

# Überblick Grundstücksgewinnsteuer

## Inhalt

Allgemeines .....	2
Juristische Personen .....	2
Natürliche Personen.....	2
Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens.....	2
Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens des Steuerpflichtigen .....	3
Die Steuerhoheit .....	3
Kantonssteuer und Gemeindesteuer .....	3
Ort der Besteuerung .....	3
Die Steuerpflicht (Das Steuersubjekt) .....	4
Der Steuerschuldner.....	4
Ausnahmen von der Steuerpflicht (Befreiung) .....	4
Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt).....	4
Das Grundstück.....	5
Die Handänderung .....	5
Privatrechtliche Handänderungen (z.B. Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang)..	5
Handänderungen .....	5
Wirtschaftliche Handänderungen: .....	6
Zeitliche Bemessung und Anwendbarer Steuersatz .....	6
Die Gewinnberechnung .....	6
Der Erlös.....	6
Der Anlagewert.....	6
Die Abzüge.....	7
Die Verrechnung von Verlusten .....	7
Berechnung der Steuer (Steuertarife) .....	7
Erhöhte Belastung kurzfristig erzielter Grundstücksgewinne .....	7
Ermässigung bei längerer Besitzdauer.....	8

## Allgemeines

Grundstücke werden fast ausnahmslos mit Gewinn veräussert. Der Erlös aus dem Verkauf ist in der Regel deutlich höher als der Betrag, den man zu ihrer Anschaffung auslegen musste. Diese Wertvermehrung, stellt die eigentliche Ursache der Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken dar. Der Gewinn entsteht also nicht durch die Handänderung an sich, sondern er wird lediglich in diesem Zeitpunkt realisiert.

Im Hinblick auf das Gesagte drängt sich eine einmalige Besteuerung der Grundstückgewinne im Zeitpunkt ihrer Realisierung – also im Zeitpunkt der Handänderung – auf.

Grundstückgewinne können auf verschiedenem Weg besteuert werden, sei es durch eine Sondersteuer – meist Grundstückgewinnsteuer genannt – oder durch die ordentliche Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

- Bei der separaten Besteuerung wird ohne Berücksichtigung der übrigen subjektiven (Einkommens-)Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Sondersteuer erhoben, deren einziger Gegenstand die Grundstückgewinne sind. Diese Form der Sondersteuer trägt alle Merkmale einer Objektsteuer.
- Im Gegensatz dazu kann die Grundstückgewinnbesteuerung durch die ordentliche Einkommenssteuer durchwegs als Subjektsteuer beschrieben werden; einziger Massstab zur Bemessung der Steuer ist die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

Die steuerliche Behandlung von Grundstücksgewinnen erfolgt im Bund und in den Kantonen sehr unterschiedlich.

Die Mehrheit der Steuergesetze treffen Unterscheidungen zwischen verschiedenen Kategorien von Grundstücksgewinnen und unterstellen die einen der Sondersteuer, die anderen des Einkommens bzw. der Gewinnsteuer.

## Juristische Personen

Die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG, TI und JU erfassen in der Regel die Grundstückgewinne sowohl natürlicher als auch juristischer Personen mit einer Sondersteuer.

In den übrigen Kantonen und im Bund werden die Grundstückgewinne juristischer Personen dem übrigen Gewinn hinzugerechnet und der ordentlichen Gewinnsteuer unterstellt.

## Natürliche Personen

Bei den natürlichen Personen ist eine Unterscheidung zu treffen zwischen zwei sehr unterschiedlichen Gewinnen auf Grundstücken, nämlich zwischen:

## Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens

- Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch in den meisten Kantonen (LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE) unterliegen Kapitalge-

winne, die bei der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens erzielt werden oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel stammen, der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und werden zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet.

- In den übrigen Kantonen (ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG, TI und JU) werden die Gewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel hingegen mit der Sondersteuer erfasst.

#### Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens des Steuerpflichtigen

- Der Bund erhebt keine separate Steuer auf Grundstücksgewinnen. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens sind bei der direkten Bundessteuer ausdrücklich steuerfrei. Ausnahmen betreffen den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.
- Hingegen werden solche Gewinne in sämtlichen Kantonen mit einer Sondersteuer auf Grundstücken, eben der Grundstückgewinnsteuer, erfasst. Geschäftsvermögen) aber auch im Rahmen der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer. Um die sich dadurch ergebende Doppelbesteuerung zu beheben, können diese Steuerpflichtigen die bereits entrichtete Sondersteuer von der geschuldeten Jahressteuer in Abzug bringen; der eventuell zu viel erhobene Betrag wird zurückerstattet.

## Die Steuerhoheit

### Kantonssteuer und Gemeindesteuer

Der Bund erhebt keine Sondersteuer auf Grundstücksgewinnen.

Eine solche wird dagegen in allen Kantonen erhoben:

- Meistens wird die Sondersteuer ausschliesslich durch den Kanton erhoben. In den Kantonen BE, FR, BS, SH, GR und JU erheben sie sowohl der Kanton wie auch die Gemeinden.
- In den Kantonen ZH und ZG erheben nur die Gemeinden nach Massgabe der Regelung im kantonalen Steuergesetz eine solche.

Dort, wo die Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich vom Kanton erhoben wird, partizipieren die Gemeinden in der Regel in der einen oder anderen Form am Ertrag der kantonalen Steuer.

### Ort der Besteuerung

Die Besteuerung von Grundstücksgewinnen steht in der Regel dem Ort der gelegenen Sache, d.h. der Gemeinde oder dem Kanton zu, in der bzw. in dem das betreffende Grundstück liegt.

## Die Steuerpflicht (Das Steuersubjekt)

### Der Steuerschuldner

Steuerpflichtig ist immer der Veräusserer des Grundstücks. Als Veräusserer gilt grundsätzlich derjenige, der als zivilrechtlicher Eigentümer eines Grundstücks im Grundbuch eingetragen ist. Da der Begriff der Veräusserung auf wirtschaftliche Handänderungen ausgedehnt wird, gelten auch all diejenigen Personen als Veräusserer, welche Verfügungsgewalt über Grundstücke besitzen und diese entgeltlich übertragen.

### Ausnahmen von der Steuerpflicht (Befreiung)

Alle kantonalen Steuergesetze weisen Ausnahmen von der Steuerpflicht auf. Die Gründe für diese Steuerbefreiung sind allerdings verschieden; sie können auf subjektive oder auf objektive Elemente abstellen.

- Subjektive Befreiung: Die subjektive Steuerbefreiung ist in der Person des Veräusserers (oder, seltener, in der Person des Erwerbers) begründet. So sind in der Regel die Eidgenossenschaft und ihre Anstalten, die Kantone, Gemeinden und ihre öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die Landeskirchen und ihre Kirchgemeinden, die gemeinnützigen Institutionen sowie die im Kanton ausdrücklich von der Steuerpflicht befreiten juristischen Personen (öffentliche Zwecke, Kultuszwecke, Unterrichtszwecke, gemeinnützige Zwecke o.ä.) von der Steuer befreit. In den Kantonen ZH, BE, LU, SZ, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, NE und JU müssen juristische Personen, die unter gewissen Bedingungen von der Steuerpflicht befreit sind, Grundstückgewinne versteuern.
- Objektive Befreiung: Die Gründe für die Gewährung objektiver Ausnahmen von der Steuerpflicht sind an das Steuerobjekt gebunden. Sämtliche kantonalen Steuergesetze weisen Bestimmungen auf, welche gewisse Grundstückgewinne von der Steuer befreien oder die Besteuerung in bestimmten Fällen aus sozialen, wirtschaftlichen oder anderen Gründen aufschieben.

## Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt)

Grundsätzlich wird jeder Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken oder Teilen davon sowie jede einmalige Entschädigung für die dauernde dingliche Belastung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterstellt.

Der Grundstückgewinn kann als das Steuerobjekt im eigentlichen Sinn bezeichnet werden. Es wird derjenige (Rein)Gewinn besteuert, der bei einer Handänderung des Grundstücks realisiert wird. Dieser Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anlage-

preis (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) und dem Verkaufspreis abzüglich der gesetzlichen Abschreibungen.

