

# Merkblatt des kantonalen Steueramtes zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer

(vom 21. März 2023)

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

Stand 1. März 2023

## I. Gesetzliche Grundlagen

«§ 221. Als Aufwendungen sind anrechenbar:

<sup>1</sup> ...

<sup>2</sup> 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.»

«§ 224. <sup>1</sup> ...

<sup>2</sup> ...

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

«§ 224 a. <sup>1</sup> Schliesst das Geschäftsjahr, in dem ein Grundstücksgewinn 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 Grundstücksgewinn abgezogen werden.

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

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

<sup>4</sup> Die Finanzdirektion kann zur Koordinierung der Veranlagung der Einkommens- und Gewinnsteuer und der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Vorschriften erlassen.»

## II. Gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel

### 1. Natürliche Personen

Bei natürlichen Personen liegt (gewerbsmässiger) Liegenschaftenshandel vor, wenn An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit getätigt werden, sondern wenn dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung erfolgt (BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010). Erforderlich ist eine Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird.

Vom gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel abzugrenzen ist jedoch die gewerbsmässige Liegenschaftenverwaltung, bei welcher vorhandenes Vermögen in Form von Grundstücken über die private Vermögensverwaltung hinaus gewerbsmässig (professionell) verwaltet wird.

## 2. Juristische Personen

Eine Immobiliengesellschaft zeichnet sich dadurch aus, dass sie ausschliesslich oder zumindest überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage bezweckt, wobei dies durch Erwerb, Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen kann. Nicht jede Immobiliengesellschaft ist eine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin. Keine solche liegt im Fall einer Immobilienverwaltungs- bzw. Immobilienanlagegesellschaft vor, deren überwiegender Zweck und effektive Tätigkeit darin besteht, Grundstücke als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage einzusetzen. Die gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin bezweckt dagegen, Grundstücke in einem quantitativ und qualitativ erheblichen (nicht aber zwingend überwiegenden) Ausmass als Handelsware zu verwenden, sie also grundsätzlich im Umlaufvermögen zu halten und mit den Grundstücken Handel zu treiben. Es kann sich dabei auch um einen Nebenzweck handeln. Die buchhalterische Erfassung der Liegenschaften im Anlagevermögen steht einer Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin nicht generell entgegen.

Werden bei Immobilienverwaltungsgesellschaften, institutionellen Anlegern (z.B. Pensionskassen) oder Versicherungen, deren Grundbesitz der Vermögensanlage dient, aufgrund einer Portfolioumschichtung mehrere Liegenschaften gemeinsam auf den Markt gebracht, qualifiziert dies grundsätzlich nicht als eine Händlertätigkeit (VGr, 14. Dezember 2005, SB.2005.00070).

## III. Aufwendungen des Liegenschaftenhändlers nach § 221 Abs. 2 StG

Handelt es sich bei der veräussernden Person um eine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin, so kann sie die gesamten Aufwendungen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung eines Grundstücks zusammenhängen, geltend machen. Abzugsfähig sind alle Aufwendungen, die der Liegenschaftenhändlerin im Hinblick auf die Erzielung des fraglichen Gewinns erwachsen.

Der Abzug setzt voraus, dass die betreffenden Aufwendungen nicht bereits bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer abgezogen worden sind. Dieser Nachweis setzt i.d.R. für jedes Grundstück eine detaillierte Aufstellung mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, die bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Abschreibungen voraus. Diese Aufstellungen sind den Staatssteuererklärungen beizulegen und bilden Bestandteil der Einschätzung der betreffenden Steuerperioden. Der Verzicht muss vor Rechtskraft der entsprechenden Staatssteuereinschätzung erfolgen. Abschreibungen auf aktivierten Aufwendungen können nicht über das Institut der wiedereingebrachten Abschreibungen rückgängig gemacht werden.

Als steuermindernde Tatsachen sind die anrechenbaren Aufwendungen von der hierfür beweispflichteten steuerpflichtigen Person geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen.

