

Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen

(vom 20. Februar 2019)

A. Einleitung

1 Nach § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, bei der Grundstückgewinnsteuer weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

2 Gemäss §§ 28 und 68 StG, Art. 8 Abs. 4 StHG und Art 24 Abs. 4 und 4bis StHG können unter gewissen Voraussetzungen beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden. Aufgrund von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG (i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG) und § 216 Abs. 3 lit. g StG wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks in der Schweiz verwendet wird.

Das Bundesgericht hat mit Entscheid vom 19. Dezember 2012 (2C_337/2012) festgehalten, dass bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgrund des Steueraufschubs im Wegzugskanton aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich dem Zuzugskanton zukommt (sog. Einheitsmethode). Mit Entscheid vom 28. September 2017 (2C_70/2017) hat das Bundesgericht zudem klargestellt, dass die Einheitsmethode auch bei einer reinvestitionsnahen Veräusserung des Ersatzobjekts zur Anwendung gelangt. Vorbehalten bleibt einzig ein Rechtsmissbrauch. Diese Rechtsprechung ist auch bei Ersatzbeschaffungen von Geschäftsliegenschaften anzuwenden. Aufgrund der allgemeinen Anwendung der Einheitsmethode im interkantonalen Bereich kommt auch bei interkommunalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich der Zuzugsgemeinde zu.

3 Gemäss Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG sind die bei der Einkommens- und Gewinnsteuer steuerneutralen Umstrukturierungen bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserungen zu behandeln. Dementsprechend sieht § 216 Abs. 3 lit. d StG vor, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG aufgeschoben wird. Weiter wird in § 216 Abs. 3 lit. d StG die nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren in den Fällen gemäss §§ 19 Abs. 2 und 67 Abs. 2 und 4 StG vorbehalten.

4 Aufgrund der am 1. Januar 2019 in Kraft getretenen Änderung des Steuergesetzes vom 23. Oktober 2017 können nach dem neuen § 224 a StG Geschäftsverluste sowohl im innerkantonalen wie auch im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich mit Grundstückgewinnen verrechnet werden. Diese Regelung ist auf Handänderungen an Grundstücken anwendbar, welche ab dem 1. Januar 2019 vollzogen werden. Für frühere Handänderungen ist eine Anrechnung von Geschäftsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur unter gewissen Umständen im interkantonalen Verhältnis möglich (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010; BGE 139 II 373).

5 Der Erlass dieser Weisung erfolgt gestützt auf § 110 StG und bezweckt die Vermeidung von Besteuerungskonflikten zwischen Einkommens- und Gewinnsteuer einerseits und der Grundstückgewinnsteuer andererseits sowie die einheitliche Behandlung der Ersatzbeschaffung.

B. Aufwendungen von Liegenschaftenhändlern

I. Gesetzliche Grundlagen

6 "§ 221. Als Aufwendungen sind anrechenbar:

¹ ...

² *Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben."*

II. Weitere Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2

7 Als weitere Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 2 StG gelten nur solche, welche im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen und bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer abzugsfähig sind, insbesondere

- Landkreditzinsen, Hypothekarzinsen und andere Schuldzinsen, soweit ein Zusammenhang mit der Liegenschaft besteht;
- werterhaltende Aufwendungen;
- Verwaltungs- und Vertriebsaufwand;
- mit der Liegenschaft zusammenhängende Steuern der juristischen Person wie Grundstückgewinnsteuer oder anteilige direkte Bundessteuer.

8 Solche Aufwendungen können nur von steuerpflichtigen natürlichen Personen geltend gemacht werden, deren Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften bei der direkten Bundessteuer als Einkommen besteuert werden, sowie von juristischen Personen, welche gewerbsmässig mit Liegenschaften handeln.

9 Schuldzinsen, denen wirtschaftlich der Charakter von Eigenkapitalzinsen zukommt, gelten nicht als weitere Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 2 StG.

III. Nachweis der Aufwendungen

10 Der Nachweis, dass die Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht abgezogen worden sind, obliegt der steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person. Dieser Nachweis setzt in der Regel für jede Liegenschaft detaillierte Aufstellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, welche bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf eine andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Abschreibungen voraus.

11 Diese Aufstellungen sind den Steuererklärungen für Staats- und Gemeindesteuern beizulegen und bilden Bestandteil der Einschätzung der betreffenden Steuerjahre.

