

Werkhofstrasse 29c
4509 Solothurn
Telefon 032 627 87 02
Telefax 032 627 87 00
steueramt.so@fd.ch

Steuerpraxis 2006 Nr. 5

Grundstückgewinnsteuer: Wirtschaftliche Handänderungen im Zusammenhang mit Immobiliengesellschaften

1. Steuerpflicht

Gemäss § 48 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer

- Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens
- Gewinne aus der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs (nur Wertzuwachs),
- Gewinne aus dem Handel mit Grundstücken, wenn der Verkäufer (natürliche Person) mit Liegenschaften handelt und keinen Wohnsitz im Kanton Solothurn hat,
- von juristischen Personen, die sonst von der Steuerpflicht befreit sind (vor allem gemeinnützige Vereine und Stiftungen sowie Pensionskassen).

Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet (§ 49 Abs. 1 StG). Als Veräusserung gelten auch Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (§ 49 Abs. 2 lit. a StG). Als solche gelten nach § 29 VV StG insbesondere die in § 206 StG genannten steuerbaren Handänderungen, darunter namentlich die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften (§ 206 Abs. 1 lit. d StG).

Nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens sowie Grundstücksgewinne von steuerpflichtigen juristischen Personen. Diese Gewinne werden mit der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer erfasst (§§ 24 Abs. 1 und 91 Abs. 1 StG). Das gilt auch für Holding-, Domicil- und Verwaltungsgesellschaften (§§ 99 Abs. 2 und 100 Abs. 1 lit. b StG). Wenn Personenunternehmen oder juristische Personen Beteiligungsrechte an Immobiliengesellschaften veräussern, unterliegen die Gewinne ebenfalls der Einkommens- oder Gewinnsteuer und nicht der Grundstückgewinnsteuer. Bei juristischen Personen wird, wenn die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, der Beteiligungsabzug gewährt.

2. Begriffsumschreibungen

2.1. Immobiliengesellschaft

Als **Immobiliengesellschaft** gilt eine juristische Person, deren ausschliesslicher oder vorwiegender **Zweck** es ist, **Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern** (BGE 104 I a 253 = ASA 48, 644). Sofern sich der statutarische Zweck nicht darauf beschränkt, sondern auch einen betrieblichen oder gewerblichen Zweck (Produktion, Handel, Dienstleistung usw.) nennt, ist auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit abzustellen. Eine Immobiliengesellschaft liegt dann vor, wenn die Gesellschaft keine oder eine bloss unbedeutende betriebliche Tätigkeit entfaltet, sich der Rohertrag zur Hauptsache aus Erträgen des unbeweglichen Vermögens zusammensetzt und auch die Aktiven zur Hauptsache aus Grundbesitz bestehen (KSGE 1986 Nr. 23). Entscheidend ist, wie sich die Gesellschaft bis zur Übertragung der Aktien oder Stammanteile verhalten hat, nicht die zukünftige Tätigkeit (KSGE vom 1. 3. 1999 i.S. A. und vom 12. 3. 2001 i.S. J.). Die Immobiliengesellschaft bildet nur das Medium, über das der beherrschende Aktionär als dahinter stehender wahrer Eigentümer die Herrschaftsrechte über die Grundstücke der Gesellschaft ausübt (KSGE 2003 Nr. 1 Erw. 3, mit Hinweis auf Peter Jäggi, Die Immobilien-Aktiengesellschaft, in Privatrecht und Staat, 1976, S. 271). Der Immobiliengesellschaft gleichgestellt ist eine **Holdinggesellschaft**, deren Aktiven aus Grundstücken und Beteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen (BGE 103 Ia 159). Das gilt nicht mehr, wenn die Holdinggesellschaft zusätzlich an Gesellschaften mit betrieblichen Tätigkeiten beteiligt ist und diese Beteiligungen nach dem Gesamtbild von Bedeutung und nicht bloss nebensächlich sind.

Ausführlicher, insbesondere zur Abgrenzung der Immobiliengesellschaft von der Betriebsgesellschaft, siehe Merkblatt M 206.1.d.

