ZH.

¹⁴⁰ Vgl. RB 1958 Nr. 100 = ZBl 60, S. 280.

Nicht anrechenbar jedoch sind beispielsweise die Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer¹⁴¹ oder Kosten für die Errichtung eines Schuldbriefes¹⁴², die Malerarbeiten an einer bestehenden Liegenschaft als klassische Unterhaltsarbeit¹⁴³, Aufwendungen für persönliche Zwecke, Prozessentschädigungen oder Gerichtskosten im Zusammenhang mit Prozessen gegen Werkunternehmer^{144 145}.

3.2.4.6 Werterhaltende Aufwendungen

Dagegen gibt es *wertehaltende Aufwendungen*, die dem Grundstück keine neuen Werte schaffen, sog. *Unterhalts- und Reparaturkosten*. „Bei den Unterhaltskosten handelt es sich um Aufwendungen für den laufenden Unterhalt und die Bewirtschaftung des Grundstücks, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist.“¹⁴⁶

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden.¹⁴⁷ Nicht abziehbar sind auch die übrigen Kosten und Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.¹⁴⁸

3.2.4.7 Dumont-Praxis

Gemäss der bundesgerichtlichen *Dumont-Praxis* konnte in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer *vernachlässigten* Liegenschaft kein Abzug von Sanierungskosten vorgenommen werden.¹⁴⁹ Die Kosten wurden als *anschaffungsnaher Aufwand* und steuerlich als Wertvermehrung charakterisiert. Die Begründung war folgende: „Die Dumont-Praxis bezweckt, den Steuerpflichtigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegen-

¹⁴¹ Vgl. VGr ZH vom 28. August 1996 = ZStP 1997, S. 72.

¹⁴² Vgl. VGr ZH vom 10. Dezember 1971.

¹⁴³ Vgl. VGr ZH vom 2. Dezember 1992.

¹⁴⁴ Vgl. VGr ZH vom 12 Juni 1992.

¹⁴⁵ Diverse solche Kosten können jedoch angerechnet werden im Falle von gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern, worauf hier aber nicht näher eingegangen wird; vgl. dazu ausführlich Richner et al. 2006, § 221 N 119-150 für den inner- oder ausserkantonale wohnhaften gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler, sowie N 151-177 für den ausserkantonale wohnhaften gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler.

¹⁴⁶ Vgl. VGr ZH vom 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1 a.

¹⁴⁷ Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; vgl. auch Verordnung der Eidg. Steuerverwaltung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer.

¹⁴⁸ Art. 34 lit. d DBG.

¹⁴⁹ Eingeführt durch das Bundesgerichtsurteil vom 15. Juni 1973 (BGE 99 Ib 362 ff.), nach dem Namen der unterlegenen Kläger Dumont. Beabsichtigt war die rechtliche Gleichstellung eines Käufers, der

schaft kauft, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser zu stellen, als denjenigen Steuerpflichtigen, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwirbt.“¹⁵⁰ „Anschaffungsnahe Unterhaltsaufwendungen werden gestützt auf die Dumont-Praxis zu wertvermehrenden Aufwendungen, wenn das angeschaffte Grundstück im Erwerbszeitpunkt im Unterhalt vernachlässigt war.“¹⁵¹ War das Grundstück jedoch nicht nur vernachlässigt, sondern *verwahrlost*¹⁵², also einschneidend beschädigt im Innern des Hauses, sodass es nicht mehr bewohnbar ist¹⁵³, waren die Unterhaltsaufwendungen umso mehr wertvermehrende Aufwendungen. Abzugsfähig sind nur die notwendigen Reparaturen. Bei *nicht vernachlässigten* Grundstücken sind anschaffungsnahe Aufwendungen für den normalen, periodischen Unterhalt abzugsfähig, nicht jedoch solche für die Nachholung unterbliebenen Unterhalts.¹⁵⁴

Nach jahrelanger Kritik wegen steuerlicher Benachteiligung des Käufers einer vernachlässigten Liegenschaft, beschloss der Bundesrat im Jahre 2007 die Abschaffung dieser Praxis¹⁵⁵. Währenddem bei der direkten Bundessteuer die Gesetzesänderung unmittelbar per 1. Januar 2010 in Kraft trat¹⁵⁶, haben im Rahmen des Steuerharmonisierungsgesetzes die Kantone zwei Jahre Zeit für ihre Umsetzung, also bis zum 1. Januar 2012.¹⁵⁷

Auch nach Abschaffung muss damit gerechnet werden, dass vollständige Sanierungen bei der Einkommens- respektive Gewinnsteuer nicht vollständig abzugsfähig sind, sondern als wertvermehrende Investitionen¹⁵⁸ bei der Grundstücksgewinnsteuer in Abzug gebracht werden können.¹⁵⁹ Die Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen ist daher auch nach Abschaffung der Dumont-Praxis sehr zentral. Vor dem Dumont-Entscheid wurde die Werterhaltung und somit auch die Abgrenzung zur Wertvermehrung rein *objektiv-technisch* betrachtet, danach kam eine *sub-*

zu einem tiefen Preis eine vernachlässigte Liegenschaft kaufte, zum Käufer, der zu einem hohen Preis eine renovierte Liegenschaft kaufte.

¹⁵⁰ ASA 70, 155 E. 3 d, S. 159.

¹⁵¹ Richner et al. 2006, § 221 N 35.

¹⁵² Vgl. SRK III ZH vom 14. März 2000 = StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4 a.

¹⁵³ Vgl. VGr ZH vom 8. März 1993.

¹⁵⁴ Vgl. Zürcher Steuerbuch Teil I, Nr. 18/820, S. 8.

¹⁵⁵ Vgl. Clement/Schönenberger 2009, S. 145.

¹⁵⁶ Vgl. Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften. Dies führte zur Änderung von Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG.

¹⁵⁷ Art. 72j StHG; vgl. auch Byland 2008, S. 681.

¹⁵⁸ So bereits BGr vom 2. Februar 2005 = StE 2005 A 23.1. Nr. 10 a.

¹⁵⁹ Vgl. Clement/Schönenberger 2009, S. 145.

subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise¹⁶⁰, was auch auf der Ebene der kantonalen Steuern anzuwenden war.¹⁶¹

3.2.4.8 Vergleichbare Verhältnisse

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass nur vergleichbare Verhältnisse miteinander beurteilt werden können. Dieser Grundsatz verlangt, dass sich „Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen; hat sich die materielle Substanz oder der rechtliche Inhalt während der Haltedauer verändert, so muss dies mittels Zu- oder Abrechnungen bereinigt werden, damit wieder vergleichbare Verhältnisse geschaffen werden.“¹⁶² Dieser Grundsatz basiert auf folgender Idee, dass „lediglich der auf äussere Umstände zurückführende unverdiente Wertzuwachs steuerlich erfasst werden soll. Ist die Wertzunahme hingegen verdient, insbesondere durch den Einsatz von Arbeit und Kapital, so fehlt die innere Rechtfertigung für den steuerlichen Zugriff.“¹⁶³

Als Vergleich ist immer dasjenige Grundstück in derjenigen Fassung zu nehmen, das bei der Handänderung im Grundbuch eingetragen wurde. „Entscheidend ist [...] nicht, was bei der Anmeldung des Kaufvertrags zur Eintragung ins Grundbuch dinglich auf den Erwerber zu Eigentum übergeht, sondern nur der Preis für die Leistung, welche die Parteien zum Gegenstand des obligatorischen Kaufvertrages gemacht haben.“¹⁶⁴ Vermutungsweise wird im Kaufpreis der Verkehrswert sämtlicher Werte gesehen.¹⁶⁵ Anders jedoch, wenn Änderungen in der Substanz sich nicht im Preis widerspiegeln.¹⁶⁶

3.2.5 Der Gewinn

Massgebender Zeitpunkt für die Bewertung der Gesamtheit der Leistungen für die Übereignung des Grundstücks ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, nicht erst die Eigentumsübertragung.

¹⁶⁰ Vgl. Richner et al. 2006, § 221 N 31; ebenso Clement/Schönenberger 2009, S. 144.

¹⁶¹ Vgl. BGr vom 2. Februar 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 10 a, wonach im Rahmen der Steuerharmonisierung die Kantone keinen eigenen Spielraum mehr haben zur Definition der Unterhaltskosten. Dies ist gleich zu definieren wie nach Bundesrecht, also ebenso nach einer subjektiv-wirtschaftlichen Beurteilung.

¹⁶² RB 1989 Nr. 51 mit Hinweisen.

¹⁶³ SRK ZH vom 15. Juni 2004 = StE 2005 B 44.12.3 Nr. 3 a-c.

¹⁶⁴ VGr ZH vom 1. April 1993 = StE 1994 B 44.12.2 Nr. 2 a-b, mit Hinweisen.

¹⁶⁵ VGr ZH vom 21. April 2009 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7 a.

¹⁶⁶ Vgl. RB 1998 Nr. 158.

Gemäss Art. 657 Abs. 1 ZGB gilt für einen Vertrag auf Eigentumsübertragung das Formerfordernis der öffentlichen Beurkundung.¹⁶⁷ Nur die wesentlichen Bestandteile der Grundstücksübertragung müssen öffentlich beurkundet werden. Werden also zusätzliche Vereinbarungen auf Dienstleistungen, Arbeit oder, was häufig vorkommt, auf Kauf von Mobiliar abgeschlossen, so gelten diese auch dann nicht zum sog. *Erwerbspreis* im Sinne der Grundstückgewinnsteuer, wenn sie im beurkundeten Kaufpreis eingeschlossen sind. Diese Kosten sind von der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer vom Kaufpreis zu subtrahieren.¹⁶⁸

3.2.6 Verlustverrechnung

Die Verlustanrechnung im monistischen System regelt das Steuerharmonisierungsgesetz nicht. Gewisse Kantone haben eine eigene Regel aufgestellt¹⁶⁹, so lässt beispielsweise der Kanton Zürich die Anrechnung nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks bei der *Teilveräusserung* zu.¹⁷⁰ Es ist aber auch nur gerade diese Verlustverrechnung möglich und nicht eine umfassende wie beim dualistischen System.¹⁷¹

Dies ist ein Ausfluss der, nach dem zürcherischen System als reine Objektsteuer angeschauten Grundstückgewinnsteuer, wird oftmals als Nachteil angesehen und ist auch wesentlicher Grund, weshalb man wiederholt über einen Wechsel zum dualistischen System diskutiert.¹⁷²

Das Zürcher Verwaltungsgericht meinte dazu: „Zwar bedeutet die Tatsache, dass übrige, d.h. bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen ermittelte Geschäftsverluste nicht mit den, der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Grundstücksgewinnen derselben Steuerperiode verrechnet werden können, eine erhebliche, ernst zu nehmende, unbefriedigende Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzip. Da diese aber im gesetzgeberischen Ziel gleichmässiger Besteuerung aller Grundstücksgewinne verwurzelt und beachtliche sachliche und vernünftige Gründe vorliegen (etwa die „Abschöpfung“ „unverdienten“ – insbesondere durch infrastrukturelle und planeri-

¹⁶⁷ Die Ausnahmen sind in Abs. 2 erwähnt.

¹⁶⁸ Nachträgliche Änderungen des Kaufpreises durch Vertrag, Verwaltungsverfügung oder Urteil (nicht aber durch Zahlungsunfähigkeit des Erwerbers) sind dabei auch bei der Festsetzung des Erwerbspreises zu beachten; vgl. RB 1985 Nr. 63 = StE 1986 B 44.11 Nr. 2 a mit Hinweisen. Dies hat allenfalls auf dem Weg der Revision zu erfolgen.

¹⁶⁹ Vgl. dazu BGr vom 9. April 2009 = StE 2009 B 44.13.7 Nr. 24 a, mit diversen Hinweisen.

¹⁷⁰ § 224 Abs. 3 StG ZH.

¹⁷¹ Siehe Ziff. 3.3.2 unten.

¹⁷² Siehe dazu Fn. 38 oben.

sche Massnahmen des Gemeinwesens bewirkten – Wertzuwaches auf dem Boden), erweist sich die Regelung des Zürcher Steuergesetzes daher insoweit als verfassungsmässig.¹⁷³

3.2.7 Besteuerung

Die Steuersätze betragen zwischen 10% und 40%, je nach Höhe des absoluten Gewinns.¹⁷⁴ Bei einer sehr kurzen Haltedauer wird, wie vom Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehen¹⁷⁵, die Besteuerung um 50% (wenn unter einem Jahr) resp. um 25% (wenn unter zwei Jahren) erhöht, sog. *Spekulationszuschlag*¹⁷⁶. Bagatellgewinne unter CHF 5'000 werden nicht besteuert.¹⁷⁷ Die Ermässigungen setzen nach einer Besitzesdauer von fünf Jahren ein und erhöhen sich dann für jedes Jahr um weitere 3 %, bis sie bei einer Haltedauer von zwanzig Jahren 50% Ermässigung erreichen.¹⁷⁸

Die Besteuerung des Grundstückgewinns, also der relevante *Steuersatz*¹⁷⁹, ist abhängig davon, wie lange das Grundstück gehalten wurde, sog. *Besitzesdauer*.¹⁸⁰ Massgebend für die Berechnung des Gewinns und der Besitzesdauer ist die letzte steuerrelevante Handänderung.¹⁸¹ Liegt diese mehr als zwanzig Jahre zurück und kann sie vom Veräusserer nicht mehr bewiesen werden, so gilt der Verkehrswert vor zwanzig Jahren.¹⁸² Bei zivilrechtlichen Handänderungen beispielsweise die Dauer zwischen dem eigentums-mässigen Erwerb (Eintragung im Grundbuch) und der Veräusserung und zwar ungeachtet, wann der wirkliche Antrittstag war.¹⁸³

3.2.8 Verfahren und Grundpfandrecht

Der Veräusserer hat die Gewinne nicht im Rahmen der jährlichen Steuererklärung, sondern mittels spezieller Steuererklärung innert 30 Tagen nach der Handänderung gegen-

¹⁷³ VGr ZH vom 18. Dezember 2002 = StE 2003 A 21.16 Nr. 8 a.

¹⁷⁴ Für die Berechnung werden die Gewinne immer auf ganze 100 Franken abgerundet.

¹⁷⁵ Art. 12 Abs. 5 StHG.

¹⁷⁶ Art. 12 Abs. 5 StHG.

¹⁷⁷ § 225 Abs. 4 StG ZH.

¹⁷⁸ Ein Ausgleich der kalten Progression findet bei der Grundstückgewinnsteuer nicht statt.

¹⁷⁹ Die Besitzesdauer hat aber nicht Einfluss auf die Frage, ob überhaupt, sondern wie hoch, d.h. mit welchem Steuersatz besteuert wird, wobei ein Steuersatz null ebenfalls im Rahmen der Kantonalen Gesetzgebungskompetenz möglich wäre; vgl. Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV.