C. Ersatzbeschaffung

I. Begriff

12 Eine Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn eine Unternehmung Vermögensgegenstände veräussert, welche für die betriebliche Leistungserstellung notwendig sind und daher von der Unternehmung ersetzt werden müssen.

II. Gesetzliche Grundlagen

1. Einkommenssteuer

13 § 28 Abs. 1 StG: "Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens."

§ 28 Abs. 2 StG: "Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen."

§ 28 Abs. 3 StG: "Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen."

2. Gewinnsteuer

14 § 68 Abs. 1 StG: "Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens."

§ 68 Abs. 2 StG: "Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und diese Beteiligung während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war."

§ 68 Abs. 3 StG: "Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen."

§ 68 Abs. 4 StG: "Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen."

3. Grundstückgewinnsteuer

15 § 216 Abs. 3 StG: "Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

g. vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks im Kanton verwendet wird,"

§ 226a Abs. 1 StG: *"Bei Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g - i in einem andern Kanton wird die Grundstückgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Ersatzgrundstück im Kanton liegen würde."*

16 Art. 12 Abs. 4 StHG sieht vor, dass die Grundstückgewinnsteuer auf Grundstücken des Geschäftsvermögens in den in Art. 8 Abs. 4 StHG geregelten Fällen aufzuschieben ist. Art. 8 Abs. 4 StHG lautet wie folgt: *"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. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens."*

III. Steuerliche Behandlung der Ersatzbeschaffung

17 Das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung führt bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zur steuerneutralen Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt und bei der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub im Zeitpunkt der Veräusserung des ursprünglichen Objekts.

IV. Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung

1. Gesetzliche Voraussetzungen

a) Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

18 Das ausscheidende und das Ersatzobjekt müssen Bestandteil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens sein, d.h. die Liegenschaften müssen unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und nicht ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses veräussert werden können.

b) Funktion des Ersatzobjekts

19 Es ist nicht erforderlich, dass das Ersatzobjekt die gleiche technische oder wirtschaftliche Funktion wie die veräusserte Liegenschaft erfüllt und dem gleichen Betriebszweig dient.

20 Eine steuerneutrale bzw. steueraufschiebende Ersatzbeschaffung ist jedoch ausgeschlossen, wenn Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens ersetzt werden.

c) Ersatzbeschaffung in der Schweiz

21 Die Steuerneutralität bzw. der Steueraufschub gilt nur für Ersatzbeschaffungen in der Schweiz.

d) Verbuchung des Buchgewinns

22 Der Buchgewinn muss einer Ersatzbeschaffungsrücklage gutgeschrieben werden, wenn er nicht im Geschäftsjahr, in welchem er durch Verkauf des ursprünglichen Objekts angefallen ist, zur Abschreibung des Ersatzobjekts verwendet werden kann. Andernfalls muss sich der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auf die Realisation behaften lassen.

23 Der Saldo der Ersatzbeschaffungsrücklage wird passiviert und steuerlich weder als Einkommen bzw. Gewinn noch als Vermögen bzw. Kapital erfasst. Die Rücklage ist erfolgswirksam aufzulösen, wenn keine Ersatzbeschaffung erfolgt.

e) Ersatz innert angemessener Frist

24 Der Ersatz muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen. Längere Fristen sind in Einzelfällen möglich, wenn der

Steuerpflichtige die Umstände, die zur Verzögerung führen, nachweist und diese nicht von ihm zu verantworten sind.

25 Die Steuerneutralität ist auch möglich, wenn der Ersatz vor dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erfolgt. Voraussetzung dazu ist, dass zwischen dem Erwerb und der Veräusserung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dazu muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kauf oder die Erstellung des Ersatzobjekts im Hinblick auf den Verkauf der zu ersetzenden Liegenschaft erfolgt.

2. Weitere Voraussetzungen

26 Neben den ausdrücklich im Gesetz genannten Voraussetzungen kann eine Ersatzbeschaffung nur unter den folgenden weiteren Voraussetzungen steuerneutral abgewickelt werden:

a) Ersatz in der gleichen Unternehmung

27 Die Ersatzbeschaffung muss durch die gleiche steuerpflichtige natürliche oder juristische Person erfolgen, welche das ursprüngliche Objekt veräussert hat. Bei einer Ersatzbeschaffung in einer anderen Gesellschaft des Konzerns können die stillen Reserven nicht steuerneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden.

b) Erfolgsneutrale Verbuchung

28 Die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung setzt eine im Ergebnis erfolgsneutrale Verbuchung voraus. Bei einem erfolgswirksamen Ausweis des Buchgewinns, welcher aus dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erzielt worden ist, ohne gleichzeitige Abschreibung des Ersatzobjekts auf den ursprünglichen Buchwert, muss sich der Steuerpflichtige auf die Handelsbilanz behaften lassen und kann sich nicht durch eine entsprechende Korrektur in der Steuererklärung auf eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung berufen.