2.2. Wirtschaftliche Handänderung

Eine wirtschaftliche Handänderung an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken tritt ein, wenn die **Mehrheit der Beteiligungsrechte** veräussert wird. Massgebend ist die Mehrheit der **Stimmrechte** (nicht des nominellen Kapitals). Eine steuerbare Veräusserung liegt auch vor, wenn mehrere gemeinsam handelnde Minderheitsbeteiligte, die zusammen über eine Mehrheit der Stimmrechte verfügen, zusammenwirken und ihre Beteiligungen an die gleiche Person oder an mehrere ebenfalls zusammenwirkende Personen übertragen (BGE 103 Ia 159; Urteil KSG vom 2. 4. 1990 = Steuerpraxis 1990 Nr. 14). Erforderlich ist die Übertragung der Mehrheit; das ist nicht der Fall, wenn ein Aktionär, der bisher mit 40 % beteiligt war, von einem andern Aktionär weitere 20 % der Aktien zuerwirbt. Es liegt keine wirtschaftliche Handänderung vor (KRKE 1983 Nr. 29).

3. Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinnes

Grundstückgewinn ist die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (§ 53 Abs. 1 StG). Zu berechnen ist der auf dem Grundstück oder den Grundstücken der Gesellschaft erzielte Gewinn, nicht der Kapitalgewinn auf den veräusserten Aktien. Er entspricht dem durch den Aktienverkauf realisierten Mehrwert der Liegenschaft(en), d.h. der Differenz zwischen dem Verkehrswert beim Aktienverkauf und jenem beim Aktienerwerb. Hat die Gesellschaft das Grundstück seit dem Erwerb der Beteiligungsmehrheit durch den heutigen Verkäufer erstanden, kann nur der seit dem Kauf des Grundstücks entstandene Mehrwert besteuert werden. Der Gewinn wird am Ort des Grundstücks besteuert; das gilt sowohl innerkantonal (Steueranteil der Einwohner- und

ev. Kirchgemeinde) als auch im interkantonalen Verhältnis (vgl. dazu Höhn/Mäusli, Interkantona-
les Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000, S. 219 ff.). Auch im internationalen Verhältnis kann der
Gewinn aus der Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften am Ort der ge-
legenen Sache besteuert werden (Art. 13 Abs. 4 OECD-Musterabkommen). Diese Bestimmung ist
in einigen Doppelbesteuerungsabkommen ausdrücklich enthalten (z.B. Art. 15 Abs. 2 DBA-F), in
andern ergibt sie sich sinngemäss (z.B. je Art. 13 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 DBA-A, DBA-D und
DBA-I).

3.1. Erlös

Als Erlös gelten alle Leistungen des Erwerbers (§ 54 Abs. 1 StG). Neben dem Kaufpreis für die
Beteiligungsrechte gehören dazu alle Schulden der Gesellschaft (Hypothekarschulden, Darlehen,
Kreditoren sowie die Transitorischen Passiven), die der Erwerber wirtschaftlich zusammen mit
der Beteiligungsmehrheit übernimmt (Verwaltungsgericht ZH, RB 1976 Nr. 83 und 1970 Nr. 54;
BGE 85 I 91 = ASA 28 S. 302 ff., insb. S. 311; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmoni-
sierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 5 und 8 zu § 220 StG/ZH). Vom Gesamterlös abzu-
ziehen ist der Preisanteil, der auf die nicht-liegenschaftliche Werte entfällt (flüssige Mittel,
Wertschriften, Debitoren, Mobilien usw. der Gesellschaft). Massgebend ist der Wert gemäss Bi-
lanz der Gesellschaft im Zeitpunkt der Veräusserung. Stille Reserven sind zu berücksichtigen. Der
Erlös für die übertragenen Liegenschaften wird demnach wie folgt ermittelt (siehe auch

Beispiel 1):

Kaufpreis für die Beteiligungsrechte	
+ Fremdkapital der Gesellschaft	
- Wert der nicht-liegenschaftlichen Aktiven	
= Erlös der Liegenschaften	

Sofern die Gesellschaft Eigentümerin mehrerer Liegenschaften ist, muss der Gesamterlös auf die
einzelnen Grundstücke aufgeteilt werden, da der Gewinn auf jedem einzelnen Grundstück für
sich besteuert wird (§ 49 Abs. 1 StG). Die Aufteilung ist auf der Basis der Verkehrswerte vorzu-
nehmen (**Beispiel 2** und **Beispiel 3**). Eine Zusammenrechnung der Gewinne erfolgt hingegen,
wenn die gemeinsam veräusserten Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden (§ 53 Abs. 4
StG), beispielsweise mehrere Grundstücke eines Gewerbes oder sämtliche Stockwerkeinheiten
eines Mehrfamilienhauses (**Beispiel 4**). Auf den Verkehrswert ist auch abzustellen, wenn eine
Ausscheidung zwischen liegenschaftlichen und nicht-liegenschaftlichen Werten praktisch ausge-
schlossen ist (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 5 zu § 220 StG/ZH).