¹⁸⁰ § 219 Abs. 2 StG ZH.

¹⁸¹ § 219 Abs. 2 StG ZH. Ausnahmen davon in Abs. 3 bei Erbgang, Erbvorbezug, Schenkung, Umwandlung, Zusammenschluss oder Aufteilung von Personenunternehmen oder juristischen Personen etc., oder Abs. 4 bei Landumlegungen, etc.

¹⁸² § 220 Abs. 2 StG ZH; siehe Ziff. 3.2.4.8 oben.

¹⁸³ RB 1980 Nr. 75; RB 1976 Nr. 84 = ZBI 78, 325 = ZR 76 Nr. 48.

über der Gemeindesteuerverwaltung¹⁸⁴, einer für jedes Objekt einzeln, einzureichen.¹⁸⁵ eine einzureichen. Diese Frist ist erstreckbar.¹⁸⁶ Eine Unterlassung führt nach Mahnung zur Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen.¹⁸⁷ Das Gemeinwesen hat zur Sicherheit auf dem Grundstück des Eigentümers ein gesetzlich vorgesehenes Grundpfandrecht.¹⁸⁸

3.2.9 Kurzzusammenfassung

Bei der Grundstücksgewinnsteuer ist also immer von der zivilrechtlichen, alternativ von der wirtschaftlichen Handänderung auszugehen und die ändernden Umstände sind zu berücksichtigen. Vom Erlös sind die Anlagekosten bestehend aus dem Erwerbspreis und den anrechenbaren Umstände und wertvermehrenden Aufwendungen, abzuziehen. Entsprechend der Haltedauer ist auf der Basis des Reingewinns die effektive Steuerbelastung auszurechnen, sofern nicht eine Steuerbefreiung oder ein Steueraufschubstatbestand vorliegt.

3.3 Das dualistische System am Beispiel des Kantons St. Gallen

3.3.1 Grundstücksgewinnsteuer auf Liegenschaften des Privatvermögens

Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen auch im Kanton St. Gallen der speziellen Grundstücksgewinnsteuer.¹⁸⁹ Diese werden also auch als sog. Objektsteuer behandelt und sind gesondert von der Einkommenssteuer zu behandeln. Vergleicht man die rechtlichen Grundzüge der St. Galler Grundstücksgewinnsteuer mit derjenigen des Kantons Zürich, fällt auf, dass diese sehr ähnlich ausgestaltet ist, wohlgermerkt mit einigen, wenigen Unterschieden im Rahmen der kantonalen Steuergesetzgebung im Rahmen der Harmonisierung.¹⁹⁰

Die Steuerbelastung ist progressiv bis maximal 10% für Gewinne über CHF 600'000. Kurzfristige Gewinne unter fünf Jahren Haltedauer werden mit max. 15% belastet.¹⁹¹

¹⁸⁴ Da im Kanton Zürich die Grundstücksgewinnsteuer durch die Gemeindesteuerverwaltungen eingenommen wird, kommen die Gewinne im Wesentlichen den Gemeinden zu; anders so beim dualistischen System, wo die Gewinne in der Regel der Gemeinde und dem Kanton zukommen.

¹⁸⁵ § 226 StG ZH; vgl. auch Derksen 2002, S. 147.

¹⁸⁶ § 226 StG ZH.

¹⁸⁷ Vgl. § 139 Abs. 2 i.V.m. § 206 StG ZH und § 41 VO StG ZH.

¹⁸⁸ § 208 StG ZH.

¹⁸⁹ Art. 29 Abs. 3; Art. 130 Abs. 1 StG SG; vgl. auch Art. 83 Abs. 1 Lit. a, Art. 84 KV SG., sowie VO StG SG.

¹⁹⁰ Siehe Ziff. 2.2.2 oben.

¹⁹¹ Art. 140, 141 StG SG; vgl. Weidmann et. al. 1999, S. 248-250.

Der Staat, und nicht die Gemeinden, erhebt eine Grundstückgewinnsteuer von natürlichen und juristischen Personen.¹⁹²

3.3.2 Besteuerung des Grundstückgewinns auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens

Gewinne aus Veräusserungen von Liegenschaften des Geschäftsvermögens unterliegen der ordentlichen Einkommenssteuer für natürliche Personen respektive Gewinnsteuer für juristische Personen, was bedeutet, dass die kantonale Besteuerung sowie die Besteuerung der direkten Bundessteuer zum Zuge kommt.¹⁹³

Die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens wird also nicht separat vorgenommen, wie beim monistischen System, sondern bildet Teil der ordentlichen, jährlichen Steuererklärung. Die Käufe und Verkäufe von Liegenschaften sind in dieser Steuererklärung anzugeben. Sollte sich aus diesen ein Verlust ergeben, so ist die Verrechnung mit anderen Gewinnen aus dem Geschäftsergebnis durchaus zulässig.¹⁹⁴ Die Steuerlast entspricht der normalen Einkommens- respektive Gewinnbesteuerung für juristische Personen. Die Steuer wird am Sitz des Unternehmers respektive Unternehmens erhoben. Eine kurzfristige Haltedauer führt, im Gegensatz zum monistischen System, nicht zu einer Steuererhöhung, um einen allfälligen Spekulationsgewinn zu reduzieren.

3.3.3 Abgrenzung der Geschäftsliegenschaften von den Privatliegenschaften

Wie man sieht, ist die Unterscheidung, ob eine Geschäftsliegenschaft oder eine Privatliegenschaft vorliegt, besonders im dualistischen System wichtig.¹⁹⁵

Problematisch sind in der Regel die gemischt genutzten Liegenschaften, das heisst, Liegenschaften, die sowohl für eine privat als auch geschäftlich genutzt werden. Bis 1994 wurden solche Liegenschaften nach ihren Wertquoten aufgeteilt und so besteuert.¹⁹⁶ Seit dem 1. Januar 1995 gilt die sog. *Präponderanzmethode*. Dabei „entscheidet in erster Linie [die] konkrete technisch-wirtschaftliche Funktion darüber, ob [eine Liegenschaft] zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen des Steuerpflichtigen gehör[t]. Gemischt, d.h.

¹⁹² Art. 1 lit. d StG SG. Die Gemeinden sind am Ertrag beteiligt; vgl. Weidmann et al. 1999, S. 219.

¹⁹³ Art. 1 lit. d StG SG; vgl. Weidmann et al. 1999, S. 221-222.

¹⁹⁴ Vgl. Derksen 2002, S. 147-148; ebenso: Richner et al. 2006, VB zu §§ 216-226a N 4-5.

¹⁹⁵ Vgl. Zur Wichtigkeit der Unterscheidung: Arnold 2006, S. 266-269.

¹⁹⁶ Vgl. Zuppinger et al. 1984, S. 138.

teils geschäftlich, teils privat genutzte Objekte werden nach dem in Art. 18 Abs. 2 DBG begründeten Wechsel von der altrechtlich geltenden Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode ab dem 1. Januar 1995 in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen, wenn sie "ganz oder vorwiegend" der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden.¹⁹⁷ Wenn eine Liegenschaft also zu mehr als 50% geschäftlich genutzt wird, wird sie dem Geschäftsvermögen zugeteilt.

Weiter ist es wichtig zu wissen, was geschieht, wenn eine Liegenschaft vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen wechselt oder umgekehrt, sog. *Sphärenwechsel*. Die Überführung einer Liegenschaft vom Privat- ins Geschäftsvermögen unterliegt im dualistischen System der Grundstückgewinnsteuer¹⁹⁸ und wird im Steuerharmonisierungsgesetz als Ersatztatbestand gesehen.¹⁹⁹ Im monistischen System verbietet das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen eine Besteuerung dieses Tatbestands.²⁰⁰

Die Überführung einer Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen, sog. *Privatentnahme*, führt im monistischen System nicht zu einer Besteuerung. Es findet kein Sphärenwechsel vom System der Grundstückgewinnsteuer ins System der Einkommensbesteuerung statt. Die wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommens- respektive Gewinnsteuer. Im dualistischen System führt dies aber zu einer steuerlichen Realisation.²⁰¹

Aufgrund der Unternehmenssteuerreform II kann aber neu die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.²⁰²

¹⁹⁷ BGE 2C_475/2008, E. 2.3, mit Verweis auf BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422-423; vgl. auch Reich 2002, Art. 8 N 47-48.

¹⁹⁸ Art. 131 Abs. 2 StG SG.

¹⁹⁹ Art 12 Abs. 2 Lit. b StHG.

²⁰⁰ Art. 12 Abs. 4 Lit. b StHG.

²⁰¹ Vgl. Rutishauser et al. 2007, S. 172.

²⁰² Art. 18a Abs. 1 DBG; vgl. Auch KS Nr. 26, S. 3-4.

4 IMMOBILIENGESELLSCHAFTEN UND PENSIONS KasSEN

4.1 Einleitende Bemerkungen

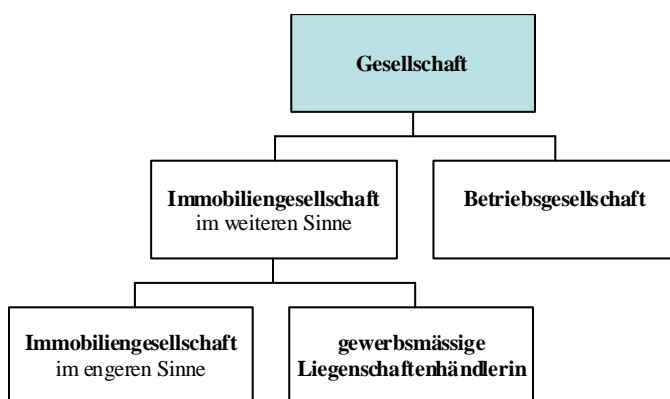
Die vorliegende Arbeit richtet sich an Immobiliengesellschaften im engeren Sinne und Pensionskassen. Es stellt sich daher die Frage, was genau darunter zu verstehen ist und wie diese Institutionen in Bezug auf die Besteuerung des Grundstückgewinns einzuordnen sind.

4.2 Immobiliengesellschaften

4.2.1 Überblick

Immobiliengesellschaften können wie folgt unterteilt werden.

*Darstellung 5: Einteilung Immobiliengesellschaften*²⁰³



4.2.2 Die Immobiliengesellschaft im engeren Sinne

Das Bundesgericht definierte in einem älteren Entscheid die Immobiliengesellschaft als eine Gesellschaft, welche „Verwaltung und Nutzung einer Liegenschaft zum ausschliesslichen Zwecke“²⁰⁴ hat und später etwas erweitert, wenn „der Zweck der Gesellschaft zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteh[t]“²⁰⁵.

Gemäss Locher, liegt eine Immobiliengesellschaft dann vor, wenn sich eine Unternehmung mit eigener Rechtspersönlichkeit nach den Statuten oder tatsächlich praktisch

²⁰³ Quelle: Richner et al. 2006, § 216 N 97.

²⁰⁴ BGE 85 I 91, S. 96.

²⁰⁵ BGE 99 Ia 459, S. 466; vgl. auch VGr AG vom 27.8.1992 = StE 1993 B 42.23 Nr. 4 a.

ausschliesslich mit Grundstücken oder Rechten an solchen befasst, der Rohertrag der Unternehmung praktisch ausschliesslich aus Ertrag aus unbeweglichem Vermögen besteht und die Vermögenswerte der Unternehmung praktisch ausschliesslich aus Grundstücken oder Rechten an solchen bestehen.²⁰⁶

In einem Zürcher Verwaltungsgerichtsentscheid wurde folgendes festgehalten: „Nach der Rechtsprechung zeichnet sich eine Gesellschaft dadurch als Immobiliengesellschaft aus, dass sie auf Grund ihres tatsächlichen Verhaltens oder nach den Statuten ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, ohne Rücksicht darauf, ob die Nutzbarmachung oder Verwendung durch Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen soll. Für die Immobiliengesellschaft ist der Grundbesitz demnach Handelsware oder Kapitalanlage, in deren Verwertung oder Nutzung sich der tatsächliche oder statutarische Gesellschaftszweck im wesentlichen erschöpft.“²⁰⁷ Und weiter: „Ein Unternehmen verfolgt dann „überwiegend“ die Nutzbarmachung der Wertsteigerung seines Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage, wenn dessen anderes Tätigkeitsgebiet im Rahmen des gesamten unternehmerischen Handelns der Gesellschaft qualitativ und quantitativ eine untergeordnete Stellung einnimmt.“²⁰⁸

In diesem Entscheid wurde die überwiegende Tätigkeit des Grundstückserwerbs, um sie zu überbauen und ganz oder parzellenweise wieder zu veräussern, als Immobiliengesellschaft und nicht als Betriebsgesellschaft angesehen, da die überbauten Liegenschaften am Markt als Handelsware angeboten wurden.²⁰⁹

Ob und wann dies der Fall ist, muss immer unter den gesamten, gegebenen Umständen und von Fall zu Fall beurteilt werden. Die Liegenschaften, die einzelnen finanziellen und personellen Mitteln, die Unternehmensbereiche und auch die Erträge dienen in der Regel zur Beurteilung. Bei der Beurteilung ist nicht nur auf den statutarischen Gesell-

²⁰⁶ Vgl. VGr ZH vom 27. August 1992 = StE 1993 B 42.23 Nr. 4 b, zit. in Baur 1991, § 68 N 15.

²⁰⁷ VGr ZH vom 9. Mai 1995 = StE 1995 B 42.23 Nr. 6 a.

²⁰⁸ VGr ZH vom 9. Mai 1995 = StE 1995 B 42.23 Nr. 6 a.

²⁰⁹ Ebenso entschieden in einem nicht veröffentlichten Urteil vom 26.3.1976 des Verwaltungsgerichts Zürich. Dabei ging es um die Frage, ob eine Generalunternehmerin, die Überbauungen auf eigene und fremde Rechnung durchführte, als Immobiliengesellschaft qualifiziert werden konnte. Das Gericht verglich die Erträge aus Werkverträgen und Honoraren mit den Grundstücksgewinnen, die lediglich neun Prozent des gesamten Ertrages ausmachten. Das Gericht sah darin eine untergeordnete Bedeutung dieser Aktivitäten und stellte fest, dass der Handel mit Grundstücken nur mit dem Zweck vorgenommen wurde, sich Aufträge für Überbauungen zu sichern und verneinte daher in casu eine Immobiliengesellschaft.

schaftszweck abstellen. Vielmehr ist ebenso die effektive operative Tätigkeit der Gesellschaft zu berücksichtigen. So kann beispielsweise eine sich in Liquidation befindende Gesellschaft, die bereits soviel des Unternehmens veräussert hat, sodass nur noch Immobilien zurück bleiben, nicht als Immobiliengesellschaft im engeren Sinne charakterisiert werden.²¹⁰ Anders wurde aber eine Aktiengesellschaft als Immobiliengesellschaft im engeren Sinne charakterisiert, welche ein dauernd verpachtetes Hotel verwaltete, obwohl in ihren Statuten lediglich der Betrieb eines Hotels vorgesehen war.²¹¹

Wenn in dieser Arbeit von einer Immobiliengesellschaft gesprochen wird, so ist dabei stets eine Immobiliengesellschaft im engeren Sinne wie hier beschrieben gemeint. Sie unterliegt grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer.²¹²

4.2.3 Abgrenzung zur Betriebsgesellschaft

Die Immobiliengesellschaft im engeren Sinne ist abzugrenzen von der Betriebsgesellschaft. Eine Betriebsgesellschaft beabsichtigt eine „dauernde Erhaltung des Grundbesitzes als sachliche Grundlage ihres Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebes.“²¹³ Die Grundstücke einer Betriebsgesellschaft dienen ihr also unmittelbar für die tägliche, operative, betriebliche Zweckverfolgung.