29 Die blossе Gutschrift des Verkaufserlöses auf dem Aktivkonto ohne Ausbuchung des entstandenen Buchgewinns führt steuerlich ebenfalls zur Realisation der stillen Reserven.

c) Umfang der Steuerneutralität

- Allgemeines

30 Die stillen Reserven auf dem auszuscheidenden Objekt werden nicht vollständig auf das Ersatzobjekt übertragen, wenn der Anschaffungswert des Ersatzobjekts unter dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts liegt. Der aus dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erzielte Buchgewinn ist steuerbar, soweit er nicht zur Abschreibung des Ersatzobjekts auf den seinerzeitigen Buchwert vor dem Ersatz verwendet wird. Dabei spielt es keine Rolle, aus welchem Grund der Kaufpreis des Ersatzobjekts unter dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts liegt.

31 Eine Teilrealisation findet ferner statt, wenn eine Liegenschaft nicht vollständig betrieblich genutzt wird. Die stillen Reserven auf dem betrieblich genutzten Teil sind gebunden und können steuerneutral übertragen werden, diejenigen auf dem nicht betrieblich genutzten Teil gelten jedoch als realisiert. Eine physische Trennung in einen betriebsnotwendigen und betriebsfremden Teil ist jedoch nicht notwendig.

- Grundstücksgewinnsteuer

32 Liegt der reinvestierte Betrag über dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, gilt die Differenz zwischen Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts und dem tieferen Erwerbspreis des Ersatzobjekts als realisiert und unterliegt der Grundstücksgewinnsteuer.

33 Liegt der reinvestierte Betrag unter dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, wird der gesamte Grundstücksgewinn gemäss § 219 Abs. 1 StG, wie er im Falle einer endgültigen Veräusserung zu erfassen wäre, besteuert.

34 Übersteigt der Erwerbspreis des Ersatzobjekts den Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts, wird der Veräusserungserlös vollumfänglich in das Ersatzgrundstück reinvestiert. Der Steueraufschub ist vollständig.

- Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

35 Für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer gemäss §§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG wird grundsätzlich auf den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Anlagewert abgestellt. Vorbehalten bleiben dessen nachgewiesene Unrichtigkeit sowie die Fälle, in denen für die Grundstückgewinnsteuer der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anrechnung gelangt. Liegt der Erwerbspreis des Ersatzobjekts unter dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, wird die Differenz als Einkommen bzw. Gewinn besteuert, maximal aber der Betrag, welcher beim endgültigen Verkauf des ursprünglichen Objekts zu erfassen wäre. Vgl. dazu Beispiel im Anhang I.

d) Zwang

36 Das StG verlangt weder einen äusseren noch einen innerbetrieblichen Zwang als Voraussetzung für die Steuerneutralität. Damit wird der Steueraufschub auch bei freiwilliger Ersatzbeschaffung gewährt. Der äussere Zwang (Brand, Enteignung, etc.) zum Ersatz stellt aber ein wichtiges Indiz dar, dass eine Ersatzbeschaffung steuerneutral vorgenommen werden kann.

e) Gleichbehandlung bei direkter Bundes- und Staatssteuer

37 Für die Steuerpflichtigen besteht kein Wahlrecht, die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung nur bei der direkten Bundessteuer, nicht aber bei der Staatssteuer geltend zu machen.

V. Grundsteuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks

Vgl. dazu auch das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft.

1. Ersatzgrundstück im Kanton Zürich

38 Wird ein im Kanton Zürich gelegenes Ersatzgrundstück veräussert, besteuert die Zuzugsgemeinde den auf beiden Grundstücken aufgelaufenen Gewinn gesamthaft, sofern nicht erneut eine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird. Dieses Besteuerungsrecht steht der Zuzugsgemeinde auch zu, falls das Ersatzgrundstück innerhalb von fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird oder es sich beim ursprünglichen Grundstück um ein ausserkantonales Grundstück handelt. Das Recht, die Grundstückgewinnsteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am Ersatzgrundstück stattfand (§ 215 Abs. 1 Satz 1). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG).