Veräussert der Gesellschafter nicht 100 % der Beteiligungsrechte, aber doch eine Mehrheitsbe-
teiligung, kann nur der anteilige Gewinn besteuert werden (anders bei der Handänderungs-
steuer, wo bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung die Steuer nach dem Wert des ge-
samten Grundstücks bemessen wird; KRKE 1983 Nr. 30). Dementsprechend sind das Fremdkapital
der Gesellschaft und der Wert der nicht-liegenschaftlichen Aktiven bei der Berechnung des Erlö-
ses im gleichen Verhältnis zu berücksichtigen (**Beispiel 4**). Denn auch die Schulden und die üb-
rigen Aktiven werden bloss anteilig übertragen. Massgebend ist der veräusserte Anteil am ge-
samten Grund- oder Stammkapital und nicht die bisherige Beteiligungsquote. Wenn also der
Aktionär, der bisher mit 80 % beteiligt war, eine 60 %-Beteiligung veräussert, sind Fremdkapital
und übrige Aktiven mit 60 % in die Berechnung des Erlöses einzubeziehen.

3.2. Anlagekosten

Die Anlagekosten der Liegenschaft bestehen aus

- dem Erwerbspreis (§ 55 Abs. 1 StG); dieser ist gleich zu berechnen wie der Erlös (Ziffer 3.1 oben), sofern die Gesellschaft beim Erwerb der Mehrheitsbeteiligung bereits Eigentümerin des Grundstücks war (**Beispiel 1**). Hat die Gesellschaft das Grundstück erst gekauft, nachdem der Gesellschafter die Mehrheitsbeteiligung erworben hatte, ist dieser Kaufpreis massgebend (**Beispiel 3**).
- dem Verkehrswert vor 30 Jahren, wenn der Gesellschafter die Mehrheitsbeteiligung vor mehr als 30 Jahren erworben hat und das Grundstück ebenfalls mindestens 30 Jahre im Eigentum der Gesellschaft war (§ 55 Abs. 4 StG; **Beispiel 3**);
- den wertvermehrenden Aufwendungen, welche die Gesellschaft während der massgebenden Besitzesdauer getätigt hat (§ 56 Abs. 1 lit. a und b StG; **Beispiel 1** und **Beispiel 3**).

Der massgebende Erwerbspreis besteht aus dem Kaufpreis für die gesamte nun veräusserte Mehrheitsbeteiligung, auch wenn sie durch schrittweisen Erwerb von Minderheitsbeteiligungen erworben wurde. Mit einzubeziehen ist auch der Kaufpreis für weitere Minderheitsbeteiligungen, nachdem der Gesellschafter bereits über die Mehrheit an der Immobiliengesellschaft verfügte (**Beispiel 4**). Wenn der Verkäufer der Mehrheitsbeteiligung im Zeitpunkt, in dem die Gesellschaft weitere Grundstücke zukaufte oder wertvermehrnde Aufwendungen tätigte, nicht alleiniger Gesellschafter war, können der Kaufpreis oder die Aufwendungen nur im Umfang seiner Beteiligungsquote (z.B. 75 %) angerechnet werden (**Beispiel 4**).

Sofern der Gesellschafter während der ganzen Besitzesdauer im gleichen Umfang an der Gesellschaft beteiligt war, können die Anlagekosten auch wie folgt berechnet werden:

Steuerlich massgebender Buchwert der Liegenschaft beim Verkauf der Beteiligung	
+ steuerlich zugelassene Abschreibungen	
– allfällige Aufwertungen, die nicht auf Wertvermehrungen zurück zu führen sind	
= Anlagekosten	

3.3. Besitzesdauer

Die Besitzesdauer beginnt mit dem Erwerb der Beteiligungsmehrheit. Hat der Steuerpflichtige die beherrschende Beteiligung über eine Immobiliengesellschaft sukzessive erworben, so stellt jener Zeitpunkt das Erwerbsdatum dar, an welchem er die Beteiligungsmehrheit erlangt hat (§ 57 Abs. 3 lit. b StG; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 24 zu § 219 StG/ZH; **Beispiel 4**). Hat aber die Gesellschaft Grundstücke zu einem späteren Zeitpunkt zuerworben, beginnt für diese die Besitzesdauer mit dem Kaufdatum zu laufen (**Beispiel 3**).

