Kanton Zug

Steuerbuch

Steuerbuch

Inhalt

9.2	Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel	3
9.2.1	Grundsätzliches zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel	3
9.2.2	Indizien für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel	3
9.2.2.1	Häufigkeit der Transaktionen	3
9.2.2.2	Kurze Besitzesdauer	3
9.2.2.3	Inanspruchnahme von Fremdmitteln	3
9.2.2.4	Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen	4
9.2.2.5	Spezielle Fachkenntnisse	4
9.2.2.6	Planmässiges Vorgehen	4
9.2.2.7	Gewinnerhöhende Tätigkeiten des Steuerpflichtigen	4
9.2.2.8	Wiederverwendung des Verkaufserlöses zum Erwerb von Grundstücken	5
9.2.2.9	Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einfachen Gesellschaft	5
9.2.3	Umstände des Einzelfalles	5

9.2 Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel

9.2.1 Grundsätzliches zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel

Zum Begriff des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels besteht eine langjährige, wiederholt bestätigte Praxis des Bundesgerichtes.

Gewerbsmässigkeit des Liegenschaftenhandels ist nach der Rechtsprechung anzunehmen, wenn der Handel mit Liegenschaften über den Rahmen einer ordentlichen Vermögensverwaltung hinausgeht und in der Absicht erfolgt, mit dem planmässigen An- und Verkauf von Grundstücken einen Verdienst zu erzielen.

Eine Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Liegenschaftenhandel hauptberuflich oder im engen Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit nebenberuflich ausübt. Eine Erwerbstätigkeit kann aber auch im nur gelegentlichen oder vereinzelten Kauf und Verkauf von Grundstücken erblickt werden, sofern sich der Steuerpflichtige bemüht, wie ein nebenberuflich Selbständigerwerbender, die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen (Quasi-Liegenschaftenhändler).

Ob beim Verkauf von Liegenschaften steuerbares Einkommen erzielt wird oder nicht, hängt vom Vorliegen subjektiver als auch objektiver Tatbestandselemente ab. Ob Gewerbsmässigkeit vorliegt, ist oft recht schwierig zu beurteilen.

9.2.2 Indizien für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel

Auf Grund der massgebenden Bundesgerichtsentscheide wird im Kanton Zug der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel nach folgenden Kriterien beurteilt:

- Häufigkeit der Transaktionen
- Kurze Besitzesdauer
- Inanspruchnahme von Fremdmitteln
- Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit
- Spezielle Kenntnisse
- Planmässigkeit oder Systematik des Vorgehens
- Gewinnerhöhende Tätigkeiten des Steuerpflichtigen
- Wiederverwendung des Verkaufserlöses
- Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einfachen Gesellschaft

9.2.2.1 Häufigkeit der Transaktionen

Auch im vereinzelten Kauf und Verkauf von Liegenschaften kann eine Erwerbstätigkeit erblickt werden, wenn sich der Steuerpflichtige bemüht, in der Art und Weise eines nebenberuflich Selbständigerwerbenden die Entwicklung des Liegenschaftenmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen.

Für die Beurteilung der Häufigkeit von An- und Verkäufen sind auch abgeschlossene Geschäfte zu berücksichtigen, die ausserhalb einer Berechnungsperiode liegen. Besonders im Liegenschaftenhandel kommt es vor, dass der Händler Grundstücke über Jahre hinaus behält, bis er sie mit Gewinn verkaufen kann. Die Zeit, die zwischen einzelnen Handlungsabläufen verstreicht, spielt keine wesentliche Rolle. Wäre die Steuer nur geschuldet, wenn eine bestimmte Besitzdauer überschritten wird, hätte es der Händler in der Hand, durch Zuwarten Berufseinkünfte der Besteuerung zu entziehen.

9.2.2.2 Kurze Besitzesdauer

Eine kurze Besitzesdauer von Grundstücken (1 - 5 Jahre) weist häufig auf eine Handelstätigkeit des Pflichtigen hin, insbesondere wenn sie mit einer grösseren Anzahl von Geschäften verbunden ist.

9.2.2.3 Inanspruchnahme von Fremdmitteln

Der Einsatz fremder Mittel ist nicht nur für den Handel mit Liegenschaften kennzeichnend. Auch private Grundstückkäufe werden kaum je ohne Inanspruchnahme von Krediten abgewickelt.

Werden für den Handel bestimmte Liegenschaften aber höher belastet als private Liegenschaften, spricht dies für ein eigentliches Unternehmerrisiko, insbesondere wenn Fremdmittel zum Erwerb ertragsloser Grundstücke aufgenommen werden, sodass eine Rendite nur aus dem gewinnbringenden Verkauf erzielt werden kann. Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 27.10.1978 (ASA Bd. 49 S. 127) das fast vollständige Fehlen eigener Mittel als grosses Unternehmerrisiko für ein Bauvorhaben eingestuft und auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel entschieden.

9.2.2.4 Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen

Die Gewerbsmässigkeit des Liegenschaftenhandels kann sich auch aus dem Zusammenhang mit der selbständigen Berufstätigkeit (direkt oder indirekt) des Steuerpflichtigen ergeben, etwa als Architekt, Baumeister oder Inhaber eines Maler- und Gipsergeschäftes aber auch als Geschäftsführer oder Teilhaber einer Aktiengesellschaft, sofern im Baugewerbe tätig. Die Veräusserung von Liegenschaften, die vom Pflichtigen im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit planmässig erworben wurden, löst - auch Jahre nach der Aufgabe der hauptberuflich ausgeübten Tätigkeit - die Steuerpflicht nach Art. 18 Abs. 1 DBG aus, wenn nicht bereits früher das gesamte Grundeigentum oder einzelne Teile davon ins Privatvermögen überführt worden sind.