39 Für die Berechnung des Grundstückgewinns sind die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft um den aufgeschobenen Gewinn zu vermindern. Zur Bestimmung der massgebenden Besitzesdauer ist auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen (§ 219 Abs. 4 StG). Die rechtskräftige Verfügung der Wegzugsgemeinde oder des Wegzugskantons über den aufgeschobenen Grundstückgewinn ist für die Zuzugsgemeinde grundsätzlich verbindlich (vgl. BGE 137 II 419). Liegt keine solche Verfügung vor, weil der Wegzugskanton Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen nicht mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst, ermittelt das kantonale Steueramt die Höhe des aufgeschobenen Grundstückgewinns (Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten des ursprünglichen Grundstücks) und teilt diesen der Zuzugsgemeinde mit. Die Differenz zwischen Anlagekosten und damaligem Buchwert (Gewinn- bzw. Einkommenssteuerwert) des ursprünglichen Grundstücks (so genannte wieder eingebrachte Abschreibungen) unterliegt der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer im Kanton Zürich.

Bei einer massgebenden Besitzesdauer von mehr als zwanzig Jahren wird bei Anwendung von § 220 Abs. 2 StG der anlässlich der letzten Handänderung aufgeschobene Gewinn mitbesteuert, falls diese Handänderung nicht mehr als zwanzig Jahre vor Veräusserung der heutigen Ersatzliegenschaft erfolgte.

40 Ein Nachbesteuerungsrecht der Wegzugsgemeinde besteht nicht; es wird keine Steuerauscheidung mit der Wegzugsgemeinde vorgenommen (§ 219 Abs. 5 StG).

2. Ersatzgrundstück ausserhalb des Kantons Zürich

41 Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück veräussert, so steht das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs nicht der Wegzugsgemeinde, sondern dem Zuzugskanton zu (vgl. Entscheid BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012; sog. Einheitsmethode). Dies gilt auch, wenn das Ersatzgrundstück innerhalb von fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert wird (vgl. Entscheid BGr vom 28. September 2017, 2C_70/2017).

VI. Verfahren

42 Vom Begehren um steuerneutrale Ersatzbeschaffung erhält entweder die Standortgemeinde des ursprünglichen Objekts mit der Steuererklärung aufgrund des Verkaufs des ursprünglichen Objekts Kenntnis, oder es wird ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale oder an das Gemeindesteueramt eingereicht. Zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten zwischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer bei Objekten des Geschäftsvermögens oder von juristischen Personen werden die Zuständigkeiten des kantonalen Steueramtes und der Gemeindesteuerämter wie folgt festgelegt:

43

- Der Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes entscheidet im Einvernehmen mit der Gemeinde für die Staatssteuer verbindlich, ob eine Ersatzbeschaffung steuerneutral durchgeführt werden kann. Die Gemeinde schliesst sich dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer an.

44

- Das Steuererklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer wird auch bei Begehren um Ersatzbeschaffung durchgeführt.

45

- Sind die Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. g StG für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfüllt, wird durch die Gemeinde der aufgeschobene Grundstückgewinn und (bei teilweiser Reinvestition) der realisierte Grundstückgewinn sowie die massgebende Besitzesdauer in einer anfechtbaren Verfügung verbindlich festgelegt. In der Verfügung sind zudem aufzuführen: Veräusserungserlös, Anlagekosten, reinvestierter Betrag, Tag der Veräusserung des ursprünglichen Grundstücks, Tag des Erwerbs des ursprünglichen Grundstücks oder Tag, ab welchem die massgebende Besitzesdauer läuft sowie Ort (Gemeinde und Kanton) des Ersatzobjekts. Im Dispositiv der Verfügung hält die Gemeinde fest, dass gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. g StG keine oder nur ein Teil der Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. Befindet sich das Ersatzgrundstück in einem Kanton, der Grundstückgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nicht mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst, kann die Gemeinde bei einem vollständigen Steueraufschub auch auf die Festlegung des aufgeschobenen Gewinns verzichten.