Abzugsfähige Aufwendungen sind insbesondere:

- Landkreditzinsen, Hypothekarzinsen und andere Schuldzinsen, soweit ein Zusammenhang mit der Liegenschaft besteht; Schuldzinsen, denen wirtschaftlich der Charakter von Eigenkapitalzinsen zukommt, gelten nicht als weitere Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 2 StG;
- werterhaltende Aufwendungen, Liegenschaftsunterhaltskosten;
- Verwaltungs- und Vertriebsaufwand;

- Kaufs- und Verkaufsbemühungen;
- das übliche Mass übersteigende Mäklerprovisionen, soweit geschäftsmässig begründet;
- natürliche Personen: AHV-Beiträge für die Veräusserung des Grundstücks;
- juristische Personen: mit der Liegenschaft zusammenhängende Steuern wie Grundstückgewinnsteuer oder anteilige direkte Bundessteuer.

Übt die Liegenschaftenhändlerin sowohl eine Händlertätigkeit wie auch eine Immobilienverwaltungstätigkeit aus, kann § 221 Abs. 2 StG nur auf jene Grundstücke angewendet werden, die der Handelstätigkeit dienen.

## IV. Abzugsfähigkeit weiterer Aufwendungen

### 1. Händlerpauschale

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat beim Grundstückhändler mit (Wohn-)Sitz ausserhalb des Kantons des veräusserten Grundstücks der Grundstückskanton einen Anteil der Gemeinkosten zu übernehmen, die dem Grundstückhändler anlässlich der Veräusserung eines Grundstücks erwachsen (BGr, 20. September 2019, 2C\_152/2019; 25. August 2015, 2C\_817/2014). Der Anspruch auf Berücksichtigung des Gemeinkostenanteils folgt aus dem Gebot der gerechten Ausscheidung im interkantonalen Verhältnis und ergibt sich nicht aus § 221 Abs. 2 StG, womit die Händlerpauschale dem innerkantonalen Liegenschaftenhändler nicht zusteht. Im Sinn einer Faustregel wird den allgemeinen Unkosten mit einer Pauschale von 5% des Veräusserungserlöses Rechnung getragen, soweit die Veräusserung in Form einer zivilrechtlichen Handänderung erfolgt. Bei Generalbauunternehmen, welche selbst überbaute Grundstücke veräussern, wird die (Grundstück-)Händlerpauschale auf 8% der Bausumme erhöht.

Bestehen hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Pauschale den auf das Liegenschaftsgeschäft entfallenden Teil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen falsch bemisst, kann vom üblichen Satz nach oben oder unten abgewichen werden. Ein niedriger Satz von 1% ist gerechtfertigt, wenn Mäklerprovisionen und Dienstleistungshonorare an Dritte in Abzug gebracht werden (BGr, 4. April 2011, 2C\_689/2010). Eine Reduktion der Pauschale kann ebenfalls angebracht sein, wenn sich der Wertzuwachsgegninn bezogen auf den Verkaufspreis als relativ gering erweist (BGr, 2. Mai 2014, 2C\_404/2013, E. 4.2.2).

Den Grundstückskanton trifft keine Pflicht zur Übernahme von Gemeinkosten, die über die Pauschale hinausgehen. Beim Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer wird in der interkantonalen Ausscheidung – unabhängig davon, ob eine Betriebsstätte besteht – sowohl der Wertzuwachsgegninn wie auch die durch die Händlerpauschale berücksichtigten Gemeinkosten dem Grundstückskanton objektmässig zugewiesen (BGr, 20. September 2019, 2C\_152/2019).

### 2. Veräusserungsverluste auf Grundstücken

Bei einer parzellenweisen Veräusserung eines Grundstücks können nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks bei den mit Gewinn veräusserten Parzellen die Verluste aus der Veräusserung der anderen Parzellen anteilmässig angerechnet werden (Verluste aus Teilveräusserung nach § 224 Abs. 3 StG). Diese Anrechnung von Verlusten erfolgt grundsätzlich vor der Verrechnung mit weiteren (Geschäfts-)Verlusten. Sofern die Gewinne aus den veräusserten Parzellen bereits in vorgängigen Steuerperioden (teilweise) mit weiteren (Geschäfts-)Verlusten verrechnet wurden, erfolgt die Anrechnung der Parzellenverluste auf den verbleibenden Parzellengewinnen.