Ein Grundstück erfüllt eine betriebliche Funktion und gehört deshalb zum Geschäftsvermögen, wenn es vom Steuerpflichtigen in der Absicht erworben worden ist, damit seine eigene unternehmerische Tätigkeit, vorab durch Arbeitsbeschaffung (Architekturarbeiten, Überbauung oder Erwerb einer oder mehrerer Eigentumswohnungen) zu fördern.

Gibt der Steuerpflichtige seine Haupterwerbstätigkeit auf, sind grundsätzlich alle Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen zu überführen. Liegenschaften, welche zu einem späteren Zeitpunkt zur Veräusserung vorgesehen sind, bleiben im Geschäftsvermögen. Der Steuerpflichtige hat für solche Liegenschaften einen Revers zu unterschreiben. Unterbleibt auf den Zeitpunkt der Erwerbsaufgabe eine vollständige Abrechnung über die stillen Reserven oder die Unterzeichnung eines Revers kann diese nach der rechtskräftigen Veranlagung nicht nachgeholt werden.

9.2.2.5 Spezielle Fachkenntnisse

Spezielle Fachkenntnisse sind immer anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige im Baugewerbe tätig ist. Über spezielle Fachkenntnisse im Immobiliengeschäft können beispielsweise auch Treuhänder, Bankfachleute, Rechtsanwälte und Notare verfügen.

9.2.2.6 Planmässiges Vorgehen

Planmässig mit Liegenschaften handelt, wer Grundstücke kauft, diese allenfalls erschliesst, parzelliert und überbaut, und sie dann verkauft.

Keine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit übt dagegen der Pflichtige aus, der einen Grundstückgewinn bloss in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt.

9.2.2.7 Gewinnerhöhende Tätigkeiten des Steuerpflichtigen

Die Erschliessung und Überbauung einer Liegenschaft weist auf eine gewerbsmässige Tätigkeit auch dann hin, wenn der Pflichtige nicht unmittelbar selber tätig wird sondern für die Planung und Ausführung Fachleute des Liegenschaftenhandels und Baugewerbes beizieht.
Einkommen aus Erwerbstätigkeit liegt auch vor, wenn ein Steuerpflichtiger Land erwirbt, dieses erschliesst und parzelliert und die Parzellen anschliessend veräussert.

Kein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt hingegen vor, wenn der Steuerpflichtige ererbtes Land, oder Land, welches dem Privatvermögen zugeordnet wurde, lediglich parzelliert und veräussert.

Eigenleistungen, die vom Steuerpflichtigen im Geschäftsbetrieb erbracht werden, sind zu aktivieren, wenn

es sich um Wertvermehrungen handelt.

Bei Privatpersonen werden Eigenleistungen nicht besteuert solange das Haus zur Selbstnutzung dient. Werden bei der Veräusserung der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer Eigenleistungen als Anlagekosten (Wertvermehrende Aufwendungen) geltend gemacht, wird damit gleichzeitig Einkommen realisiert und ist zu versteuern.

9.2.2.8 Wiederverwendung des Verkaufserlöses zum Erwerb von Grundstücken

Die Gewerbsmässigkeit des Liegenschaftenhandels hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob Verkäufe durch Zukäufe kompensiert werden. Andererseits führt die Wiederanlage des Verkaufserlöses in andere Liegenschaften zu einer Häufung der Geschäfte dieser Art, was auf eine Handelstätigkeit hinweist.

9.2.2.9 Beteiligung an einer Personengesellschaft oder einfachen Gesellschaft

Die gewinnbringende Veräusserung des Grundstückes, das im Eigentum einer einfachen Gesellschaft gestanden hat und die planmässig darauf ausgegangen ist, dieses zu erschliessen und zu überbauen, stellt ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels dar. Ein Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen und seiner Beteiligung an der einfachen Gesellschaft ist nicht erforderlich. Ein Steuerpflichtiger hat sich dabei den Umstand anrechnen zu lassen, dass bei einem anderen Mitglied der einfachen Gesellschaft direkt oder indirekt ein solcher Zusammenhang zu dessen beruflicher Tätigkeit besteht.

Liegt ein solcher Zusammenhang vor, ist der Gewinn der einfachen Gesellschaft als das Ergebnis einer selbständigen Erwerbstätigkeit zu betrachten. Dies selbst dann, wenn die einfache Gesellschaft ihren vorgesehenen Zweck (Gewinn aus Überbauung) nicht erreicht hat, der erzielte Gewinn einzig auf die Steigerung der Bodenpreise zurückzuführen ist und die Gesellschaft lediglich einen Verkauf getätigt hat.

9.2.3 Umstände des Einzelfalles

In seiner Rechtsprechung zum Liegenschaftenhandel hat das Bundesgericht die Gewichtung der Indizien stets dem Einzelfall vorbehalten, was letztlich zu einer ausgeprägten, kasuistischen Praxis geführt hat. Die Richtung ist dennoch klar und geht dahin, auch im nur gelegentlichen oder vereinzelten Kauf und Verkauf von Liegenschaften eine Erwerbstätigkeit zu erblicken. In der Regel ergibt sich daher aus der mehrfachen Wiederholung und Planmässigkeit der Geschäfte deren Gewerbsmässigkeit. Ein gewichtiges Indiz stellt auch der enge Zusammenhang mit der (haupt-) beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen dar, wie er etwa bei Architekten und Bauunternehmern, aber auch Rechtsanwälten und Notaren besteht.
Ob der Steuerpflichtige ein Grundstück bereits mit Absicht einer gewinnbringenden Veräusserung erworben hat, soll nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr massgeblich sein. Auch ein erst später gefasster Entschluss genügt, wenn das Vorgehen des Steuerpflichtigen insgesamt auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen lässt.