46

- Ist im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub aus anderen Gründen nicht zweifelsfrei gegeben, kann die Grundstückgewinnsteuer erhoben und später nach Kauf des Ersatzobjekts im Revisionsverfahren zurückerstattet werden. Die Steuerbehörde weist die Steuerpflichtige in der Verfügung auf ihr Recht hin, gestützt auf § 155 StG die Revision der Grundsteueranlagung zu verlangen, wenn sie innert angemessener Frist ein Ersatzgrundstück erwirbt. Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit der Ersatzbeschaffung zu stellen (§ 156 StG).

47

- Wenn erst konkrete Hinweise für den Erwerb eines Ersatzobjekts bestehen, kann die Gemeinde mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zuwarten, bis die Investition in das Ersatzobjekt erfolgt ist.

48

- Die vom Gemeindesteuernamt ermittelten detaillierten Anlagekosten sind dem kantonalen Steueramt zu melden. Sie sind grundsätzlich für die Abgrenzung Grundstückgewinnsteuer/Einkommens- bzw. Gewinnsteuer verbindlich. Vorbehalten bleiben die nachgewiesene Unrichtigkeit dieser Anlagekosten sowie Fälle, in denen für die Grundstückgewinnsteuer der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anrechnung gelangt.

VII. Meldepflicht

49 Die Steuerbehörde der Wegzugsgemeinde meldet der zürcherischen Zuzugsgemeinde (bei Ersatzbeschaffung im Kanton) bzw. der zuständigen Meldestelle des Zuzugskantons (bei Ersatzbeschaffung in der Schweiz; Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141), dass ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung gewährt worden ist. Der Meldung ist eine Kopie der Verfügung beizulegen. Die durch eine rechtskräftige Verfügung festgelegten Faktoren sind auch für die Zuzugsgemeinde verbindlich.

D. Umstrukturierungen

I. Gesetzliche Grundlagen

50 "§ 216. 1...

³ Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

d) Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160-162 in Verbindung mit § 206, wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 erfüllt sind;"

II. Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (§ 216 Abs. 3 lit. d StG)

51 Gemäss § 216 Abs. 3 lit. d Satz 1 StG wird bei Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Die Grundstückgewinnsteuer wird dabei im vollen Umfang aufgeschoben.

52 Wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 oder 67 Abs. 2 und 4 StG erfüllt sind, wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. d Satz 2 StG die Grundstückgewinnsteuer nachträglich im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160-162 in Verbindung mit § 206 erhoben. Sofern nur ein Teil der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte oder des Vermögenswertes innerhalb der Sperrfrist

veräussert wird, wird im Nachsteuerverfahren nur der entsprechende Anteil des aufgeschobenen Grundstückgewinns besteuert (vgl. Beispiel in Anhang II). Der Steuersatz bestimmt sich nach dem Betrag des besteuerten Anteils des Grundstückgewinns.

III. Verfahren

53 Wird mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein Begehren um steuerneutrale Umstrukturierung gestellt oder wird ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid beim Gemeindesteueramt eingereicht, gelten zur Koordinierung der Beurteilung bei der Grundstückgewinnsteuer mit derjenigen bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nachfolgende Zuständigkeiten des kantonalen Steueramtes und der Gemeindesteuerämter:

54

- Der zuständige Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes entscheidet im Einvernehmen mit der Gemeinde für die Staatssteuer verbindlich, ob eine Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er teilt der Gemeinde auch mit, ob ein Vorbehalt der Nachbesteuerung gemäss §§ 19 Abs. 2 oder 67 Abs. 2 und 4 StG besteht. Die Gemeinde schliesst sich dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer an.

55

- Sofern der Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. d StG gewährt werden kann, ist nicht notwendigerweise ein Steuerklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer durchzuführen. Anlagekosten oder Verkehrswert des Grundstücks müssen nicht ermittelt werden. Die zuständige Gemeindebehörde hält in ihrem Beschluss fest, dass die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG aufgeschoben wird. Weiter ist für diejenigen Fälle, für welche eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren vorgesehen ist (§ 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 StG), auf die mögliche Nachbesteuerung bei Verletzung der Sperrfrist hinzuweisen und den Veräusserer zur Mitteilung entsprechender Tatsachen aufzufordern. Das Einholen eines zusätzlichen Revers ist nicht notwendig.

56

- Kantonales Steueramt und Gemeinde informieren einander gegenseitig, wenn sie Kenntnis von Tatsachen erhalten, welche zu einer Nachbesteuerung gemäss § 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 StG berechtigen (Sperrfristverletzung).

