



Steuerverwaltung des Kantons Bern

Gewerbmässiger Handel mit Grundstücken

Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG

Von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen sind a Gewinne aus Grundstückshandel nach Artikel 21 Absatz 4 bzw. nach Artikel 85 Absatz 4 StG, (...)

Einkommenssteuer: Art. 21 Abs. 4 StG

⁴ Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufs handelt, gehören vollumfänglich zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, sofern sie daran wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 Prozent des Erwerbspreises ausgeführt hat.

Gewinnsteuer: Art. 85 Abs. 4 StG

⁴ Gewinne und buchmässige Aufwertungen auf Grundstücken, mit denen eine juristische Person handelt, gehören vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn, sofern sie daran wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 Prozent des Erwerbspreises ausgeführt hat.

1 Allgemeines

Grundstücksveräusserungen sind unter folgenden **kumulativen Voraussetzungen** von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen und werden von der **Einkommens- oder Gewinnsteuer** erfasst, wenn

- die steuerpflichtige Person gewerbmässig mit Grundstücken handelt,
- das Grundstück im Rahmen der Handelstätigkeit der steuerpflichtigen Person gekauft und verkauft wurde (sog. Handelsobjekt),
- die steuerpflichtige Person wertvermehrnde Arbeiten nach Art. 142 StG am Grundstück ausgeführt hat oder hat ausführen lassen und
- die Kosten der wertvermehrnden Arbeiten (einschliesslich des Werts der gewerbmässig erbrachten Eigenleistungen) mindestens ein Viertel (25 %) des Erwerbspreises ausmachen.

Die einzelnen Voraussetzungen werden nachfolgend näher erläutert.

2 Gewerbmässiger Handel mit Grundstücken

Die Umschreibung der **Gewerbmässigkeit** nach Art. 18 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG), wonach planmässiges und auf Gewinnerzielung gerichtetes Handeln vorausgesetzt wird, deckt sich nicht mit den kantonalen Anforderungen. Im kantonalen Recht werden weitergehende Voraussetzungen verlangt.

Die steuerpflichtige Person muss das Erfordernis des gewerbmässigen Grundstückshandels (sog. Händlerqualität) erfüllen. Bei **Konsortialverhältnissen** (einfache Gesellschaften) hat jedes einzelne Mitglied diese Voraussetzung zu erfüllen. Die Händlertätigkeit einer beteiligten Person wirkt sich **nicht** auf die Qualifikation der anderen Personen aus (NStP 49 [1995] S. 24 ff.).

Gewerbmässig im Sinne des kantonalen Steuerrechts handelt insbesondere

- wer im Handelsregister als Grundstückshändlerin oder Grundstückshändler eingetragen ist, oder
- wer sich über den gewerbmässigen Grundstückshandel buchmässig ausweist.

Der Eintrag im Handelsregister allein genügt nicht. Vorausgesetzt wird, dass die **steuerpflichtige Person** auch tatsächlich mit Grundstücken Handel betreibt. Der Handel muss eine gewisse Regelmässigkeit aufweisen. Die Käufe und Verkäufe müssen den Rahmen der normalen Vermögensverwaltung bzw. des Gelegenheitsgeschäftes sprengen.

Die gesetzliche Regelung gilt vor allem für natürliche und juristische Personen, die regelmässig Grundstückshandel betreiben, insbesondere auch für Personen aus den Bereichen Architektur und Bauhandwerk, die gewerbmässig Bauten erstellen und verkaufen. Der Grundstückshandel kann haupt- oder nebenberuflich ausgeübt werden. Bei juristischen Personen gelten als Indizien insbesondere der in den Statuten umschriebene Gesellschaftszweck, wie auch der von der Gesellschaft während ihrer Geschäftstätigkeit erzielte betriebliche Erfolg aus Grundstückshandel.

3 Grundstück als Handelsobjekt

Die Gewinnrealisation muss auf einem Grundstück erfolgen, das nach seiner Zweckbestimmung, ein «Handelsobjekt» darstellt.

An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn die gewerbsmässig mit Grundstücken handelnde Person ein Grundstück veräussert, das zu ihrem Privatvermögen oder betrieblichen Anlagevermögen gehört. In diesen Fällen unterliegt das Veräusserungsobjekt der Grundstückgewinnsteuer.

4 Wertvermehrnde Arbeiten

4.1 Grundsatz

Die wertvermehrnden Arbeiten (wertvermehrnde Aufwendungen gemäss Art. 142 StG) müssen **vor** der **Veräusserung** und auf Rechnung der steuerpflichtigen Person **ausgeführt** worden sein. Die Verpflichtung zur Übernahme noch auszuführender, wertvermehrnder Arbeiten genügt nicht.

Für die Ausscheidung der wertvermehrnden Aufwendungen von Unterhaltsarbeiten gilt sinngemäss der Ausscheidungskatalog in der Wegleitung Grundstückgewinn.

4.2 Bauprojekte

Die Ausarbeitung eines **Bauprojektes** gilt erst dann als wertvermehrnde Arbeit, wenn sich die Arbeit körperlich in der Veränderung des Grundstückes resp. einer Baute äussert (NStP 41 [1987] S. 129 ff.). Vor diesem Zeitpunkt stellen derartige Aufwendungen keine liegenschaftlichen Werte dar. Als Zeitpunkt des Übergangs zum liegenschaftlichen Wert (Grundstücksbestandteil) gilt der Baubeginn.

4.3 Verkauf schlüsselfertiger Bauten

Eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach nur ausgeführte, wertvermehrnde Arbeiten steuerlich berücksichtigt werden können, bildet der **Verkauf einer schlüsselfertigen Baute**. In diesem Falle müssen allerdings folgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sein:

- Der verkündete Vertrag umfasst eine **schlüsselfertige Baute gegen ein einheitliches Entgelt** (Pauschalpreis);
- die schlüsselfertige Baute ist vertraglich **genau umschrieben** (Kauf ab Plan);
- die erwerbende Person hat **keine Gestaltungsmöglichkeit** mehr, ohne dass Mehrkosten für Sonderwünsche zusätzlich zum verkündeten Pauschalpreis in Rechnung gestellt werden;
- die **veräussernde Person** ist verantwortlich für die Koordination der Bauarbeiten und für die Bauabrechnung, mit Ausnahme der separat abzurechnenden Sonderwünsche der erwerbenden Person.

In diesem Fall kann ausschliesslich die **veräussernde Person** die wertvermehrnden Arbeiten für die zu erstellende Baute geltend machen. Diese Arbeiten sind für die erwerbende Person im Erwerbspreis eingeschlossen und können bei der späteren Weiterveräusserung nicht noch zusätzlich in Abzug gebracht werden (NStP 45 [1991] S. 176 ff.).

5 Veranlagungsverfahren

Wer trotz Aufforderung die Steuererklärung für Grundstückgewinn nicht einreicht, wird mit einer Busse bestraft (Art. 216 StG), und zwar selbst dann, wenn das Rechtsgeschäft in Anwendung von Art. 129 Abs. 1 Bst. a StG nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.