Dabei ist unwichtig, wie hoch der Wert der Betriebsgrundstücke im Verhältnis zum übrigen betrieblichen Vermögen ist. Sind es Betriebsgrundstücke wie oben beschrieben, wenn auch sehr wertvolle, liegt dennoch keine Immobiliengesellschaft im engeren Sinne, sondern eine Betriebsgesellschaft vor.²¹⁴ Ebenso, wenn eine Transport-Gesellschaft ihre Lagerhallen an Dritte vermietet.²¹⁵

Grundstücke von Betriebsgesellschaften stellen von vornherein betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar und unterliegen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, da sie sachlogisch *betriebsnotwendig* sind. Die rechtliche Analyse dieser Arbeit bezieht sich daher nicht auf Betriebsgesellschaften.

²¹⁰ Vgl. VGr AG vom 14. Dezember 1994 = StE 1996 B 42.23 Nr. 7 a, mit Hinweisen auf StE 1991 B 42.23 Nr. 3 E. 2.

²¹¹ Vgl. Iseli 1983, S. 327.

²¹² § 216 ff. StG ZH; Art. 81 ff. StG SG; Art. 57 ff. DBG.

²¹³ BGE 104 Ia 251, S. 253 E. 3 a.; vgl. auch VGr AG vom 27. August 1992 = StE 1993 B 42.23 Nr. 4 a-b; VGr ZH vom 9. Mai 1995 = StE 1995 B 42.23 Nr. 6 a.

²¹⁴ Vgl. Iseli 1983, S. 327.

²¹⁵ Vgl. Iseli 1983, S. 328.

4.2.4 Abgrenzung zum Liegenschaftenhändler

Der Liegenschaftenhändler bezweckt, Grundstücke als Handelsware zu verwenden, sie zu erwerben und zu veräussern. Er hält die Liegenschaften daher grundsätzlich im Umlaufvermögen, um raschmöglich mit ihnen Handel zu treiben.²¹⁶

Bei Liegenschaften, die der Liegenschaftenhändler im Handelsbestand, das heisst regelmässig im Umlaufvermögen, hält, kann keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden. Dies würde sonst dem Grundgedanken der Ersatzbeschaffung zuwiderlaufen.²¹⁷

4.3 Die Pensionskasse

Die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen des privaten und des öffentlichen Rechts (Pensionskassen) sind, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen, von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden befreit.²¹⁸

Davon abgesehen können aber Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.²¹⁹ Die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffungen gelten sinngemäss.²²⁰ Dabei muss die Vorsorgeeinrichtung einen dem Geld-, Kapital- und Immobilienmarkt entsprechenden Ertrag anstreben.²²¹

²¹⁶ Vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 97; ebenso: Richner 2004, S. 181-184.

²¹⁷ Vgl. A2.122/2005 vom 16. September 2005, E 3.1-3.2.

²¹⁸ Art. 80 Abs. 2 BVG; Art. 56 Lit. e DBG; Art. 23 Abs. 1 Lit. d StHG; § 61 Lit. e StG ZH; Art. 80 Abs. 1 Lit. e StG SG.

²¹⁹ Art. 80 Abs. 4 Satz 1 BVG; § 216 Abs. 1 StG ZH; Art. 80 Abs. 1 Lit. e i.V.m. Art. 130 Abs. 2 Lit. c StG SG; vgl. Weidmann et al. 1999, S. 222, 232.

²²⁰ Art. 23 Abs. 4 StHG; § 216 Abs. 3 lit. e StG ZH; Art. 132 Abs. 1 Lit e StG SG.

²²¹ Art. 51 BVV 2.

5 DIE ERSATZBESCHAFFUNG

5.1 Allgemeines

5.1.1 Die gesetzlichen Aufschubstatbestände

Bestimmte, in den Gesetzen abschliessend²²² aufgelistete Tatbestände können zu einem Aufschub der Besteuerung der Grundstückgewinne führen. Sowohl das Zürcher wie auch St. Galler Steuergesetz sehen in folgenden Fällen einen steueraufschiebenen Tatbestand vor: Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung, Handänderung unter Ehegatten, Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung und Umstrukturierungen.

Zudem wird die Steuer aufgeschoben bei den sog. *Ersatzbeschaffungen*. Die Ersatzbeschaffung ist gesetzlich vorgesehen bei der vollständigen oder teilweisen Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen, eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks oder bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft²²³ (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung).²²⁴

5.1.2 Verwendung des Erlöses

Der Erlös kann grundsätzlich für den *Erwerb* oder *zur Verbesserung*²²⁵ respektive zum Bau eines Ersatzgrundstückes verwendet werden. Wird ein unüberbautes Grundstück veräussert, bedeutet dies, dass das Ersatzobjekt ebenfalls ein unüberbautes Grundstück sein muss. Erlös ist aber nicht wortwörtlich zu verstehen und „[...] umfasst deshalb nicht nur die Kosten für den Erwerb des Ersatzgrundstücks, sondern auch die Mittel für den Umbau oder die Renovation des Ersatzobjekts, und zwar unbekümmert darum, ob die entsprechenden Arbeiten wertvermehrenden oder bloss werterhaltenden Charakter haben.“²²⁶

²²² Vgl. Zwahlen 2002, Art. 12 N 61.

²²³ Vgl. dazu Rundschreiben Ersatzbeschaffung Eigenheim der Finanzdirektion Zürich vom 19. November 2001.

²²⁴ § 216 Lit. g-i StG ZH; Art. 132 Abs. 1 Lit. d-f StG SG; Art. 87 StG SG; Art. 30, 64 DBG.

²²⁵ § 216 Abs. 3 lit. i StG ZH (selbstgenutzte Eigenheime oder Eigentumswohnungen) spricht zwar von *Bau*, dies kann aber nichts anderes bedeuten; vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 269.

²²⁶ Richner et al. 2006, § 216 N 270; vgl. auch VGr ZH vom 19. November 1997 = StE 1998 B 42.38 Nr. 17 a-b.

5.1.3 Steuerfolgen

Der Steueraufschub ist nicht zu verwechseln mit der Steuerbefreiung.²²⁷ Bei einem Aufschub kommt es nicht zu einer Befreiung, denn „[d]er bis zur aufgeschobenen Handänderung entstandene Gewinn wird [...] von der Steuerbehörde nicht als erledigt abgeschrieben (als steuerbefreit behandelt), sondern ist weiterhin (latent) vorhanden; die privilegierte Handänderung wird in dem Sinn grundstückgewinnsteuerrechtlich wie nicht geschehen behandelt.“²²⁸ Folge davon ist, dass bei der nächsten steuerbaren Realisation die massgebende Bemessungsgrundlage nicht auf den Zeitpunkt des Aufschubs, sondern auf den Zeitpunkt der letzten steuerbaren Realisation beruht.

Ob ein Steueraufschub vorliegt, ist aus Sicht des steuerpflichtigen Veräusserers zu beurteilen, denn er ist diesbezüglich auch beweispflichtig.²²⁹ Über das Vorliegen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung bei betriebsnotwendigem Anlagevermögen im Kanton Zürich, entscheidet nicht die kommunale Grundsteuerbehörde für sich, sondern die kantonale Steuerbehörde zusammen mit der kommunalen Grundsteuerbehörde.²³⁰

5.1.4 Varianten der Reinvestition

Hinsichtlich der Reinvestition sind drei Möglichkeiten zu unterscheiden: A) die Kosten des Ersatzgrundstücks sind höher als der Gewinn, b) die Kosten des Ersatzgrundstücks sind tiefer als der Gewinn, aber höher als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks und c) die Kosten des Ersatzgrundstücks sind tiefer als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks. Die nachfolgende Tabelle stellt dies graphisch dar.

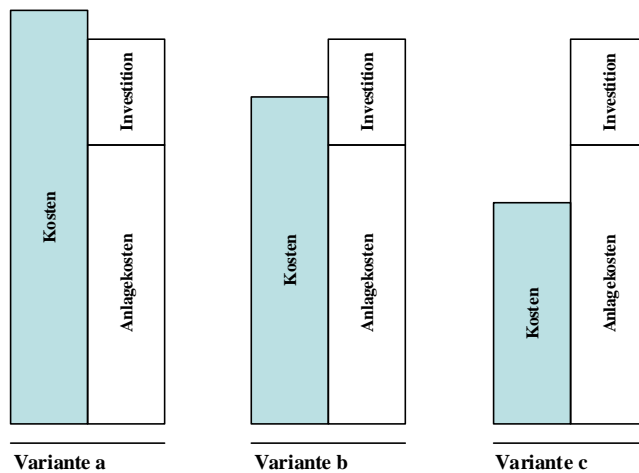
Auf der Basis der oben genannten Möglichkeiten, gestalten sich die Steuerfolgen unterschiedlich. Bei der Variante a) wird sämtlicher Gewinn (und sogar noch mehr) in das Ersatzgrundstück reinvestiert. Aus Sicht des Steuerrechts ist diese Variante daher unproblematisch und führt zu einem umfassenden Steueraufschub. Bei der Variante b und c stellen sich die Frage, ob nach der *absoluten* oder nach der *relativen Methode* abgerechnet wird.

²²⁷ Siehe Fn. 61 oben.

²²⁸ Richner et al. 2006, § 216 N 153; vgl. auch Blumenstein/Locher 2002, S. 229-232.

²²⁹ Vgl. Richner et al. 2006, § 217 N 13.

Darstellung 6: Absolute versus relative Methode²³¹



Gemäss der *absoluten Methode* ist ein Steueraufschub nur dann möglich, wenn die Reinvestition höher ist als die Anschaffungskosten. Demgegenüber würde bei der *relativen Methode* die Grundstückgewinnsteuer im Verhältnis der Reinvestition zum Gesamtgewinn aufgeschoben.

Wird beispielsweise bei der absoluten Methode bei einem Erlös von CHF 5'000'000 und Anlagekosten von CHF 4'000'000 ein Grundstück für CHF 4'600'000 gekauft, so würden CHF 600'000 im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben und CHF 400'000 sofort besteuert. Bei der relativen Methode wird bei einem Erlös von CHF 5'000'000 und Anlagekosten von CHF 4'000'000 ein Grundstück für CHF 3'000'000 gekauft, dann würden die Anlagekosten von CHF 1'000'000 im Verhältnis der neuen Anlagekosten zum Erlös aufgeschoben (also im Rahmen von 60%) und der Rest (40%) sofort besteuert.

Das Bundesgericht erachtete in einem Fall aus dem Jahre 2002 lediglich die absolute Methode als harmonisierungskonform. Die relative Berechnungsweise würde zu einer ungerechtfertigten Privilegierung führen.²³² Ein Steueraufschub ist also nur insoweit als

²³⁰ Vgl. Weisung über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13.12.2005, Ziff. 37-42; 52-55.

²³¹ Quelle: Eigene Darstellung.

²³² BGE 130 II 202, insb. E. 4 und 5. Ebenso anwendbar auf die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen.

die Reinvestition zumindest die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks übersteigen.²³³

Diese Rechtsprechung wird in der Politik kritisiert, mit dem Argument, sie würde dem Grundgedanken der Ersatzbeschaffung und der Förderung der Mobilität nicht genügend Rechnung tragen.²³⁴ Im Jahre 2004 hat der damalige Nationalrat Rolf Hegetschweiler eine parlamentarische Initiative eingereicht, mit dem Ziel, einen verhältnismässigen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu erreichen.²³⁵

5.2 Die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen

5.2.1 Einleitende Bemerkungen

Bei der Ersatzbeschaffung wird ein Vermögensgegenstand veräussert, wodurch im Rahmen der stillen Reserven, d.h. des Mehrwerts, der über dem Buchwert liegt, Geld als Ertrag an die Unternehmung fliesst. Dieser Ertrag stellt grundsätzlich Gewinn dar und müsste eigentlich besteuert werden.

Beim Tatbestand der Ersatzbeschaffung steht dieser Gewinn aber der Unternehmung nicht frei zur Verfügung²³⁶, denn er muss ja, zur Fortsetzung des Geschäftsentwicklung, in einen Ersatzgegenstand reinvestiert werden. Wirtschaftlich betrachtet, fehlt es also an einer echten Realisation stiller Reserven.²³⁷ Es kann daher nicht sein, dass der Fiskus dies besteuert. Eine solche Besteuerung würde dem Unternehmen nachteilig Substanz für seine Geschäftsentwicklung entziehen, da es die frei gewordenen Mittel nicht willkürlich benutzen kann, diese also nicht frei gewordener Gewinn darstellen, sondern für die Weiterführung des Betriebs notwendigerweise braucht.²³⁸ Unbestritten ist auch im Steuerrecht, dass der Austausch zweier körperlich gleicher Objekte keine Realisation zu bewirken vermag.²³⁹

²³³ Vgl. Zadrazil 2009, S. 2.

²³⁴ Vgl. Zadrazil 2009, S. 2.

²³⁵ Vgl. Zadrazil 2009, S. 2-3.

²³⁶ Zu diesem Zwang, siehe Ziff. 5.2.4. unten.

²³⁷ Vgl. Reich 1983, S. 202, mit Verweis auf das Fusionsgutachten 1970, S. 131; ebenso Cagianut 1971, S. 96-97.

²³⁸ Vgl. Cagianut 1971, S. 96; Reich 1983, S. 204; Reich/Züger, Art. 30 N 1-3; Reich 2002, Art. 8 N 68.

²³⁹ Vgl. Reich 1983, S. 202, zit. in: Höhn 1955, S. 76, 90.