57 Im Falle eines Gesuchs um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt stellt der zuständige Steuerkommissär fest, ob die Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er weist hinsichtlich allfälliger Grundstücke im Vorbescheid darauf hin, dass die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde vorbehalten ist.

E. Verrechnung von Geschäftsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer

I. Gesetzliche Grundlagen

58 "§ 224 a. ¹ Schliesst das Geschäftsjahr, in dem ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, der bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in der massgebenden Steuerperiode nicht verrechnet werden kann, so kann dieser vom steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden.

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

³ §§ 29 und 70 gelten sinngemäss.

⁴ Die Finanzdirektion kann zur Koordinierung der Veranlagung der Einkommens- und Gewinnsteuer und der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Vorschriften erlassen."

Übergangsbestimmung: "§ 224 a ist auf Handänderungen anwendbar, die nach dem Inkrafttreten dieser Bestimmung vollzogen werden."

II. Voraussetzungen der Verlustverrechnung

59 Eine Verrechnung von Geschäftsverlusten erfolgt grundsätzlich zuerst innerhalb des gleichen Kantons und zuerst bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

60 Eine Anrechnung von Geschäftsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer aufgrund von § 224 a erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag muss sich auf die gesamten verrechenbaren Verluste beziehen. Verrechenbare Verluste, für die kein Antrag gestellt wird, werden bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer vorgetragen. Die gesetzliche Frist zur Anrechnung von Verlusten (§§ 29 und 70 StG) bleibt vorbehalten.

61 Neben den Geschäftsverlusten des gleichen Geschäftsjahres können auch Vorjahresverluste bei der Grundstückgewinnsteuer verrechnet werden.

62 Bei der Grundstückgewinnsteuer erfolgt die Verrechnung von Geschäftsverlusten nach § 224 a Abs. 2 mit dem gesamten Wertzuwachsgeinn (Differenz von Grundstückerlös zu Anlagekosten; ebenso BGr, 26.1.2018, 2C_230/2017). Der verbleibende Grundstückgewinn kann von der Gemeinde mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

63 Um sicher zu stellen, dass Verluste nicht doppelt abgezogen werden, ist wie folgt zu verfahren: Macht der Veräusserer in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer oder im Einschätzungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer Verluste geltend bzw. einen Antrag zur Verrechnung von Geschäftsverlusten, ersucht die Gemeinde die für den Veräusserer zuständige Abteilung des kantonalen Steueramts um Berechnung und Mitteilung des zur Verrechnung zu bringenden Verlusts. Die Gemeinde entscheidet dann in der Grundstückgewinnsteuereinschätzung über den anrechenbaren Verlust bzw. den steuerbaren Grundstückgewinn und hält den mit dem Wertzuwachsgeinn verrechneten Verlust in der Einschätzung fest.

64 Für Handänderungen vor dem 1. Januar 2019 ist eine Anrechnung von Geschäftsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur unter gewissen Umständen im interkantonalen Verhältnis möglich (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010; BGE 139 II 373).

F. Schlussbestimmungen

65 Diese Weisung ersetzt die bisherige Weisung über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 mit Wirkung ab 1. Januar 2019.

Zürich, den 20. Februar 2019

Finanzdirektion

Ernst Stocker, Regierungsrat

Anhang I**Beispiel: Teilrealisation***1. Sachverhalt*

Buchwert ursprüngliches Objekt A vor Ersatz	3'000
Seinerzeitiger Kaufpreis Objekt A	2'800
Wertvermehrende Investitionen Objekt A	675
Verkaufserlös Objekt A am 23.8.2012	4'500
Kaufpreis Ersatzobjekt B am 9.5.2013	3'800
Buchwert Ersatzobjekt B vor Verkauf	2'800
Verkaufserlös Ersatzobjekt B am 19.11.2018	4'000