4. Vermeidung der doppelten Besteuerung

Verkauft eine Immobiliengesellschaft nach der wirtschaftlichen Handänderung die ihr gehörende Liegenschaft, unterliegt der Gewinn (Differenz zwischen Veräusserungspreis und steuerlichem Buchwert) der Gewinnsteuer. Damit wird der bereits mit der Grundstückgewinnsteuer besteuerte Gewinn ein zweites Mal steuerlich erfasst. Um die doppelte Besteuerung des gleichen Grundstückgewinns zu vermeiden, kann die Immobiliengesellschaft ihre Liegenschaften in der Steuerbilanz für die Staats- und Gemeindesteuer im Umfang des besteuerten Gewinns aufwerten und auf der Passivseite eine entsprechende versteuerte stille Reserve bilden. Der besteuerte

Gewinn ist der Reingewinn vor Besitzesdauerabzug. Denn dieser soll die Steuerbelastung bei längerer Besitzesdauer mildern und hat damit tarifliche Funktion (**Beispiel 5**). Für die direkte Bundessteuer ist die gewinnsteuerneutrale Aufwertung nicht zulässig, da hier der private Grundstücksgewinn des veräussernden Gesellschafters nicht besteuert wurde.

Schüttet die Immobiliengesellschaft nach dem Verkauf der Liegenschaft den Liegenschaftsgewinn ganz oder teilweise als Dividende aus, wird diese beim Gesellschafter als normaler Vermögensertrag besteuert (§ 26 Abs. 1 lit. b StG).

5. Verfahren

Immobiliengesellschaften sind – soweit ihren Organen bekannt – verpflichtet, auf der Steuererklärung anzugeben, ob und in welchem Umfang Aktien oder Stammanteile im vergangenen Geschäftsjahr die Hand gewechselt haben. Wenn die Abt. juristische Personen eine wirtschaftliche Handänderung feststellt, meldet sie diese sowohl der zuständigen Veranlagungsbehörde am Ort der Grundstücke (für die Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer) als auch der Gruppe Nebensteuern (für die Veranlagung der Handänderungssteuer). Die Veranlagungsbehörde berechnet den Grundstücksgewinn in Zusammenarbeit mit der Abt. juristische Personen und stellt dieser eine Kopie der Veranlagungsverfügung zu, damit sie die versteuerte stille Reserve berücksichtigen kann.

6. Beispiele

Die Beispiele sollen die vorne dargestellten Grundsätze veranschaulichen, weshalb sie stark vereinfacht sind. Insbesondere wird auf die Berücksichtigung von Aufwendungen (inkl. Handänderungssteuer) im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf der Grundstücke und Beteiligungen verzichtet.

6.1. Beispiel 1

A. Amrein hat 1980 sämtliche Aktien der Alpha AG zum Preis von Fr. 600'000.— gekauft. Damalige Bilanz (in Fr. 1'000):

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	50	100	Kreditoren
Wertschriften (Kurswert = 100)	100	800	Hypothek
Liegenschaft Aeschi	950	200	Aktienkapital
	1'100	1'100	

Die Alpha AG hat 1995 die Liegenschaft umgebaut und saniert. Die wertvermehrenden Aufwendungen von Fr. 500'000.— wurden aktiviert und seither abgeschrieben. Anfang 2006 verkauft A. Amrein die Alpha AG zum Preis von Fr. 1'800'000.—. Verkaufsbasis bildet die Bilanz per 31.12.2005:

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	250	200	Kreditoren
Wertschriften (Kurswert = 500)	300	1'000	Hypothek
Liegenschaft Aeschi	1'250	400	Reserven
		200	Aktienkapital
	1'800	1'800	