5.2.2 Steuerneutrale Verbuchung

Die Ersatzbeschaffung kann nur insoweit steuerneutral sein, als der realisierte Ertrag durch entsprechenden Abschreibungsaufwand (sofern das Ersatzobjekt in derselben Buchungsperiode verkauft wird oder bei Vorausbeschaffung) oder Rückstellungsaufwand (sofern das Ersatzobjekt in einer späteren Buchungsperiode erworben wird) *neutralisiert* wird. Der Veräusserungserlös muss für die Anlagekosten des Ersatzgutes verwendet werden.²⁴⁰

5.2.3 Gesetzliche Grundlage

Der früher nur in der Praxis bekannte Tatbestand der Ersatzbeschaffung wurde im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und im Steuerharmonisierungsgesetz verankert.²⁴¹ Bund und Kantone, hier verdeutlicht im Kanton Zürich und St. Gallen, sehen folgende Regelung vor:

Art. 30 Abs. 1 DBG:

*Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden.*²⁴²

Die kantonal-zürcherische Regelung der Grundstückgewinnsteuer in § 216 Abs. 3 Lit. g StG ist identisch zu interpretieren und steht somit inhaltlich im Einklang mit dem Bundesrecht und der Steuerharmonisierung.²⁴³

Für die steuerneutrale Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen müssen materiell-rechtlich folgende Tatbestandselemente gegeben sein:

- (i) *Ein äusserer oder inner-betrieblicher Zwang;*
- (ii) *keine Notwendigkeit mehr der Funktionsgleichheit des Ersatzobjektes;*
- (iii) *gleiches Unternehmen;*
- (iv) *angemessene Frist;*
- (v) *ein betriebsnotwendiges Anlagevermögen.*

²⁴⁰ Vgl. Cagianut 1972, S. 96; Meuter 2001, S. 178.

²⁴¹ Vgl. Kuhn/Sebestyen/Gadola 2009, S. 539.

²⁴² Art. 64 Abs. 1 DBG für die juristischen Personen ist identisch. Ebenso: Art. 8 Abs. 4 i.V.m. Art. 12 Abs. 4 Lit. a StHG; Art. 87 Abs. 1 StG SG.

²⁴³ Vgl. BGE 2A.224/2004, E. 7.2.

Auf diese, und im Wesentlichen auf das betriebsnotwendige Anlagevermögen, ist nun einzeln einzugehen.

5.2.4 Ein äusserer oder inner-betrieblicher Zwang

Die Idee der Ersatzbeschaffung kommt ursprünglich aus dem Deutschen Steuerrecht. Dabei ging es um die steuerliche Behandlung von Brandversicherungsentschädigungen. Stille Reserven, welche sich aus durch Brand zerstörten und von Versicherungen bezahlten Vermögensgegenständen ergaben, sollten, sofern der „Erlös“ durch gleichartige Vermögensgegenstände ersetzt wurde, nicht zum Nachteil des Unternehmens besteuert werden.²⁴⁴

Es wurde verlangt, dass – wie bei den Brandfällen – ein ausserhalb des Unternehmens liegender, sog. *äusserer Zwang* vorlag. Ebenfalls möglich wäre ein Erdbeben oder ein Blitzeinschlag. Der äussere Zwang ist „[...] das unabdingbare Korrelat zur wirtschaftlich freien Verfügbarkeit des Entgelts [...]“²⁴⁵.

Auch in der Schweiz war die steuerneutrale Ersatzbeschaffung zunächst nur unter diesen Umständen möglich. Das Bundesgericht hatte in einem Brandversicherungsentscheid zwar erneut das Thema des äusseren Zwangs zu beurteilen, ging aber einen Schritt weiter und akzeptierte ebenfalls einen sog. *inner-betrieblichen Zwang*. Der inner-betriebliche Zwang „[veranlasst] [...] den Unternehmensinhaber [...], aus eigenem Entschluss – aber nicht aus wirklichem freien Willen – einen [...] Vermögensgegenstand aufzugeben, z.B. auch durch Veräusserung“.²⁴⁶

Vom äusseren und inner-betrieblichen Zwang zu unterscheiden ist der rein *willkürliche, eigene Entscheid* des Unternehmens. Entscheidet das Unternehmen selbständig und ohne äussere oder inner-betriebliche Beeinflussung über die Veräusserung eines Grundstückes, so wird der dadurch erreichte Erlös als freier Gewinn angeschaut und dementsprechend auch besteuert.

Der äussere oder inner-betriebliche Zwang ist im Gesetzeswortlaut nicht explizit verankert. Er lässt sich jedoch aus der Betriebsnotwendigkeit²⁴⁷ selbst ableiten. Realisiert das Unternehmen durch die Veräusserung eines Grundstückes einen Gewinn, liegt sinnlo-

²⁴⁴ Vgl. Reich 1983, S. 204-205; Reich/Duss 1996, S. 60; Cagianut 1972, S. 95.

²⁴⁵ Weibel, S. 71 mit diversen Hinweisen.

²⁴⁶ BGE 108 Ib 325, S. 329 = ASA 52, S. 481-483 mit div. Hinweisen.

²⁴⁷ Siehe Ziff. 5.2.9.3.g unten.

gisch auch ein inner-betrieblicher Zwang vor, sofern das Grundstück für den Betrieb notwendig ist. Die Betriebsnotwendigkeit impliziert somit mindestens den innerbetrieblichen Zwang.²⁴⁸

5.2.5 Keine Notwendigkeit mehr der Funktionsgleichheit des Ersatzobjektes

5.2.5.1 Ersatzbeschaffungstheorie

Langezeit wurde eine *Funktionsgleichheit* zum ersetzten Vermögensgut verlangt, das heisst, dass das Ersatzobjekt funktionell, technisch und wirtschaftlich identisch sein sollte.²⁴⁹ Sowohl das Steuerharmonisierungsgesetz als auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sahen ein Ersatzobjekt mit *gleicher* Funktion, nicht eine körperliche, sondern eine wirtschaftliche Identität vor. Sie war zudem betriebsbezogen zu charakterisieren, d.h. das neue Objekt musste sich ebenfalls auf denselben Betrieb beziehen.²⁵⁰

Bereits in einem Entscheid der Zürcher Oberrekurskommission aus dem Jahre 1932 wurde festgehalten, dass zwei Wirtschaftsgüter als identisch anzusehen sind – und eine steuerliche Realisation auszuschliessen ist – sofern sie zwar *körperlich* nicht identisch sind, aber dieselbe wirtschaftliche Funktion erfüllen, also *wirtschaftlich* identisch sind.²⁵¹

Das Kriterium der wirtschaftlichen Identität wurde aber streng genommen, so genügte es „nicht, wenn beide Objekte demselben allgemeinen zwecke dien[t]en, z.B. optimale Leistungserstellung oder Kapitalanlage“²⁵², „sie [mussten] vielmehr dem gleichen *spezifischen* Zweck gewidmet sein“²⁵³. „Für die Verneinung der Realisation [kam] es nicht darauf an, ob und inwieweit das neue Vermögensobjekt dem alten nach Form und Inhalt ähnlich [war], sondern ob es aufgrund objektiver Feststellungen das Surrogat des letzteren darstellt[e]“.²⁵⁴ Ausgehend vom Gedanken, dass es beim Austausch von wirtschaftlichen Gütern nicht zu einer steuerrelevanten Gewinnrealisation kommen könne, wurde

²⁴⁸ Vgl. Meuter 2001, S. 176.

²⁴⁹ Vgl. BGE 108 Ib 325, S. 331, mit diversen Hinweisen.

²⁵⁰ Vgl. Reich/Duss, S. 61-62.

²⁵¹ Vgl. Entscheid der Zürcher Oberrekurskommission vom 5. November 1932 = RB 1932 Nr. 16; ebenso Reich 1983, S. 202; Zuppinger et. al. 1984, S. 171.

²⁵² Reich 1983, S. 202.

²⁵³ Vgl. Reich 1983, S. 202, zit. in Höhn 1955, S. 90.

²⁵⁴ Reich 1983, S. 202, mit Verweis auf das Fusionsgutachten 1970, S. 132.

in der Praxis die Ersatzbeschaffungstheorie entwickelt.²⁵⁵ Die Frage der funktionellen Gleichheit des Wirtschaftsgutes wurde aber mit der Zeit hinterfragt und nun beurteilt.

5.2.5.2 *Reinvestitionstheorie*

Wirtschaftlich betrachtet stösst die reine Ersatzbeschaffungstheorie schnell an ihre Grenzen und die „[...]Beschränkung der Steuerneutralität auf die Anschaffung von Ersatzgütern, welche die gleiche oder eine ähnliche betriebliche Funktion erfüllen wie die ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter, [kann] in der Tat kritisiert werden.“²⁵⁶

Die Reinvestitionstheorie geht von der Prämisse aus, dass Umschichtungen im Bereich der betriebsnotwendigen Mittel nicht besteuert werden sollen und dass durch solche zusätzlichen Steuern der Substanzverlust im Unternehmen nur zunehmen würde. Durch solche Umschichtungen frei werdende Mittel, sind gemäss dieser Theorie grundsätzlich nicht frei verfügbar, sondern werden für wesentliche, unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen benötigt. Solche Mittel sind für die Unternehmen auch deshalb wichtig, um sich dem ständig wechselnden Umfeld optimal anpassen zu können. Wenn also hier besteuert wird, wird den Unternehmen wichtiges Substrat entzogen.²⁵⁷ Besteuert werden sollen nämlich nur echte Gewinne, nicht solche, die das Unternehmen zum Fortbestehen wieder reinvestieren muss.

Dies würde dazu führen, dass ein Unternehmen dazu gezwungen wäre, ein Wirtschaftsgut nur gerade wegen seiner funktionellen Identität zu erwerben. Dasselbe Unternehmen würde steuerlich bestraft, wenn es aber den Erlös in dasjenige Wirtschaftsgut investieren würde, welches unternehmerisch und im Sinne des bestmöglichen Fortkommens für das Unternehmen das richtige wäre. Für das Unternehmen ist eigentlich nur wichtig, „dass der Erlös im gleichen Geschäftsbetrieb zur Aufrechterhaltung und Sicherung der optimalen Leistungserstellung reinvestiert wird.“²⁵⁸

Trotz dem klaren Wortlaut im Steuerharmonisierungsgesetz und direkten Bundessteuergesetz, hat der Aargauische Gesetzgeber die Umsetzung schon früh dahingehend erweitert, dass die stillen Reserven auch auf andere Gegenstände des betriebsnotwendigen

²⁵⁵ Vgl. Zuppinger et al. 1984, S. 172.

²⁵⁶ Weibel 1988, S. 88; vgl. auch Zuppinger et. al., 1984, S. 173-174; Richner et al. 2006, § 216 N 265; Reich 2002 Art. 8 N 75.

²⁵⁷ Vgl. Weibel 1988, S. 88; ebenso Zuppinger et. al. 1984, S. 173-174; Reich/Duss 1996, S. 67-68.

²⁵⁸ Zuppinger et. al. 1984, S. 174.

Anlagevermögens, welche aus dem Erlös angeschafft werden, übertragen werden konnten, und somit de facto die Reinvestitionstheorie statuiert.²⁵⁹

Diese Abänderung respektive Ergänzung gewisser kantonaler Steuergesetzgeber ist aber mehr als nur eine Ausweitung der Ersatzbeschaffungstheorie, denn „[w]ährend sich die steuerneutrale Ersatzbeschaffung auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung bereits aus dem gesetzlichen Gewinnbegriff bzw. aus den allgemeinen unternehmenssteuerrechtlichen Grundsätzen ableiten lässt, bedarf die Steuerneutralität bei Reinvestition einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage“²⁶⁰.

5.2.5.3 *Unternehmenssteuerreform II*

Die Vielzahl und Unterschiedlichkeit der *kantonalgesetzlichen Ausprägungen*²⁶¹ und die oben festgehaltenen, wirtschaftspolitischen Gedanken, haben den Gesetzgeber dazu gebracht, sich im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II nochmals eingehend mit dem Unterschied Ersatzbeschaffung versus Reinvestition zu beschäftigen.

Im Zentrum der Unternehmenssteuerreform standen die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sowie Massnahmen zur Erleichterung der Besteuerung von kleinen und mittleren Unternehmen. Beabsichtigt war auch ein „Investitionsanschub durch die Entlastung des Risikokapitals, sowie eine Erhöhung der Standortattraktivität“²⁶².

Ausgeschlossen wurde jedoch die „Ausdehnung des Begriffs der Reinvestition, welches jeden Ersatz einer betriebsnotwendigen Aktivums durch ein anderes als Reinvestition von der Besteuerung ausnehmen würde“²⁶³. Dies „[...] würde letztlich zu einem generellen Aufschub der Einkommensbesteuerung des Unternehmens führen. Auch wäre sie nicht vereinbar mit dem herrschenden schweizerischen Steuersystem, das die Grundstückgewinne einer Sondersteuer unterwirft: So erschiene es unzulässig, die Reinvestition von Verkaufserlösen von Grundstücken des Umlaufvermögens zuzulassen [...]“²⁶⁴.

²⁵⁹ Vgl. zum ganzen Weibel 1988, S. 89; ebenso Zuppinger et. al. 1984, S. 174 mit weiteren Hinweisen.

²⁶⁰ Reich 1983, S. 295.

²⁶¹ Im Kanton Bern muss das Ersatzobjekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen sein. Der Kanton Solothurn gestattet die Ersatzbeschaffung bei Gleichartigkeit der Wirtschaftsgüter. Der Kanton Schaffhausen verlangt vom Ersatzobjekt, dass es eine betriebliche Funktion im Anlagevermögen haben muss. Der Kanton Aargau schreibt nur das Ersatzobjekt vor. Vgl. zum Ganzen Botschaft 2005, S. 4816.

²⁶² Botschaft 2005, S. 4862, mit Hinweisen auf die Problematik der nicht rechtsformneutralen Vorteile dieser Milderung der Gewinnsteuer. Vgl. auch KS ESTV Nr. 26, 2009, S. 5.

²⁶³ Botschaft 2005, S. 4817.

²⁶⁴ Botschaft 2005, S. 4817.

Dies betrifft vor allem die Immobilienhändler, die ihre Grundstücke regelmässig und sachlogisch im Umlaufvermögen verbuchen.

Diesem Gedanke zufolge, hat sich der Gesetzgeber von der reinen Ersatzbeschaffungstheorie losgelöst und lässt neu²⁶⁵ eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung zu, „wenn der ersatzweise angeschaffte Vermögensgegenstand notwendig ist für die Weiterführung eines Betriebs, der sich als selbständige Erwerbstätigkeit des Inhabers eines Einzelunternehmens oder der Mitglieder einer Personengesellschaft darstellt. [...] Diese neue Auffassung der Ersatzbeschaffung könnte als „limitierte Reinvestitionstheorie“ bezeichnet werden, da sie beschränkt ist auf Anlagevermögen, das notwendig ist für die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit.“²⁶⁶ Auf das Erfordernisse der gleichen betrieblichen Funktion und Gleichartigkeit der Ersatzobjekte wurde also verzichtet.