Bei einer Gesamtveräusserung von Grundstücken nach § 223 StG erfolgt die Verlustverrechnung im Rahmen der Bestimmung des Gesamtgewinns als Summe der nach dem Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung berechneten Teilgewinne bzw. -verluste. Die Gesamtsteuer auf

dem Gesamtgewinn wird im Verhältnis der Teilgewinne aufgeteilt. Diese Anrechnung von Verlusten erfolgt grundsätzlich vor der Verrechnung mit weiteren (Geschäfts-)Verlusten.

Ein allfälliger Gesamtverlust aus einer Teilveräusserung oder einer Gesamtveräusserung sowie Verluste aus anderen Liegenschaftenverkäufen werden für die Verrechnung mit Wertzuwachsgegewinnen wie übrige Geschäftsverluste behandelt, wobei es sich um echte Verluste handeln muss (vgl. IV.3).

### 3. Geschäftsverluste

Nach § 224a StG können auf Antrag des Steuerpflichtigen Geschäftsverluste mit dem Wertzuwachsgegewinn verrechnet werden. Im Falle eines Antrags um Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer wird der Gemeinde von der zuständigen Abteilung des kantonalen Steueramtes der zur Verrechnung zu bringende Verlust bzw. der beststeuerbare Wertzuwachsgegewinn mitgeteilt (vgl. ZStB Nr. 221.1 Rz. 58 ff.). Eine Verrechnung von inner- oder ausserkantonalen Geschäftsverlusten erfolgt grundsätzlich zuerst bei der Einkommens- und Gewinnsteuer. Verluste aus anderen Liegenschaftenverkäufen werden wie übrige Geschäftsverluste behandelt, wobei es sich um echte Verluste (d.h. ohne Anrechnung eines Verkehrswertes vor 20 Jahren als Ersatzwert) handeln muss. Der nach Verlustübernahme verbleibende im Kanton Zürich insgesamt beststeuerbare Wertzuwachsgegewinn wird auf die Liegenschaften im Verhältnis der jeweiligen Grundstückgewinne gemäss Veranlagung der Gemeinden verteilt.

Interkantonale Steuerauscheidung bzw. Verlustverrechnung für Grundstücke von Liegenschaftenhändlern:

- Wertzuwachsgegewinne, anrechenbare Aufwendungen, Händlerpauschale: objektmässig
- Buchgegewinne: objektmässig (Betriebsliegenschaften: quotale)
- Bruttoertrag, Unterhalt / Verwaltung, Abschreibungen: objektmässig (Betriebsliegenschaften: quotale)
- Schuldzinsen: nach Lage der Aktiven (Betriebsliegenschaften: quotale)

Eine Verrechnung der Verluste der laufenden Steuerperiode erfolgt grundsätzlich zuerst innerhalb des gleichen Kantons. Verlustüberschüsse aus den Kantonen werden zuerst anteilmässig von den quotalen Gegewinnen, dann vom Hauptsteuerdomizil und danach anteilmässig von den Betriebsstättekantonen mit Gegewinnüberschüssen und nachfolgend von den übrigen Kantonen mit Gegewinnüberschüssen übernommen (vgl. KS 27 der SSK vom 15. März 2007, 3.2.1, 3.2.2; BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_1039/2020, E. 4).

Vorjahresverluste werden zuerst mit quotalen Gegewinnen verrechnet. Der verbleibende Teil wird zuerst vom Hauptsteuerdomizil und danach anteilmässig von den Betriebsstättekantonen mit Gegewinnüberschüssen und nachfolgend von den übrigen Kantonen mit Gegewinnüberschüssen übernommen.

## V. Schlussbestimmungen

Dieses Merkblatt ersetzt das bisherige Merkblatt des kantonalen Steueramtes zum Abzug besonderer Aufwendungen des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers bei der Grundstückgewinnsteuer vom 9. März 2006 mit sofortiger Wirkung.

Zürich, den 21. März 2023

Kantonales Steueramt Zürich

Die Chefin:

Marina Züger