Der steuerbare Grundstücksgewinn von A. Amrein berechnet sich wie folgt:

Erlös

Verkaufspreis Aktien	1'800'000
+ übernommene Schulden	1'200'000
– nicht-liegenschaftliche Aktiven (Verkehrswert)	<u>– 750'000</u>
Erlös Liegenschaft 2006	<u>2'250'000</u>

Erwerbspreis

Kaufpreis Aktien	600'000
+ übernommene Schulden	900'000
– nicht-liegenschaftliche Aktiven (Verkehrswert)	<u>– 150'000</u>
Erwerbspreis Liegenschaft 1980	<u>1'350'000</u>

Grundstücksgewinn

Erlös	2'250'000
– Erwerbspreis 1980	– 1'350'000
– Wertvermehrende Aufwendungen 1995 *)	<u>– 500'000</u>
Reingewinn	400'000
Besitzesdauerabzug, 25 Jahre, 40 %	<u>– 160'000</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn	<u>240'000</u>

*) Die wertvermehrenden Aufwendungen sind zu berücksichtigen, ungeachtet in welchem Umfang die Gesellschaft sie aktiviert und wieder abgeschrieben hat..

6.2. Beispiel 2

B. Brunner hat sämtliche Aktien der Beta AG für Fr. 1'700'000.— an D. Durrer verkauft. Die Verkaufsverhandlungen wurden aufgrund der folgenden Bilanz der Beta AG geführt:

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	300	100	Kreditoren
Mobilien	100		
Liegenschaft Balsthal	600	3'000	Hypotheken
Liegenschaft Bellach	1'200		
Liegenschaft Biel/BE	1'400	500	Aktienkapital
	3'600	3'600	

Der Kanton Solothurn hat D. Durrer mit Handänderungssteuern von Fr. 66'000.— (2.2 % von Fr. 3'000'000.—) veranlagt, wobei die Liegenschaft in Balsthal mit Fr. 1'200'000.— und jene in Bellach mit Fr. 1'800'000.— bewertet wurde. Welches ist der Erlös für die einzelnen Liegenschaften?

Gesamterlös

Verkaufspreis Aktien	1'700'000
+ übernommene Schulden	3'100'000
– nicht-liegenschaftliche Aktiven (Verkehrswert)	<u>– 400'000</u>
Gesamterlös Liegenschaften	<u>4'400'000</u>

Die Veranlagung der Handänderungssteuer ergibt Hinweise auf die Verkehrswerte der Liegenschaften. Gestützt darauf ist der Gesamterlös wie folgt auf die verschiedenen Liegenschaften aufzuteilen:

Liegenschaft Balsthal	1'200'000
Liegenschaft Bellach	1'800'000
Liegenschaft Biel/BE	<u>1'400'000</u>
Gesamterlös Liegenschaften	<u>4'400'000</u>

Es erscheint nun eher unwahrscheinlich (ist aber nicht ausgeschlossen), dass ausschliesslich die solothurnischen Liegenschaften mit erheblichen stillen Reserven bilanziert sind, während auf der Liegenschaft in Biel/BE überhaupt keine stillen Reserven vorhanden sind. B. Brunner kann andere Verkehrswerte der einzelnen Liegenschaften geltend machen und nachweisen. Insbesondere muss er sich die Veranlagung für die Handänderungssteuer, bei der D. Durrer steuerpflichtig ist, nicht entgegen halten lassen. In diesem Fall ist eine andere Aufteilung des feststehenden Gesamterlöses – in Zusammenarbeit mit der zuständigen Veranlagungsbehörde des andern Kantons – zu prüfen.

6.3. Beispiel 3

G. Geller hat die Gamma AG 1970 von seinem Vater geerbt (100 %). Damals war die Gamma AG Eigentümerin einer Liegenschaft in Grenchen. 1985 hat sie in Gunzgen für Fr. 900'000.— ein kleines Mehrfamilienhaus zugekauft und dieses anschliessend umfassend saniert (Wertvermehrungen insgesamt Fr. 250'000.—). Zu Beginn des Jahres 2006 verkauft G. Geller die Aktien der Gamma AG für insgesamt 2.2 Mio. Franken. Bilanz der Gamma AG per 31.12.2005:

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	100	40	Kreditoren
Liegenschaft Grenchen	600	760	Hypotheken
Liegenschaft Gunzgen	800	400	Reserven
		300	Aktienkapital
	<u>1'500</u>	<u>1'500</u>	

Wie berechnet sich der steuerbare Grundstücksgewinn?