2. Auszug aus der Finanzbuchhaltung

Konto Liegenschaft A/B	2012	2013-2017	2018
Saldo 1.1.	3'000	0	2'800
- Verkauf Objekt A 23.8.2012	- 4'500		
+ Ausbuchung Buchgewinn an Ersatzbeschaffungskonto	1'500		
+ Anschaffung Ersatzobjekt B 9.5.2013		3'800	
- Auflösung Ersatzbeschaffungskonto		-800	
- Erfolgswirksame Abschreibungen 2013-2017		-200	
- Verkauf Objekt B 19.11.2018			-4'000
+ erfolgswirksame Ausbuchung Buchgewinn			1'200
Saldo 31.12.	0	2'800	0
Ersatzbeschaffungskonto	2012	2013-2017	2018
Saldo 1.1.	0	-1500	
Ausbuchung Buchgewinn aus Verkauf Objekt A	-1'500		
Auflösung z.G. Aktivkonto Liegenschaft A/B		800	
Auflösung z.G. Erfolgsrechnung		700	
Saldo 31.12.	-1'500	0	
Erfolgsrechnung	2012-2018	2013	2018
Auflösung Ersatzbeschaffungskonto	-700	-700	
Buchgewinn aus Verkauf Ersatzobjekt B	-1'200		-1'200
Total Buchgewinn aus Verkauf Liegenschaften A/B	-1'900		
- Abschreibungen 2013-2017	200	200	
Gesamterfolg Liegenschaften A/B	-1'700		

3. Lösung

<u>Buchungen 23.8.2012:</u>	Liquide Mittel/Liegenschaft	4'500
	Liegenschaft/Ersatzbeschaffungskonto	1'500
<u>Abschluss 31.12.2012:</u>	Ausweis Ersatzbeschaffungskonto als Rücklage	
<u>Steuererklärung 2012:</u>	Keine Aufrechnung Ersatzbeschaffungskonto als Einkommen/Gewinn und Vermögen/Kapital	
<u>Buchung 9.5.2013:</u>	Liegenschaft/Liquide Mittel	3'800
<u>Ausbuchung Ersatzbeschaffungskonto:</u>		
	Verkaufserlös urspr. Objekt A	4'500
	- Kaufpreis neues Objekt B	<u>-3'800</u>
Erfolgswirksam aufzulösen: Nicht reinvestierter Teil		<u>700</u>
Alternative Berechnungsart:		
Buchgewinn aus Verkauf des ursprünglichen Objekts		1'500
Abschreibung Ersatzobjekt auf ursprünglichen Buchwert:		
Kaufpreis Ersatzobjekt B	3'800	
- ursprüngl. Buchwert	- 3'000	<u>- 800</u>
Erfolgswirksam aufzulösen:		<u>700</u>
Buchungen:	Ersatzbeschaffungskonto/Liegenschaft A/B	800
	Ersatzbeschaffungskonto/Erfolgsrechnung	700

Der gegenüber dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts tiefere Kaufpreis des Ersatzobjekts führt zur teilweisen Realisation der stillen Reserven in dem Geschäftsjahr, in welchem der Ersatz erfolgt ist. Damit ist eine Aufteilung des realisierten Teils auf die Grundstückgewinnsteuer und die Staatssteuer vorzunehmen. Übersteigt – wie im vorliegenden Beispiel – der reinvestierte Betrag die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, unterliegt die Teilrealisation ausschliesslich der Grundstückgewinnsteuer.

Für die Grundstückgewinnsteuer wird der realisierte Teil wie folgt berechnet:

Verkaufserlös Objekt A 23.8.2012	4'500
Kaufpreis Objekt B 9.5.2013	<u>-3'800</u>
Teilrealisation	<u>700</u>

Unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer ist davon ausgehend die Aufteilung auf die Grundstückgewinnsteuer und die Staatssteuer wie folgt vorzunehmen:

	Grundstück- gewinnsteuer	Einkommens-/ Gewinnsteuer	Total für Dir. Bundessteuer
Aufgeschobene Besteuerung nach Verkauf des ursprünglichen Objekts A			
Verkauf Objekt A 23.8.2012	4'500		4'500
- Anlagewert vor Verkauf	-3'475	3'475	
- Buchwert vor Verkauf		-3'000	-3'000
	1'025	475	1'500
- steuerbar nach Steuerarten: Verkaufserlös urspr. Objekt A	4'500		
- Kaufpreis neues Objekt B	-3'800		
Nicht reinvestierter Teil	700		
	-700	0	-700
Steueraufschub nach Steuerarten	325	475	800
Steuerfolgen aus dem Verkauf des Ersatzobjekts B			
Verkaufserlös Objekt B am 19.11.2018	4'000		4'000
- Anlagewert Objekt B (=Kaufpreis)	-3'800	3'800	
Steueraufschub Objekt A bei GGSt	325	-325	
- Buchwert vor Verkauf		-2'800	-2'800
Steuerbarer Gewinn nach Steuerarten	525	675	1'200