Dies kann als eigentlicher Paradigmenwechsel angesehen werden, da nun nicht nur betriebswirtschaftliche, sondern nun auch volkswirtschaftliche Ideen einbezogen werden.²⁶⁷ Der Stellenwert des Tatbestandsmerkmals betriebsnotwendiges Anlagevermögen, hat durch die Abkehr von der Ersatzbeschaffungstheorie hin zur Reinvestitionstheorie noch mehr an Bedeutung gewonnen. Es wird daher weiter unten vertieft darauf eingegangen sein.

5.2.6 Gleiches Unternehmen

Der ersatzbeschaffte Vermögensgegenstand muss die Lücke des ausgeschiedenen wieder schliessen. Somit muss der neue Vermögensgegenstand auch in demselben Betrieb eingesetzt werden wie der ausgeschiedene. Die Praxis verlangt dabei nicht nur dasselbe Unternehmen, sondern auch derselbe Betrieb innerhalb des Unternehmens.²⁶⁸ In der Praxis wird sogar die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebes durch einen neuen Betrieb nicht per se zugelassen.²⁶⁹

²⁶⁵ Vgl. Art. 30 DBG und Art. 8 Abs. 4 StHG. Die Neuerungen im DBG sind seit 1.1.2011 in Kraft, diejenigen des StHG seit 1.1.2009, wobei den Kantonen aber eine Frist von 2 Jahren einberäumt wurde, ihre jeweiligen kantonalen Steuergesetze anzupassen.

²⁶⁶ Botschaft 2005, S. 4817; vgl. auch S. 4846 und 4849.

²⁶⁷ Vgl. Kuhn/Sebestyen/Gadola 2009, S. 540.

²⁶⁸ Vgl. BGr vom 15. November 1985 = StE 1986 B 23.5 Nr. 2 b-c.

²⁶⁹ Siehe Fn. 319 unten.

5.2.7 Angemessene Frist

5.2.7.1 Nachträgliche Ersatzbeschaffung

Innert welcher Frist muss die Ersatzbeschaffung zu Stande kommen?²⁷⁰ Sowohl das Steuerharmonisierungsgesetz als auch das direkte Bundessteuergesetz verwenden einen unbestimmten Rechtsbegriff, was darauf hindeutet, dass hier keine einheitliche Bundeslösung angestrebt wurde. Die Angemessenheit soll also je nach den konkreten Umständen beurteilt werden und den Kantonen wird somit die Möglichkeit gegeben, auf regionale Unterschiede Rücksicht zu nehmen.²⁷¹ Teilweise sehen die Kantone Fristen von einem bis fünf Jahren vor. Ruhet die Ersatzbeschaffungsbemühungen für eine längere Zeit, z.B. mehr als ein Jahr, wurde der adäquate Kausalzusammenhang aber auch verneint.²⁷²

Der Erlös muss *innert angemessener Frist* zum Ersatzerwerb verwendet werden.²⁷³ Andernfalls, so auch das Bundesgericht, dürfte es schwierig werden, überhaupt noch von einem *betriebsnotwendigen* Ersatzgegenstand zu sprechen.²⁷⁴

Das zeitliche Erfordernis dürfte nach der Praxis eingehalten sein, wenn die Ersatzbeschaffung innert zwei Jahren, bei begründeter Verzögerung nach den Umständen sogar später stattfindet.²⁷⁵ „Was als *angemessen* zu betrachten ist, steht den Kantonen offen.“²⁷⁶ Der Kanton Zürich hat sich bei dieser Definition nicht auf eine bestimmte Frist fixiert. Allgemein kann man zwei Jahre als angemessen betrachten, wobei 1990 noch eine Frist von dreieinhalb Jahren angemessen war.²⁷⁷ Grundsätzlich kommt es aber, wie oben erwähnt, auf die Umstände des Einzelfalls an.

5.2.7.2 Vorausbeschaffung

Die Frage, ob der Gegenstand auch im Voraus, als sog. *Vorausbeschaffung* investiert werden kann, wird im Gesetz ebenfalls nicht geregelt. Dies wird heute in Lehre und

²⁷⁰ Statt vieler: Vgl. dazu Meuter, S. 177-178; ebenso Weibel 1988, S. 76-78.

²⁷¹ Vgl. BGr vom 7. Juni 2005, E. 5.1. = StE 2005 A 23.1 Nr. 11 a; vgl. auch Scherer/Rösli 2001, S. 261; ebenso Reich 2002, Art. 8 N 79.

²⁷² Vgl. VGr ZH vom 9. März 2005 = ZStP 2005, S. 383.

²⁷³ Vgl. beispielsweise Art. 30 Abs. 2, Art. 64 Abs. 2 DBG; Art. 87 Abs. 2 StG SG.

²⁷⁴ Vgl. BGE 108 Ib 325, S. 329, E. 5c; ebenso Meuter 2001, S. 177.

²⁷⁵ Vgl. BGE 108 Ib 325, S. 329-330; ebenso Meuter 2001, S. 177; Richner et al. 2006, § 216 N 280; Reich 2002, Art. 8 N 79. Ausführlich zum Fristenlauf, Fristbeginn, Fristunterbruch und Fristende Weibel 1988, S. 76-78.

²⁷⁶ BGr vom 7. Juni 2005 = StE 2005 A 23.1 Nr. 11 b-c.

²⁷⁷ Vgl. RB 1990 Nr. 54.

Praxis bejaht²⁷⁸, denn „[v]ielfach ist eine Ersatzbeschaffung ohne kostspielige Betriebsunterbrüche gar nicht anders zu bewerkstelligen, als dass die Ersatzgüter bereits vor dem Verkauf der bisherigen Anlagen in Betrieb genommen werden“²⁷⁹. Häufig ist es in der Praxis also gar nicht anders möglich, denn das Risiko, kein betriebsnotweniges Ersatzgut innerhalb angemessener Frist zu finden ist nicht bloss ein steuerrechtliches, sondern in erster Linie ein unternehmerisches. Je nach Vermögensgut kann sich ein Unternehmen gar nicht leisten, dieses Risiko einzugehen.

Es werden aber, um Missbräuche zu verhindern, grundsätzlich strengere Anforderungen an die Vorausbeschaffung gestellt, insofern, als dass ein engerer Kausalzusammenhang verlangt wird.²⁸⁰ Kann bei der Vorausbeschaffung die Liegenschaft am Markt nicht sogleich weiterverkauft werden, muss der Verkäufer die Verkaufsbestrebungen nachweisen, damit der Kausalzusammenhang zwischen Ersatzbeschaffung und Veräusserung nicht unterbrochen wird.²⁸¹

In der Lehre wird dies nicht einheitlich so gesehen. Gemäss Reich/Duss sollte die Bedeutung dieser Frist nicht zu hohen Stellenwert haben. „Die zeitliche Voraussetzung der Ersatzbeschaffung ergibt sich nicht nur aus dem Gesetzeswortlaut sondern auch aus den Voraussetzungen der Betriebsnotwendigkeit und der Funktionsgleichheit. Wenn die übrigen Erfordernisse der Ersatzbeschaffung klar erfüllt sind, bildet der Zeitenlauf in der Regel keinen plausiblen Grund für die Verweigerung der Steuerneutralität.“²⁸²

5.2.8 Territorialer Geltungsbereich

Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist auf das Gebiet der Schweiz beschränkt, wobei die Beschränkung auf dasselbe Unternehmen wohl de facto auch zu einer räumlichen Einschränkung führen wird. Eine kantonalesgesetzliche Beschränkung auf den Kanton an sich, ist nicht mehr zulässig.²⁸³

²⁷⁸ Anders noch in VGE AG vom 6. Oktober 1972 = AGVE 1972, S. 314-315, wonach es sich bei einer Vorausbeschaffung nicht um eine eigentliche Ersatzbeschaffung im steuerrechtlichen Sinne handeln könne, da der Erwerb dabei zwangsläufig nicht durch frei werdende stille Reserven aus der ersten Veräusserung geschehen kann; vgl. zum ganzen Weibel 1988, S. 80-81.

²⁷⁹ Reich 2002, Art. 8 N 80. Die Kommission Steuerharmonisierung verlangt dabei aber eine höhere Gewichtung des adäquaten Kausalzusammenhangs zwischen den beiden Rechtsgeschäften. Nach Reich bedarf es aber den gleichen Voraussetzungen wie bei der zeitlich nachgestellten Ersatzbeschaffung. Zum ganzen vgl. Reich 2002, S. 64-65.

²⁸⁰ Vgl. BGr vom 7. Juni 2005, E. 6.2.-6.4. Vgl. auch VGr ZH vom 19. November 1997 = StE 1998 B 42.38 Nr. 17 a-b.

²⁸¹ Vgl. VGr ZH, 9. März 2005 = ZStP 2005, S. 383-388.

²⁸² Reich/Duss 1996, S. 64.

²⁸³ Vgl. Reich/Duss 1996, S. 64; ebenso Meuter 2001, S. 176.

5.2.9 Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

Im folgenden wird zunächst das Anlagevermögen und danach die Betriebsnotwendigkeit erläutert. Das Anlagevermögen wird in der Finanzwirtschaft regelmässig in unbewegliches und bewegliches Anlagevermögen unterteilt.

5.2.9.1 Unbewegliches Anlagevermögen

Dem Wortlaut des Gesetzes entsprechend, bezieht sich die steuerneutrale Ersatzbeschaffung lediglich auf das *Anlagevermögen*. Das Anlagevermögen umfasst grundsätzlich die in einem Betrieb längerfristig, in der Regel mehr als ein Jahr, eingesetzten Wirtschaftsgüter. Es „[...] setzt sich zusammen aus den, dem Unternehmen dauernd dienenden körperlichen Anlagen und Immaterialgütern sowie aus den Dauerbeteiligungen und den nicht fälligen langfristigen Geldforderungen.“²⁸⁴ Es handelt sich also dabei um Güter, die nicht zur raschen Wiederveräusserung, sondern zur längerfristigen Nutzung und zum Gebrauch erworben werden, beispielsweise Gebäude, Maschinen, Fahrzeuge oder immaterielle Anlagen wie Patente, Lizenzen, etc.

Demgegenüber zählen zum *Umlaufvermögen* diejenigen Güter, die laufend umgesetzt werden, also immer wieder die Geldform annehmen oder welche bereits in Geldform sind. Die Unterscheidung wird aber nicht aufgrund der Beschaffenheit oder der Natur des Gutes gemacht, sondern rein aufgrund des *Zwecks* und der *Dauerhaftigkeit*, welche das Gut in der Unternehmung einnimmt. Dieser Zweck kann sich auch ändern.²⁸⁵

Es stellt sich daher die Frage, ob die Ersatzbeschaffung nicht auch auf Güter des Umlaufvermögens erweitert werden sollte. In der Lehre wird teilweise festgehalten, dass diese Beschränkung *sachwidrig* sei, da es für den Betrieb auch notwendige und sinnvolle Innovationen im Bereich des Umlaufvermögens gibt, wie z.B. die ersatzweise Anschaffung eines durch Brand zerstörten Warenlagers.²⁸⁶ Ein Teil der Lehre schlägt vor, die Ersatzbeschaffung zumindest dann auf das Umlaufvermögen auszudehnen, wenn es sich um einen *äusseren Zwang* handelt.²⁸⁷

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurde diese Frage ebenfalls diskutiert, in der Botschaft des Bundesrats jedoch abgelehnt mit der Begründung, dies würde zu einer Überdehnung des Begriffs der Reinvestition führen. „Sie würde letztlich zu einem gene-

²⁸⁴ Reich/Duss 1996, S. 60.

²⁸⁵ Vgl. Weibel 1988, S. 97-98 mit Beispielen; ebenso Reich/Züger, Art. 30 N 7.

²⁸⁶ Vgl. Reich 1983, S. 206; Weibel 1988, S. 97-98.

rellen Aufschub der Einkommensbesteuerung eines Unternehmens führen. Auch wäre sie nicht vereinbar mit dem herrschenden schweizerischen Steuersystem, das die Grundstücksgewinne einer Sondersteuer unterwirft: So erscheine es unzulässig, die Reinvestition von Verkaufserlösen von Grundstücken des Umlaufvermögens zuzulassen (Immobilienhandel).²⁸⁸

Der in der Vernehmlassung vorgeschlagene Wortlaut *Geschäftsvermögen* anstelle von Anlagevermögen hätte diese Klärung mit sich bringen können.²⁸⁹ Trotz des klaren Wortlauts In der Praxis wird dies in der Praxis teilweise angewandt.

Meines Erachtens müsste eine steuerfreie Ersatzbeschaffung sämtliches betriebsnotwendiges Geschäftsvermögen und nicht nur das Anlagevermögen betreffen, denn aus der Sicht des Unternehmens respektive der Betriebsnotwendigkeit kommt es nicht darauf an, ob es sich um Anlage- oder Umlaufvermögen handelt.

5.2.9.2 *Bewegliches Anlagevermögen*

Es stellt sich die Frage, ob die stillen Reserven einer veräusserten Liegenschaft auch auf bewegliches Anlagevermögen übertragen werden können. In der Vernehmlassung hat sich ein Kanton dagegen entschieden.²⁹⁰ In der Botschaft wurde festgehalten: „In Fällen, in denen ein Grundstück des Anlagevermögens durch bewegliches Anlagevermögen ersetzt wird, muss der dabei realisierte Wertzuwachsgeinn ungeachtet der Ersatzbeschaffung sofort erfasst werden können, weil eine spätere Erfassung des Grundstückgewinnes nicht mehr möglich wäre.“²⁹¹

In der Lehre wird diese Zweiteilung respektive der Vorrang der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer kritisch aufgefasst. Es ist abzuwarten, ob die Kantone in ihrer Umsetzung dieser Zweiteilung ebenfalls übernehmen oder dies anders regeln.²⁹² Jedoch ist sich die Lehre und Praxis bereits unter der geltenden Gesetzgebung uneinig, ob nicht zumindest bei Vorliegen eines *äusseren Zwangs*²⁹³ eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung auch von Umlaufvermögen möglich sein sollte.²⁹⁴

²⁸⁷ Vgl. Scherer/Rösli 2001, S. 258.

²⁸⁸ Botschaft 2005, S. 4817.

²⁸⁹ Vgl. Kuhn/Sebestyen/Gadola 2009, S. 542; ebenso Ettlín 2004, S. 539.

²⁹⁰ Vgl. Bericht ESTV über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens vom 7. Januar 2005, S. 28.

²⁹¹ Botschaft 2005, S. 4817.

²⁹² Vgl. zum ganzen Kuhn/Sebestyen/Gadola 2009, S. 542-543.

²⁹³ Z.B. Brand, Naturereignis oder Enteignung.

²⁹⁴ Vgl. Scherer/Rösli 2001, S. 258.

Bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen muss dargelegt werden, dass sowohl die veräusserte Beteiligung wie auch das Ersatzgut Anlagevermögen darstellen und zudem unmittelbar dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess dient.²⁹⁵

5.2.9.3 Betriebsnotwendigkeit

a) Grammatikalische Auslegung nach dem Wortlaut der Betriebsnotwendigkeit in Lehre und Praxis

Als betriebsnotwendig gilt Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient.²⁹⁶ *Betriebsnotwendig* sind „Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können.“²⁹⁷

Es muss sich somit um Vermögensgegenstände handeln, die zur Geschäftsführung des Betriebs sowohl *notwendig* (also unerlässlich) als auch *dienlich* (also zur effektiven betrieblichen Zweckverfolgung nützlich) sind. Ohne entsprechenden Ersatz, würde ihre Veräusserung den Betrieb also negativ beeinträchtigen.²⁹⁸ Reich schrieb dazu: „Nur wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut einen unmittelbar im betrieblichen Leistungserstellungsprozess verwendeten Gegenstand darstellt, wird mit seinem Ausscheiden eine Lücke aufgerissen, die es notwendigerweise zu füllen gilt.“²⁹⁹ Das Bundesgericht hält fest, als betriebsnotwendig gelten „Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nicht nur mit ihrem Geldwert dienen, sondern direkt für den Betrieb verwendet werden.“³⁰⁰

Davon zu unterscheiden sind Vermögensgegenstände, die dem Unternehmen nur als *Vermögensanlage* oder nur *durch ihren Ertrag* dienen.³⁰¹ „Werden [...] Gegenstände, die für das Unternehmen eine reine Geldanlage darstellen, veräussert und fliesst diesem daraus eine, den Buchwert übersteigende Geldsumme als Erlös zu, realisiert es stille Reserven auf diesen Vermögensgegenständen.“³⁰²

²⁹⁵ Vgl. Reich/Züger 2008, Art. 30 N 8.

²⁹⁶ Art. 30 Abs. 3 DBG; Art. 64 Abs. 3 DBG; Art. 87 Abs. 3 StG SG.

²⁹⁷ Reich 1996, S. 60; Reich/Züger 2008, Art. 30 N 6; vgl. auch Meuter 2001, S. 171; ebenso BGE 108 Ib 325, S. 329, E. 5 a.

²⁹⁸ Vgl. Reich 2002, Art. 8 N 71.

²⁹⁹ Reich 2002, Art. 8 N 71.

³⁰⁰ BGE 108 Ib 325 (329); ebenso VGr BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B 42.38 Nr. 33.

³⁰¹ Art. 30 Abs. 3 Satz 2 DBG; Art. 87 Abs. 1 Satz 2 StG SG; § 68 Abs. 4 StG ZH; vgl. auch Reich/Züger 2008, Art. 30 N 6.

³⁰² BGE 2A.122/2005 vom 16. September 2005 E.2.2.1 mit Hinweisen auf diverse weitere Entscheide.

Beurteilungsgrundlage bilden immer die betrieblichen Verhältnisse des Betriebes an sich und nicht des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe. Der grammatikalischen Auslegung entsprechend, bedeutet betriebsnotwendig „notwendig“ „für den Betrieb“. Auf die beiden Begriffe soll im folgenden detailliert eingegangen werden.

b) *Der Begriff des Betriebs*

Die oben erwähnten Steuergesetze enthalten keine Legaldefinition, was unter dem Begriff des Betriebs genau zu verstehen ist.³⁰³ Der Begriff entstand steuerrechtlich im Umstrukturierungsrecht.³⁰⁴ Bei Reorganisationen eines Unternehmens durch Umschichtung von Betrieben, werden die damit verbundenen und aufgedeckten, stillen Reserven nicht effektiv realisiert, denn sie werden nicht am Markt veräussert. Vielmehr bleibt, wirtschaftlich gesehen, alles beim Alten, obwohl der Betrieb auf einen neuen Rechtsträger übertragen wird. In solchen Umstrukturierungen soll der Fiskus das Unternehmen nicht besteuern, der Betrieb soll steuerneutral übertragen werden können.³⁰⁵ Der Betrieb ist eine, „auf [...] Erzeugung wirtschaftlicher Werte ausgerichtete Einheit, die durch den Fiskus nicht beeinträchtigt werden darf“³⁰⁶.

Unter dem Betrieb wird aber nicht, wie gelegentlich der Fall, ein Unternehmen an sich verstanden, sondern eine für sich bestehende, kleinere Einheit innerhalb eines Unternehmens. Zudem muss er aber organisatorisch mindestens so gross sein, dass er selbständig, also mit einer gewissen Autonomie, wirtschaftlich seine Ziele und Zwecke erreichen kann.³⁰⁷ Man könnte sagen, ein Betrieb sei die kleinste, in sich geschlossene, autonom funktionierende Einheit innerhalb eines Unternehmens, die für sich selber als kleinster Organismus, mit ihren wirtschaftlichen Leistungen, ihren Zwecken nachkommen kann und somit alleine lebensfähig ist.³⁰⁸

Im Zusammenhang mit der Einführung des Fusionsgesetzes³⁰⁹, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem *Kreisschreiben*³¹⁰ den Begriff näher umschrieben: Dabei wird unter einem Betrieb ein „[o]rganisatorisch-technischer Komplex von Vermögens-

³⁰³ Vgl. Reich 2004, S. 949.

³⁰⁴ Vgl. Reich 2002, Art. 8 N 71; Reich/Züger 2008, Art. 30 N 6.

³⁰⁵ Vgl. Reich 2004, S. 950-951; derselbe 1983, S. 191-192.

³⁰⁶ Reich 2002, Art. 8 N 71.

³⁰⁷ Vgl. Reich 1983, S. 191.

³⁰⁸ Vgl. auch Reich 2004, S. 951 Ziff. 2.3.

³⁰⁹ Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG), in Kraft seit 1. Juli 2004.

³¹⁰ KS ESTV Nr. 5 vom 1. Juni 2004.

werten [verstanden], welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organisatorische Einheit darstellt“³¹¹. Zudem muss der Betrieb kumulativ folgende drei Merkmale aufweisen:

- (i) „die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- (ii) die Unternehmung verfügt über Personal;
- (iii) der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.“³¹²

Diese Umschreibung darf aber nicht als starre Definition verstanden werden. Vielmehr muss jeder Betrieb für sich selber, unter den konkreten Umständen und *über eine gewisse Zeitdauer*³¹³ beurteilt werden. Die einzelnen Merkmale sind nicht immer gleich wichtig, denn es handelt sich um einen *Typusbegriff* mit vielseitiger Ausprägung.³¹⁴

„Einem Betrieb können auch nicht betriebsnotwendige Aktiven mitgegeben werden (z.B. liquide Mittel und Immobilien), sofern der Betrieb nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, nicht nur zum Zwecke einer steuerneutralen Umwandlung geschaffen wurde und weitergeführt wird [...]“³¹⁵

Diese Ausführungen gelten ebenso für einen *Teilbetrieb*³¹⁶. Unter einem Teilbetrieb wird ein in sich geschlossener und selbständiger Betriebsteil verstanden, der sämtliche Merkmale eines Betriebs aufweist und somit auch autonom lebensfähig ist.³¹⁷ Anders als im Deutschen Recht ist im Schweizerischen Umstrukturierungsrecht ein Teilbetrieb gleich zu setzen mit einem Betrieb. Ein Teilbetrieb muss also auch sämtliche oben beschriebenen Merkmale eines Betriebs aufweisen können.³¹⁸

Die Praxis handhabt die Übertragung eines ganzen Betriebes nicht einheitlich.³¹⁹ Das Zürcher Verwaltungsgericht hat dies offen gelassen³²⁰, das St. Galler Verwaltungsge-

³¹¹ KS ESTV Nr. 5, 2004, S. 22, Ziff. 3.2.2.3.

³¹² KS ESTV Nr. 5, 2004, S. 22, Ziff. 3.2.2.3.

³¹³ Vgl. RB 1988 Nr. 23.

³¹⁴ Zum Ganzen: Reich 2004, S. 950 mit weiteren Hinweisen.

³¹⁵ KS ESTV Nr. 5, 2004, S. 22, Ziff. 3.2.2.3.; vgl. auch S. 61, Ziff. 4.3.2.5.

³¹⁶ „Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens“ gemäss KS ESTV Nr. 5, 2004, S. 22, Ziff. 3.2.2.3.

³¹⁷ Vgl. Reich 1983, S. 191; derselbe 2004, S. 950.

³¹⁸ Vgl. Reich 2004, S. 951.

³¹⁹ Vgl. BGr vom 19. Dezember 1986 = NStP 41 1987, S. 77-79. Ersatzbeschaffung verneint bei beidseitiger Liquidation eines Elektrogeschäfts des Ehemanns und eines Restaurants der Ehefrau, um mit beidem Erlös ein gemeinsames Café zu führen.

³²⁰ Vgl. VGr ZH vom 2. Februar 1994 = ZStP 1994, S. 113.

richt verneint, mit der Begründung, die selbständige Erwerbstätigkeit sei zwischenzeitlich aufgehoben worden.³²¹

c) *Der Betrieb bei einer Immobiliengesellschaft*

Stellt nun das Halten und/oder Verwalten von Immobilien bereits einen Betrieb im Sinne des Gesetzes dar? Das blosses Verwalten von Vermögenswerten, wie oben dargestellt, ist ja gesetzlich vom betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausgenommen. Im Gegensatz zu operativen Handels-, Fabrikations- oder Dienstleistungsgesellschaften ist es bei Immobiliengesellschaften schwierig, zwischen reiner Vermögensverwaltungen und operativen Betrieben zu unterscheiden. Beide haben als tägliche Aktivitäten die Vermietung sowie den Kauf/Verkauf von Liegenschaften. Die Abgrenzung ist auch deshalb schwierig, da bei beiden Unternehmen der Ertrag im Wesentlichen aus den eingenommenen Mietzinsen stammt.

Die Praxis behandelt diese Frage unterschiedlich.³²² Zur Verdeutlichung hält beispielsweise die Steuerverwaltung des Kantons Bern in ihrem Merkblatt fest, dass eine Immobiliengesellschaft keinen Betrieb führt und somit der Grundbesitz kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellt.³²³ Wann, wenn überhaupt, liegt denn bei einer Immobiliengesellschaft ein Betrieb vor?

Der Betriebsbegriff ist aber nicht gewissen Handelsbereichen vorbehalten. So hält Reich fest: „Der Begriff des Betriebs ist nicht nur auf Fabrikations-, Handels- und Dienstleistungsbetriebe anwendbar, sondern auch auf jede andere organisatorisch-technische Einheit von Wirtschaftsgütern, welche geeignet ist, ein Unternehmen, ein Geschäft im steuerrechtlichen Sinne zu bilden. [...]. So kann einem wirtschaftlich verselbständigten Immobilien- oder Beteiligungskomplex die Betriebsqualität nicht zum vorneherein abgesprochen werden.“³²⁴

Es kann also festgehalten werden, dass der einfachen Verwaltung von Immobilien als Vermögensgegenständen der Betriebscharakter abgesprochen werden kann³²⁵, nicht

³²¹ Vgl. VGr SG vom 9. November 2006 = StE 2007 B 23.5 Nr. 5 b.

³²² Vgl. BGr vom 1. März 1978 = ASA 48 S. 363-364.

³²³ Vgl. Merkblatt D, S. 2, Ziff. 1.4.

³²⁴ Reich 1983, S. 192.

³²⁵ Vgl. auch BGr vom 23. Januar 2004 = StE 2004 A 21.14 Nr. 15 a.

aber, wenn die Gesellschaft mehr unternimmt und sich intern als Betrieb wie oben erwähnt organisiert.³²⁶

Nach Reich ist dies zumindest dann gegeben, wenn „die Immobilienverwaltung im Verhältnis zur übrigen Tätigkeit des Unternehmens eine nicht bloss untergeordnete Bedeutung hat, sondern nach Art und Umfang als ein eigentlicher Hauptzweck des Unternehmens betrachtet werden kann und einen beträchtlichen Umfang aufweist“³²⁷.

Ebenfalls ist dies Möglich bei den heutzutage, hochprofessionell arbeitenden Facility Management Dienstleistungsbetrieben. „Sämtliche Bedürfnisse, die im Zusammenhang mit der Planung und Bewirtschaftung von Gebäuden, Anlagen und Einrichtungen anfallen, werden mittels einer integrierten Systemleistung befriedigt, sodass ein derart organisierter Immobilienkomplex die Betriebseigenschaften ebenso erfüllt wie ein traditioneller Fabrikations- oder Handelsbetrieb.“³²⁸

So entschied auch das Basel-Städtische Verwaltungsgericht, mit Verweis auf das Kreisschreiben, dass es nicht genüge, dass die Gesellschaft lediglich Immobilien halte. Jedoch handle es sich dann um einen Betrieb, wenn „Erstellung, Kauf, Bereitstellung, Vermietung, Verwaltung und Unterhalt primär der Anbietung von Wohn- oder Geschäftsräumen dienen und dies der eigentliche Zweck des Unternehmens ist“³²⁹. Zudem wurde auch in der Praxis wurde bereits mehrmals entschieden, dass einem Immobilienkomplex Betriebscharakter zukommen kann.³³⁰

Der im Umstrukturierungssteuerrecht entwickelte Begriff des Betriebs kann also unverändert auch im Ersatzbeschaffungsrecht übernommen werden.³³¹ Somit macht es Sinn, zur Interpretation die Erkenntnisse aus dem Umstrukturierungsrecht, sowie die dazu erwähnten Erläuterungen im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung heranzuziehen.

Gemäss Kreisschreiben ist vorgesehen, dass das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb darstellen kann, wenn kumulativ:

³²⁶ A.M. Steuerverwaltung Kanton Bern.

³²⁷ Reich 1983, S. 192, Fn. 17.

³²⁸ Reich 2002, Art. 8 N 71.

³²⁹ BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B 42.38 Nr. 33 b.

³³⁰ Vgl. unter anderem RB 1992 Nr. 43 = ZStP 1992, S. 211-220; ebenso BGE 115 Ib 263, E. a-c = StE 1990 B 23.7 Nr. 3 b-c.

³³¹ Vgl. Reich 2002, Art. 8 N 71; a.M. VGr ZH vom 17. November 2010, S. 8, siehe dazu unten Ziff.

- (i) „ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden;
- (ii) im Rahmen einer Vollzeitstelle für rein administrative Aufgaben mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt ist; und
- (iii) die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.“³³²

Betreffend (i) ist gerade der *Marktauftritt* ein wesentliches Kriterium. Auch bei der klassischen Immobilienverwaltung zur Vermögensanlage muss die Verwaltung, zwecks Mietersuche und Erreichung von Mieteinnahmen, aktiv am Markt wirksam werden. Für den Marktauftritt im Sinne des Kreisschreibens genügt dies aber nicht. Es muss mindestens verlangt werden, dass „das Unternehmen in den einschlägigen Publikationsmedien als Anbieter von Wohn- und Geschäftsräumen in Erscheinung tritt, so dass das interessierte Publikum bei ihm Miet- oder Kaufgelegenheiten nachfragen kann“³³³.