Gesamterlös

Verkaufspreis Aktien	2'200'000
+ übernommene Schulden	800'000
– nicht-liegenschaftliche Aktiven (Verkehrswert)	<u>– 100'000</u>
Gesamterlös Liegenschaften	<u>2'900'000</u>

Da sich sämtliche Liegenschaften im Kanton Solothurn befinden, ist für die Veranlagung der Handänderungssteuer keine Aufteilung des Erlöses oder Kaufpreises auf die einzelnen Liegenschaften notwendig. Die beiden Liegenschaften bilden keine wirtschaftliche Einheit und liegen ausserdem in verschiedenen Gemeinden, weshalb der Grundstücksgewinn für beide separat zu ermitteln ist. Für die Aufteilung des Gesamterlöses auf die beiden Grundstücke sind diese bewerten zu lassen. Die Schätzung ergibt für das Grundstück in Grenchen einen Verkehrswert von Fr. 1'500'000.— und für jenes in Gunzgen von Fr. 1'400'000.—.

Grundstücksgewinn Grenchen

Erlös	1'500'000
– Verkehrswert vor 30 Jahren (Annahme)	<u>– 600'000</u>
Reingewinn	900'000
Besitzesdauerabzug, 30 Jahre, 50 %	<u>– 450'000</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn	<u>450'000</u>

Grundstücksgewinn Gunzgen

Erlös	1'400'000
– Erwerbspreis 1985	– 900'000
– Wertvermehrende Aufwendungen	<u>– 250'000</u>
Reingewinn	250'000
Besitzesdauerabzug, 20 Jahre, 30 %	<u>– 75'000</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn	<u>175'000</u>

6.4. Beispiel 4

Die Epsilon AG wurde 1975 mit einem Aktienkapital von Fr. 500'000.— gegründet. Im Umfang von Fr. 200'000.— wurde das Kapital mit einer Sacheinlage von Bauland in Erlinsbach/SO liberriert. In den folgenden Jahren hat die Epsilon AG auf diesem Land in Etappen eine Wohnsiedlung realisiert. Diese wurde weitgehend mit Fremdkapital finanziert.

		<u>Baukosten</u>
1976	1. Bauetappe	670'000
1980	2. Bauetappe	800'000
1984	3. Bauetappe	870'000

E. Eicher hat im Laufe der Zeit eine Mehrheitsbeteiligung von 80 % an der Epsilon AG erworben:

		<u>Kaufpreis</u>
1978	125 Aktien	125'000
1979	75 Aktien	100'000
1982	150 Aktien	240'000
1985	50 Aktien	150'000
Total	400 Aktien	<u>675'000</u>

Die Epsilon AG hat die Überbauung in den vergangenen Jahren regelmässig unterhalten. Ende 2005 verkauft E. Eicher seine Beteiligung von 80 % an den anderen Aktionär F. Fischer, der bisher mit 20 % beteiligt war. Gestützt auf die nachstehende Bilanz per 31.10.2005 wurde ein Kaufpreis von Fr. 1'200'000.— vereinbart:

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	120	80	Kreditoren
Liegenschaft 1. Etappe	600	1'640	Hypotheken
Liegenschaft 2. Etappe	700		
Liegenschaft 3. Etappe	800	500	Aktienkapital
	<u>2'220</u>	<u>2'220</u>	

Hat E. Eicher Ende 2005 einen steuerbaren Grundstücksgewinn erzielt? Wenn ja, in welcher Höhe?

Erlös

Verkaufspreis 400 Aktien (80 %)	1'200'000
+ übernommene Schulden (80 % von 1'720'000)	1'376'000
– nicht-liegenschaftliche Aktiven (80 % von 120'000)	<u>– 96'000</u>
Erlös Liegenschaften (Anteil von 80 %)	<u>2'480'000</u>

Da E. Eicher nur 80 % des Aktienkapitals verkauft, überträgt er dem Erwerber mit diesem Geschäft ebenfalls nur 80 % der Gesellschaftsschulden und der übrigen, nicht-liegenschaftlichen Aktiven. Diese sind folglich anteilig in die Berechnung des Erlöses einzubeziehen. Das Gleiche gilt nachstehend für die Anlagekosten. Massgebend ist der Stand im Zeitpunkt, in dem E. Eicher die Beteiligungsmehrheit erlangt hat.