4. Kontrolle/Plausibilität

Teilrealisation bei Ersatzbeschaffung	700	0	700
Besteuerung bei Verkauf Ersatzobjekt	525	675	1'200
Total Steuerbarer Gewinn n. Steuerarten	1'225	675	1'900
Diff. Anlagewert-Buchwert bei Ersatz		475	475
Abschreibungen Ersatzobjekt B 2013-2017		200	200
Wertzuwachs Objekt A	1'025		1'025
Wertzuwachs Objekt B	200		200
Total Steuerbarer Gewinn n. Steuerarten	1'225	675	1'900

- Da im vorliegenden Beispiel der reinvestierte Betrag grösser ist als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, wird der realisierte Teilgewinn ausschliesslich mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Derselbe Teilgewinn unterliegt der direkten Bundessteuer.
- Beim Weiterverkauf des Ersatzobjekts B unterliegt die Differenz zwischen Verkaufserlös (4'000) und dem um den aufgeschobenen Gewinn korrigierten Anlagewert ($3'800 - 325 = 3'475$) der Grundstückgewinnsteuer, die Differenz zwischen korrigiertem Anlagewert und Einkommens-/Gewinnsteuerwert (2'800) der Einkommens-/Gewinnsteuer.
- Bei der direkten Bundessteuer ist die Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert steuerbar.
- Die Summe der Gewinne nach Steuerarten entspricht dem gesamten Buchgewinn, wie er bei der direkten Bundessteuer erfasst wird.

Anhang II**Beispiel: Teilbesteuerung im Nachsteuerverfahren bei Sperrfristverletzung**

Eine Einzelfirma wird durch Sacheinlagegründung in eine GmbH umgewandelt, wobei auch ein Grundstück übertragen wird. Die stillen Reserven auf den übrigen Geschäftsaktiven betragen Fr. 400'000.-.

Buchwert Grundstück	Fr.	200'000.-
Anlagekosten Grundstück	Fr.	300'000.-
Verkehrswert Grundstück	Fr.	500'000.-

A.

2 Jahre nach der steuerneutralen Umwandlung veräussert der Inhaber 30% des Stammkapitals der GmbH zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis.

Einkommenssteuer:

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

übertragene unversteuerte stille Reserven (ohne Grundstück)	Fr.	400'000.-
wiedereingebrachte Abschreibungen (Anlagekosten ./ Buchwert)	Fr.	100'000.-
	Fr.	500'000.-

veräusserte Beteiligungsquote 30%

steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 150'000.-

Grundstückgewinnsteuer:

Im Nachsteuerverfahren der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn:

Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung	Fr.	500'000.-
Anlagekosten im Zeitpunkt der Umwandlung	./ Fr.	300'000.-
übertragene stille Reserven (Wertzuwachsgeinn)	Fr.	200'000.-

veräusserte Beteiligungsquote 30%

steuerbarer Grundstückgewinn Fr. 60'000.-

Der Steuersatz der Grundstückgewinnsteuer bestimmt sich nach dem im Nachsteuerverfahren steuerbaren Grundstückgewinn.

B.

3 Jahre nach der steuerneutralen Umwandlung veräussert der Inhaber weitere 20% des Stammkapitals der GmbH zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis.

Einkommenssteuer:

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

übertragene unversteuerte stille Reserven (ohne Grundstück)	Fr.	400'000.-
wiedereingebrachte Abschreibungen (Anlagekosten ./ Buchwert)	Fr.	100'000.-
	Fr.	<u>500'000.-</u>
veräusserte Beteiligungsquote		50%
steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	Fr.	250'000.-

Grundstückgewinnsteuer:

Im Nachsteuerverfahren der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn:

Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung	Fr.	500'000.-
Anlagekosten im Zeitpunkt der Umwandlung	./ Fr.	300'000.-
übertragene stille Reserven (Wertzuwachsgeinn)	Fr.	<u>200'000.-</u>
veräusserte Beteiligungsquote		50%
steuerbarer Grundstückgewinn	Fr.	100'000.-

Der im Nachsteuerverfahren steuerbare Grundstückgewinn bestimmt sich nach der gesamten vom Inhaber während der Sperrfrist veräusserten Beteiligungsquote. Die bereits erhobene Grundstückgewinnsteuer wird angerechnet.