Betreffend (ii) muss zumindest eine Person in der Verwaltung des Betriebsteils selbst fungieren. Meines Erachtens zutreffend muss der Betrieb ein Minimum an eigenen organisatorischen Aktivitäten leisten. Wird die Verwaltung lediglich im Auftragsverhältnis durch eine externe Immobilienverwaltung ausgeführt, währenddem das Unternehmen selbst nicht(s) mehr dazu beiträgt, fehlt es an diesem Kriterium und es liegt kein Betrieb vor.³³⁴

Auch hier ist die im Kreisschreiben festgehaltene Definition nicht starr anzusehen, sondern vielmehr als Richtlinie, welche Eckpunkte bei einer Immobiliengesellschaft unter einem Betrieb verstanden werden könnten. Selbstredend ist auch dies von Fall zu Fall einzeln zu beurteilen.³³⁵

³³² Vgl. KS ESTV Nr. 5, 2004, S. 22 inkl. Anhang II zu demselben; Reich 2002, Art. 8 N 71-72; VGr BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B 42.38 Nr. 33 b.

³³³ VGr BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B 42.38 Nr. 33 b.

³³⁴ Vgl. VGr BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B 42.38 Nr. 33 b; a.M. Reich 2004, S. 951, Ziff. 2.3., gemäss welchem ein Betrieb weder Personal angestellt, noch Maschinen oder Büroeinrichtungen haben muss.

³³⁵ Dies auch ausnahmsweise, wenn beispielsweise ein durch Brand zerstörtes Gebäude im Zeitpunkt der Beurteilung keine Betriebstätigkeit hat; vgl. Reich 2004, S. 952.

d) *Vergleich mit der steuerneutralen Umstrukturierung (Abspaltung)*

Umstrukturierungen, insbesondere Abspaltungen, können steuerneutral durchgeführt werden bei Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben.³³⁶ Dabei sorgt das Betriebs-erfordernis für die wirtschaftliche Kontinuität und stellt sicher, dass es sich bei den Transaktionen nicht um klare Veräusserungstatbestände handelt, welche steuerlich belangt werden müssten. Das doppelte Betriebs-erfordernis sorgt dafür, dass die einzelnen Vermögensgegenstände vom Betriebsbereich nicht steuerfrei abgetrennt werden können.³³⁷ Abgetrennt werden können aber nicht nur ganze Betriebe, sondern auch Beteiligungen oder Immobilien. So hält Reich fest: „Was Vermögen und Tätigkeit einer rechtlich selbständigen Unternehmung sein kann, ist auch geeignet, bei einer Unternehmens-teilung als selbständiger Unternehmensteil abgespalten zu werden, gleichgültig, ob es sich um Betriebe, Beteiligungen oder Immobilien handelt.“³³⁸

Im Umstrukturierungsrecht können daher auch einzelne Grundstücke steuerneutral übertragen werden. Es bedarf einfach, dass diese Grundstücke vor der Handänderung Bestandteil eines Betriebes waren. Ausnahme davon ist aber, wenn die Transaktion komme wirtschaftlich gesehen einer Veräusserung gleich kommt.³³⁹

e) *Aktueller Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts*

In einem aktuellen, nicht rechtskräftigen Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts wird die direkte Anwendung der Erkenntnisse aus dem Umstrukturierungsrecht abgelehnt, mit dem Argument, aus der Tatsache, dass ein Immobilienkomplex gemäss Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung als Betrieb charakterisiert werden könnte, könne nicht zwingend abgeleitet werden, dass die einzelnen Immobilien ein betriebliches Anlagevermögen darstellen.³⁴⁰ Begründet wird dies damit, dass „[a]n das Betriebs-erfordernis [...] im Rahmen der Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer hohe Anforderungen zu stellen [sind], da Liegenschaften in der Regel dem Eigentümer nur als Kapitalanlage oder durch ihren Ertrag dienen und deshalb als Ersatzobjekt nicht infrage kommen.“³⁴¹

³³⁶ § 216 Abs. 3 Lit. d StG ZH; Art. 8 Abs. 3 i.V.m. Art. 12 Abs. 4 Lit. a StHG; Art. 88 Abs. 1 Lit. b StG SG; Art. 19 Abs. 1, Art. 61 Abs. 1 Lit. b DBG; vgl. auch Känzig 1978, S. 558-559.

³³⁷ Vgl. Reich 2004, S. 950.

³³⁸ Reich 1983, S. 202, zit. in Höhn 1972, S. 15.

³³⁹ Vgl. Richner et al. 2006, § 216 N 257, mit Hinweisen auf die Praxis. Ebenso Böckli 1998, S. 20.

³⁴⁰ Vgl. VGr ZH vom 17. November 2010, S. 8.

³⁴¹ VGr ZH vom 17. November 2010, S. 7-8, mit Verweis auf BGE 2A.122/2005 vom 16. September 2005.

Dieser Betriebsbegriff kann nach dem Verwaltungsgerichtsentscheid „nicht direkt auf die Ersatzbeschaffung im kantonalen Grundsteuerrecht Anwendung finden“³⁴². Das Gericht begründet es damit, dass „[d]ie Steuerneutralität eines Betriebs im Rahmen einer Umstrukturierung [...] voraus [setzt], dass die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven), während im grundsteuerlichen Ersatzbeschaffungsrecht die objektive Verknüpfung der stillen Reserven mit dem betriebsnotwendigen Anlagegut gerade aufgehoben wird und die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden“³⁴³. Die Unterscheidung der Zweckbestimmung bei den Grundstücken ist durchaus schwierig ist und es ist durchaus richtig, dass Grundstücke nicht selten zur reinen Kapitalanlage gehalten werden. Daraus zu schliessen, dass die Grundstücke als Ersatzobjekte nicht in Frage kommen könnten, ist jedoch meines Erachtens nicht nachvollziehbar.

Ferner hält das Gericht fest: „Die Abgrenzung ist unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der Tätigkeit, der Zweckverfolgung und der gewählten Organisation, vorzunehmen.“³⁴⁴ Diese Argumentation greift meines Erachtens zu kurz und sollte ebenfalls im Lichte des oben beschriebenen Betriebsbegriffs gesehen werden.³⁴⁵

f) *Notwendigkeit*

Als *betriebsnotwendig* gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient.³⁴⁶ Obwohl das Gesetz primär von „*dienen*“ spricht, wird die Notwendigkeit wohl durch die Unmittelbarkeit umschrieben. Ebenso impliziert die Notwendigkeit des Anlagevermögens den äusseren oder zumindest inner-betrieblichen Zwang.³⁴⁷

Es kann nur dann von einer steuerneutralen Gewinnbehandlung gesprochen werden, wenn das Unternehmen den durch die Veräusserung realisierten Gewinn „durch Abschreibungen auf dem Ersatzgut oder durch Rückstellungen zur Anschaffung eines Ersatzgutes [neutralisieren kann]. [...] Wirtschaftlich betrachtet, fehlt es alsdann [und nur dann], [...] an der Realisation der durch die Veräusserung frei gewordenen stillen Reserven.“³⁴⁸

³⁴² VGr ZH vom 17.10.2010, S. 8; a.M. jedoch Reich 2002, Art. 8 N 71.

³⁴³ VGr ZH vom 17.10.2010, S. 8.

³⁴⁴ VGr ZH vom 17. November 2010, S. 7.

³⁴⁵ Siehe Ziff. 5.2.9.3 c oben.

³⁴⁶ Siehe beispielsweise Art. 30 Abs. 3 DBG; Art. 87 Abs. 3 StG SG.

³⁴⁷ Siehe Ziff. 5.2.4 oben.

³⁴⁸ Cagianut 1972, S. 96.

„Das ausgeschiedene Wirtschaftsgut muss zu den betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen gehören, so dass die durch sein Ausscheiden entstandene Lücke unternehmungswirtschaftlich gesehen unbedingt auszufüllen ist, mit der Folge, dass die Unternehmensleitung über die den aufgelösten stillen Rücklagen entsprechenden Geldmittel nicht frei verfügen kann.“³⁴⁹ Würde diese Lücke nicht geschlossen, so würde dies zu einer substantiellen Veränderung des Betriebs führen.³⁵⁰ Wenn beispielsweise ein Grundstück bereits einen Monat nach Erwerb und nur weil ein günstiges Kaufangebot vorliegt, wieder veräussert wird, so deutet dies nicht darauf, dass dieses notwendig ist für einen Betrieb.³⁵¹

5.2.10 Übertragung der Gedanken auf die Pensionskasse

In einem aktuellen, nicht rechtskräftigen Entscheid³⁵² hatte die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zu beurteilen, wann und unter welchen Umständen Grundstücke betriebsnotwenige Anlagevermögen einer beruflichen Vorsorge (Pensionskasse) ist, damit, da alle anderen Tatbestandsmerkmale vorlagen, eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung gegeben ist. Ähnlich wie der Kanton Zürich erfasst auch der Kanton Bern gemäss dem monistischen System die Gewinne aus der Handänderung von juristischen Personen mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer und sieht die Ersatzbeschaffung bei betriebsnotwendigem Anlagevermögen vor.³⁵³

Die Steuerrekurskommission führt aus, dass eine Stiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben kann³⁵⁴ und zudem habe das Bundesgericht einen wirtschaftlichen Zweck ebenfalls bejaht³⁵⁵. Sie folgert daraus, dass „[e]ine Stiftung [...] ein Gewerbe betreiben [...] und demnach auch betriebsnotwendiges Anlagevermögen besitzen [kann]“³⁵⁶.

Beurteilungsgrundlage bilden immer die konkreten betrieblichen Verhältnisse. Die Steuerrekurskommission führt aus, dass die Stiftung als ihr zur Verfügung gestellte

³⁴⁹ Maute 1964, S. 75; vgl. auch Reich 2002, Art. 8 N 71; Derselbe 1983, S. 206, Fn. 61, mit weiteren Hinweisen; Meuter 2001, S. 171; Reich/Züger 2008, Art. 30 N 6; BGE 2A.122/2005 E. 2.1.2; Cagianut 1972, S. 96; Reich/Duss 1996, S. 60; BGE 108 Ib 325 E. 5a und b.

³⁵⁰ Art. 30 Abs. 1 DBG; vgl. Reich/Züger 2008, Art. 30 N 6 mit Verweis auf BGr vom 16. September 2005 = ZStP 2005, S. 378.

³⁵¹ VGr BS vom 18. März 2008 = StE 2009 B42.38 Nr. 33 b.

³⁵² SRK BE vom 16. Februar 2010 (Entscheid Nr. 100.08.9505).

³⁵³ Art. 133 Abs. 1 Lit. a StG BE.

³⁵⁴ SRK vom 16. Februar 2010, S. 7 mit Hinweis auf Art. 83a Abs. 2 ZGB.

³⁵⁵ SRK vom 16. Februar 2010, S. 7 mit Hinweis auf BGE 127 III 337 ff.

³⁵⁶ SRK vom 16. Februar 2010, S. 8.

Vermögen in diverse Anlagen, u.a. in Immobilien investiert hat und diese somit betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen.³⁵⁷

Basierend auf dieser Entscheidung kann also gefolgert werden, dass auch bei Pensionskassen das Erfordernis eines Betriebes gegeben sein kann. Grundstücke, die der Pensionskasse zur Verfolgung ihres Zweckes unmittelbar dienen, können also als betriebsnotwendiges Anlagevermögen charakterisiert werden.

³⁵⁷ SRK vom 16. Februar 2010, S. 8.

6 ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG SOWIE BEANTWORTUNG DER FRAGESTELLUNGEN

6.1 Zusammenfassung und Würdigung

Der Auffassung des Zürcher Verwaltungsgerichts kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Das wesentliche Kriterium der steuerneutralen Ersatzbeschaffung ist die Betriebsnotwendigkeit, was nach dem Wortlaut nichts anderes bedeutet, als ein Vermögensgegenstand, der notwendig ist für einen Betrieb. Die Umschreibung des Betriebs ist aber nicht nur auf Handels-, Fabrikations- oder Dienstleistungsbetriebe beschränkt, sondern muss sich auf sämtliche, geschäftlichen Aktivitäten, die im Sinne des oben umschriebenen Betriebsbegriffs eine als kleinster Organismus aufgebaute, eigenständige Geschäftstätigkeit zur Verfolgung der eigenen Ziele und Zwecke haben, beziehen. Dabei geht es sogar soweit, dass ein Teilbetrieb, also das wirklich kleinste organisatorische Umfeld, einem Betrieb gleichgesetzt ist.

Den Immobiliengesellschaften im engeren Sinne darf meines Erachtens nicht von vornherein der Betriebscharakter abgesprochen werden. Obwohl die Unterscheidung von einer Betriebsgesellschaft oder von einer blossen Verwaltungsgesellschaft oder Vermögensanlage im Einzelfalle durchaus schwierig sein kann, darf sich die Praxis nicht damit begnügen, die Immobiliengesellschaften im engeren Sinne, sozusagen allesamt, in denselben Topf zu werfen und als Nicht-Betriebsorganisationen zu charakterisieren.

Wie Reich meines Erachtens zu recht festhält, ist der Betriebsbegriff aus dem Umstrukturierungsrecht auch auf das Ersatzbeschaffungsrecht übertragbar, und zwar unverändert. Das Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung geht sogar soweit, dass es spezifisch für eine Immobiliengesellschaft eine (nicht als starr anzuwendende) Definition vorgibt, nach welchen Merkmalen auch bei einer Immobiliengesellschaft im engeren Sinne ein Betrieb vorliegen kann.

Der neueren Praxis der Umstrukturierung entsprechend, können auch einzelne Liegenschaften steuerneutral übertragen werden. Es stellt sich daher wirklich die Frage, warum derselbe zivilrechtliche Sachverhalt, nämlich die Handänderung an einem einzelnen Grundstück, bei der Umstrukturierung steuerneutral und bei der Ersatzbeschaffung besteuert werden soll, obwohl beide Vorgehen systematisch unter demselben gesetzlichen Thema „Steueraufschub“ geregelt sind und beide Male von demselben Betriebsbegriff

auszugehen ist. Eine differenzierte Behandlung würde sich meines Erachtens nur dann ergeben, wenn man von zwei verschiedenen Betriebsbegriffen ausgeht.