Anlagekosten

1978	Kaufpreis 125 Aktien	125'000	
1979	Kaufpreis 75 Aktien	100'000	
1982	Kaufpreis 150 Aktien (Erwerb Mehrheit)	240'000	
1985	Kaufpreis 50 Aktien	150'000	
	<u>Total Kaufpreis 400 Aktien (80 %)</u>	<u>615'000</u>	615'000
	+ übernommene Schulden (80 % bei Erwerb Mehrheit; = 80 % von 1'400'000) *)		1'120'000
	<u>– nicht-liegenschaftliche Aktiven (80 % von 40'000) *)</u>		<u>– 32'000</u>
	Total Erwerbspreis (Anteil 80 %)		1'703'000
1984	<u>Überbauung 3. Etappe (80 % von 870'000)</u>		<u>696'000</u>
	Total Anlagekosten für 80 %		<u>2'399'000</u>

*) Die Höhe der angenommenen Schulden und nicht-liegenschaftlichen Aktiven beruhen auf dem Umstand, dass die Überbauung bei sämtlichen Etappen grösstenteils fremdfinanziert wurde.

Steuerbarer Grundstücksgewinn

Da es sich um eine Gesamtüberbauung handelt, ist von einer wirtschaftlichen Einheit auszugehen. Es ist keine Aufteilung des Gewinnes auf einzelne Grundstücke vorzunehmen.

Erlös (80 %)	2'480'000
– Anlagekosten	<u>– 2'399'000</u>
Reingewinn	81'000
Besitzesdauerabzug, 1982 – 2005, 23 Jahre, 36 %	<u>– 29'160 *)</u>
Steuerbarer Grundstückgewinn	<u>51'840</u>

*) Die Besitzesdauer beginnt mit dem Erwerb der Beteiligungsmehrheit zu laufen.

6.5. Beispiel 5

Fortsetzung des Beispiels 4. E. Eicher hat aufgrund der wirtschaftlichen Handänderung einen Grundstückgewinn von Fr. 81'000.— (vor Besitzesdauerabzug) versteuert. In diesem Umfang wird in der Steuerbilanz (nur für die Staats- und Gemeindesteuer) der Epsilon AG eine versteuerte stille Reserve gebildet. Das ergibt die folgende **Steuerbilanz**:

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel, Debitoren	120	80	Kreditoren
Liegenschaft 1. Etappe	600	1'640	Hypotheken
Liegenschaft 2. Etappe	700		
Liegenschaft 3. Etappe	800	81	versteuerte stille Reserve
Aufwertung Liegenschaften	81	500	Aktienkapital
	<u>2'301</u>	<u>2'301</u>	

Ende 2006 verkauft die Epsilon AG ihre Liegenschaften für insgesamt Fr. 3'400'000.—. Es wird angenommen, dass sie die Verkaufsaufwendungen aus dem laufenden Ertrag seit der Übernahme der Aktienmehrheit durch F. Fischer decken kann und folglich die Bilanz bis zum Verkauf keine wesentliche Änderung erfährt.

Steuerbarer Gewinn Epsilon AG

Erlös	3'400'000
– Buchwert Liegenschaften inkl. Aufwertung	<u>– 2'181'000</u>
Steuerbarer Gewinn	<u>1'219'000</u>

Kontrollrechnung

Steuer auf Mehrwert Liegenschaften

Erlös		3'400'000	
– Anlagekosten:	Bauland	– 200'000	
	Baukosten 3 Etappen	<u>– 2'340'000</u>	
steuerbarer Mehrwert		860'000	
davon besteuert mit Grundstückgewinnsteuer		<u>– 81'000</u>	
verbleibender steuerbarer Mehrwert		779'000	779'000

Steuer auf wieder eingebrachten Abschreibungen

Anlagekosten inkl. Bauland		2'540'000	
– Buchwert Liegenschaften (ohne Aufwertung)		<u>– 2'100'000</u>	
wieder eingebrachte Abschreibungen		440'000	440'000
Total wie oben			<u>1'219'000</u>