Die Frage, ob ein Grundstück einer Immobiliengesellschaft im engeren Sinne steuerneutral ersetzt werden kann, ist also nur, aber immerhin, eine Frage, ob das Grundstück notwendig ist für den Betrieb dieser Gesellschaft. Zunächst ist zu analysieren, ob der Geschäftsteil, an welchem das Grundstück „angegliedert“ ist, ein Betrieb im oben beschriebenen Sinne darstellt. Dabei ist der statutarische Zweck des Geschäftsteils nur ein Indiz. Viel wichtiger ist, festzustellen, wie die eigentlichen, operativen Abläufe funktionieren. Wer ist für die Vermarktung, das Marketing, den Marktzugang, zuständig? Wer hat im Bereich des technischen Facility Managements Wissen, Kompetenzen und Zugang zu den Immobilien? Wer macht die eigentliche Verwaltung respektive das Mietmanagement? Wie sehen die operativen Schnittstellen von intern und extern (outsourceten) vergebenen Geschäftstätigkeiten aus? Und wer ist für die finanziellen Verbuchungen zuständig? Und wie hoch sind die Personalkosten für die Erreichung der Geschäftsziele zum Umsatz aus der Verwaltung und dem Verkauf? Anhand dieser Kriterien ist zu beurteilen, ob ein Betrieb respektive Teilbetrieb vorliegt.

Sobald dies festgestellt wird, ist im Sinne des Wortlauts zu fragen, ob das betreffende Grundstück auch notwendig ist für diesen Betrieb. Wird durch die ersatzlose Veräusserung der Betrieb oder Teilbetrieb wesentlich benachteiligt respektive – wie in der Lehre und Praxis verlangt – „substantiell verändert“, so ist gerade dieses ausgeschiedene und neu ersatzbeschaffte Vermögensgut wohl notwendig. Da Teilbetriebe den Betrieben gleich zu stellen sind, ist, im Sinne der Immobiliengesellschaft immer vom kleinstmöglichen Teilbetrieb auszugehen, welcher noch die Betriebseigenschaften hat. Auf der Basis dieser Grösse ist die Notwendigkeit zu beurteilen. Natürlich stellt auch der Begriff „substantiell“ die Praxis wieder vor grosse Herausforderungen. Wann ist die Veränderung für einen spezifischen Betrieb substantiell? Hier kommt es meines Erachtens auf die personellen Umstände, die Finanzen und die operativen Abläufe an. Es ist Aufgabe der Gerichte, hier eine Praxis zu erschaffen.

Ist die Betriebsnotwendigkeit gegeben, so ist damit auch der, für die steuerneutrale Ersatzbeschaffung immanente und notwendige, äussere oder inner-betriebliche Zwang gegeben.

Wie vom Bundesgericht festgehalten, ist der kantonale Ersatzbeschaffungstatbestand inhaltlich vergleichbar mit demjenigen im Steuerharmonisierungsgesetz respektive im Gesetz über die direkten Bundessteuern. Konsequenterweise müsste die Auslegung des Begriffs „Betriebsnotwendig“ auch bundesrechtlich festgehalten werden. Insbesondere ist der Begriff des Betriebs bundesrechtlich auch im Sinne des Steuerharmonisierungsrecht von den Kantonen so zu übernehmen. Dies würde auch der Harmonisierungskompetenz von Art. 129 Abs. 2 BV nicht widersprechen.

Die beiden, nicht rechtskräftigen, kantonalen Entscheide sind derzeit vor dem Schweizerischen Bundesgericht pendent. Es wäre zu wünschen, dass das Bundesgericht zu dieser Rechtsfrage bald klärend Stellung nimmt.

6.2 Beantwortung der Fragestellungen

Die eingangs gestellten Fragen können nun wie folgt beantwortet werden:

1. *Können Immobiliengesellschaften im engeren Sinne hinsichtlich ihrer Grundstücke eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung geltend machen und somit die Besteuerung des Grundstückgewinns aufschieben? Damit zusammenhängend: Können sie Grundstücke als betriebsnotwendiges Anlagevermögen halten? Wann kann man von einem Betrieb sprechen und was bedeutet betriebsnotwendig?*

Immobiliengesellschaften im engeren Sinne können meines Erachtens hinsichtlich ihrer Grundstücke durchaus eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung geltend machen. Es ist dabei zu beurteilen, ob das veräusserte und ersatzbeschaffte Grundstück beide Male zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen dieser Gesellschaft gehört. Es muss beurteilt werden, ob das Grundstück notwendig ist für den Betrieb.

In gleicher Art und Weise, wie dies bei den Handels-, Fabrikations- und Dienstleistungsunternehmen gemacht wird, ist auch bei den Immobiliengesellschaften zu untersuchen, ob ein Betrieb vorliegt oder ob die Grundstücke lediglich zur Vermögensanlage gehalten werden. Eine reine Vermögensanlage würde die steuerneutrale Ersatzbeschaffung von vornherein ausschliessen.

Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, die nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebs dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können.

Ein Betrieb ist die kleinste, in sich geschlossene, autonom funktionierende Einheit innerhalb eines Unternehmens (es kann auch ein Teilbetrieb sein), die für sich selber, mit ihren wirtschaftlichen Leistungen, ihren Zwecken nachkommen kann und somit alleine lebensfähig ist. Auch für die steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist von demselben Betriebsbegriff auszugehen wie bei den steuerneutralen Umstrukturierungen.

Gemäss der nicht starr anzuwendenden Definition der Eidg. Steuerverwaltung ist bei Immobiliengesellschaften von einem Betrieb zu sprechen, wenn kumulativ erstens ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, zweitens im Rahmen einer Vollzeitstelle für rein administrative Aufgaben mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt ist; und drittens die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen. Ob die Immobiliengesellschaft also einen Betrieb hat, ist den Umständen entsprechend unter Analyse der konkreten Geschäftsaktivitäten zu beurteilen.

Bejahendenfalls stellt sich die Frage der Notwendigkeit. Nur diejenigen Grundstücke sind betriebsnotwendig, deren ersatzloser Verkauf beim Betrieb zu substantiellen Einbussen führen würde. Die Frage, wann dies ist, ist von Fall zu Fall zu beurteilen.

2. *Können diese Erkenntnisse auf die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen) übertragen werden?*

Die oben beschriebenen Erkenntnisse können meines Erachtens durchaus auf die Pensionskassen übertragen werden. Auch die Handänderung von Grundstücken oder Anteilen daran von Pensionskassen können unter den Tatbestand der steuerneutralen Ersatzbeschaffung fallen. Beurteilungsgrundlage ist, identisch zu den Immobiliengesellschaften im engeren Sinne, ist erneut die Betriebsnotwendigkeit.

LITERATURVERZEICHNIS

- Arnold, Martin** (2006): Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA 75/2006, S. 265-293
- Blumenstein, Ernst / Locher, Peter** (2002): System des schweizerischen Steuerrechts, 6., neu bearbeitete Auflage, Zürich 2002
- Böckli, Peter** (1998): Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA 67/1998, S. 2-35
- Byland, Martin** (2008): Die Auswirkungen der Abschaffung der Dumont-Praxis, in: Monatsschrift des Hauseigentümerversand Zürich, HEV 10/2008, S. 681-682
- Derksen, Hans-Peter** (2002): Für einen Systemwechsel bei der Grundstückgewinnsteuer auf Geschäftsliegenschaften im Kanton Zürich, in: Der Treuhandexperte (TREX), 3/2002, S. 146-150
- Cagianut, Francis** (1972): Einige Gedanken zur steuerrechtlichen Behandlung von Ersatzbeschaffungen, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeinerverwaltung, ZBl 73/1972, S. 95-98
- Clement, Urs / Schönenberger, Nadine** (2009): Abschaffung der Dumont-Praxis – Auswirkungen, in: Der Treuhandexperte (TREX), 3/2009, S. 144-145
- Ettlin, Erich** (2004): Unternehmenssteuerreform II auf dem Prüfstand, in: Der Schweizer Treuhänder, ST 6-7/2004, S. 531-540
- Häfelin, Ulrich / Haller, Walter** (1993): Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 3. Auflage, Zürich 1993
- Höhn, Ernst / Waldburger, Robert** (1997): Steuerrecht, Band I, 8., vollständig neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Bern 1997
- Känzig, Ernst** (1978): Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmensteilung, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA 46/1978, S. 545-587

- Kuhn, Stefan / Sebestyen, Peter / Gadola Cypriano** (2009): Steuerliche Ersatzbeschaffung in neuem Kleid, in: Steuerrevue Nr. 7-8/2009, S. 538-547
- Iseli, Rudolf** (1983): Die Uebertragung einer Immobiliengesellschafts-Beteiligung im zürcherischen Grundsteuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, ASA 51/1983, S. 321-350
- Laim, Hermann** (2007): Art. 655 ZGB, in: Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, 3. Auflage, 2007, Hrsg.: Heinrich Honsell, Nedim Peter Vogt, Thomas Geiser, S. 959-966
- Maute, Johannes Karl** (1964): Die steuerliche Behandlung von Ersatzbeschaffungen im Jahresabschluss, Diss. Bern 1964
- Mäusli-Allenspach, Peter / Oertli, Mathias** (2010): Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 6., aktualisierte und überarbeitete Auflage, Muri bei Bern 2010
- Meuter, Hans Ulrich** (2001): Ersatzbeschaffung, in: Zürcher Steuerpraxis, ZStP 3/2001, S. 167-182 und S. 247-263
- Reich, Markus** (1983): Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983
- Reich, Markus** (2002): Vorbemerkungen zu Art. 1/2, Art. 1, 2 und 8 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Hrsg.: Martin Zweifel / Peter Athanas, Basel 2002, S. 1-41, 128-157
- Reich, Markus** (2004): Der Betriebsbegriff im Umstrukturierungssteuerrecht, in: Der Schweizer Treuhänder, ST 11/2004, S. 949-956
- Reich, Markus** (2009): Steuerrecht, Zürich Basel Genf 2009
- Reich, Markus / Duss, Marco** (1996): Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996

- Reich, Markus / Züger, Marina** (2008): Art. 30 DBG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Hrsg.: Martin Zweifel, Peter Athanas, Basel 2008, S. 465-475
- Richner, Felix** (1992): Die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer im Kanton Zürich, in: Zürcher Steuerpraxis, ZStP 4/1992, S. 251-265
- Richner, Felix** (2004): Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, in: Zürcher Steuerpraxis, ZStP 3/2004, S. 176-192 und S. 271-289
- Richner, Felix, et al.** (2006): Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006
- Rutishauser, Frank, et al.** (2007): Steuern und Immobilien, Zürich 2007
- Scherer, Paul / Rösli, Priska** (2001): Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, in: Der Schweizer Treuhänder, ST 03/2001, S. 257-266
- Schüpfer, Urs / Betschart, Philipp** (2005): Kauf und Verkauf von Immobiliengesellschaften, in: Der Schweizer Treuhänder, ST 5/2005, S. 399-406
- Tschannen, Pierre** (1997): Eidgenössisches Organisationsrecht, Bern 1997
- Weibel, Kurt** (1988): Die steuerliche Behandlung der Ersatzbeschaffung in der Schweiz, Diss., Döttingen 1988
- Weidmann, Heinz, et al.** (1999): Wegweiser durch das st. Gallische Steuerrecht, Muri bei Bern 1999
- Wiegand, Wolfgang** (2007): Art. 642 ZGB, in: Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, 3. Auflage; Hrsg.: Heinrich Honsell, Nedim Peter Vogt, Thomas Geiser, S. 821-831
- Wipfli, Hans** (2000): Besteuerung der Vereine, Stiftungen, und übrigen juristischen Personen, Nach den Bundesgesetzen (DBG und StHG) und den kantonalen Steuerordnungen, Diss., Basel 2000
- Zadrazil, Patrick** (2002): Die Besteuerung von Grundstückgewinnen, in: Monatsschrift des Hauseigentümergeverband Zürich, HEV 10/2009, S. 520-521

Zuppinger, Ferdinand, et al. (1984): Steuerharmonisierung, Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984

Zuppinger, Ferdinand (1969): Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, in: Steuerrevue 1969, S. 455-479

Zwahlen, Bernhard (2002): Art. 12 StHG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Hrsg.: Martin Zweifel / Peter Athanas, Basel 2002, S. 219-241

Rechtsquellen

Verfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 (Stand 1. Januar 2011) (SR 101)

Verfassung des Kantons Zürich (KV ZH) vom 27. Februar 2005 (Stand 1. Januar 2011) (LS 101)

Verfassung des Kanton St. Gallen (KV SG) vom 10. Juni 2001 (Stand 17. Mai 2009) (sGS 111.1)

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (Stand 1. Januar 2011) (SR 642.11)

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (Stand 1. Januar 2009) (SR 642.14)

Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 23. März 2007 (Stand 1. Januar 2011) (AS 2008, 2893-2902)

Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 (Stand am 1. August 2011) (SR 831.40)

Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2) vom 18. April 1984 (Stand 1. August 2011) (SR 831.441.1)

Steuergesetz Kanton Zürich (StG ZH) vom 8. Juni 1997 (Stand 1. Juli 2010) (LS 631.1)

Verordnung zum Steuergesetz Kanton Zürich (VO StG ZH) vom 1. April 1998 (Stand 1. August 2010) (LS 631.11)

Steuergesetz Kanton St. Gallen (StG SG) vom 9. April 1998 (Stand 1. Januar 2011) (sGS 811.1)

Verordnung zum Steuergesetz Kanton St. Gallen (VO StG SG) vom 20. Oktober 1998 (Stand 11. Januar 2011) (sGS 811.11)

Materialien

Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005 (BBl 05.058, S. 4733-4874)

Bericht der Eidg. Steuerverwaltung über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens der Unternehmenssteuerreform II vom 7. Januar 2005

Praxisanweisungen

Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG; Rundschreiben Ersatzbeschaffung Eigenheim) vom 19. November 2001

Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer (ZStB 37/560) vom 9. März 2006

Merkblatt D 2001.1 der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Ersatzbeschaffung übriges Geschäftsvermögen und Umstrukturierungen – Steueraufschub, vom 14. August 2008 (Zit: „Merkblatt D, Seite ...“)

Kreisschreiben Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 der Eidg. Steuerverwaltung: Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II

Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidg. Steuerverwaltung: Umstrukturierungen, (Zit: „*KS ESTV Nr. 5*“)

Weisung der Finanzdirektion Kanton Zürich über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen (vom 13. Dezember 2005), inkl. Änderung vom 28. November 2006, Zürcher Steuerbuch Teil 1, Nr. 37/553 (Zit: „*Weisung der Finanzdirektion*“)

Diverse

Suisse Issues Immobilien, Monitor 2. Quartal 2011, Credit Suisse Economic Research (Zit: „*Suisse Issues Immobilien*“)

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit mit dem Thema „*Besteuerung des Grundstückgewinns und Ersatzbeschaffung unter besonderer Berücksichtigung von Immobiliengesellschaften und Pensionskassen*“ selbstständig verfasst und keine anderen Hilfsmittel als die angegebenen benutzt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäss aus veröffentlichten oder nicht veröffentlichten Schriften entnommen sind, habe ich in jedem einzelnen Falle durch Angabe der Quelle (auch der verwendeten Sekundärliteratur) als Entlehnung kenntlich gemacht.

Die Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen und wurde auch noch nicht veröffentlicht.

Wädenswil, den 12.08.2011

Marcel Schaad