## Das Grundstück

Die Umschreibung der Grundstücke in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen richtet sich nach deren Definition im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB). Neben den Liegenschaften und Bauten fallen auch Miteigentumsanteile an Grundstücken, die die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte (z.B. Nutzniessungsrecht, Baurecht, Quellenrechte, Wasserrechtsverleihungen und andere Dienstbarkeiten) und Bergwerke unter die Definition.

Einige Kantone unterstellen dem Begriff "Grundstück" noch weitere, nicht dauernde Rechte oder Bauten. Weiter knüpft die Grundstückgewinnsteuer auch an wirtschaftliche Sachverhalte an, wie z.B. die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft.

## Die Handänderung

Die Handänderung ist der äussere, sichtbare Anlass, bei welchem ein Grundstückmehrwert realisiert wird. Sie ist damit Bestandteil des Steuerobjekts. Unter Handänderungen, die zur Realisierung steuerbarer Grundstückgewinne führen können, sind grundsätzlich alle privat- und öffentlich-rechtlichen Rechtsvorgänge zu verstehen, welche in irgendeiner Form die Übertragung oder Aufspaltung des Eigentums oder der tatsächlichen bzw. wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an einem Grundstück zum Gegenstand haben.

Grundsätzlich unterscheidet man:

### Privatrechtliche Handänderungen (z.B. Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang)

Unter diesen häufigsten Fall von Handänderung sind Eigentumsübertragungen (an Grundstücken) aufgrund eines gültigen Rechtsgrundes zu verstehen, die nach der schweizerischen Zivilrechtsordnung (ZGB, OR) abgewickelt werden und im Grundbuch eingetragen werden.

### Handänderungen

Aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen (Enteignungen, Zwangsverwertungen, d.h. z.B. Versteigerung durch Betreibungs- und Konkursamt, Güterzusammenlegungen und Quartierplanungen. Der Grund solcher Handänderungen liegt in einer aus einem öffentlich-rechtlichen Gesetz abgeleiteten rechtlichen Verpflichtung; der Übertrag erfolgt aufgrund eines Verwaltungsaktes (Verfügung, Urteil), der gestützt auf dieses Gesetz erlassen wird.

### Wirtschaftliche Handänderungen:

Unter wirtschaftlicher Handänderung versteht man die dauernde Übertragung wesentlicher Herrschaftsrechte an einem Grundstück, ohne dass dabei auch eine zivilrechtliche Übertragung (d.h. eine öffentliche Beurkundung der Handänderung) stattfindet. Darunter fallen:

- die Kettengeschäfte, ein relativ häufig anzutreffender Vorgang, der die Abtretung des Rechts auf Erwerb eines Grundstücks beinhaltet
- die Veräusserung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (eine Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen unterliegt dagegen in den meisten Kantonen nicht der Grundstückgewinnsteuerpflicht)
- die entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken.

### Zeitliche Bemessung und Anwendbarer Steuersatz

Für die Grundstücksgewinne, welche der Sondersteuer unterliegen, bestehen zwei verschiedene Systeme der zeitlichen Bemessung und der Bestimmung des Steuersatzes.

In der Mehrzahl der Kantone wird jeder Grundstücksgewinn mit der Sondersteuer einzeln veranlagt. Der anwendbare Steuersatz richtet sich:

- nach der Höhe jedes einzelnen Gewinns in Verbindung mit der Besitzdauer: ZH, LU, UR, GL, ZG, SO, SH, AR, AI, SG, TG, VS, NE und GE
- ausschliesslich nach der Besitzdauer: NW, FR, BS, AG, TI und VD

Die übrigen Kantone (BE, SZ, OW, BL, GR und JU) veranlagen die Grundstücksgewinne eines bestimmten Zeitraumes zusammen. Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich nach der Summe aller während eines bestimmten Zeitraumes erzielten Gewinne.

### Die Gewinnberechnung

Der steuerbare Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Anlagewert abzüglich der gesetzlich vorgesehenen Abzüge.

#### Der Erlös

Zum Erlös gehören neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen, welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstückes erzielt.

#### Der Anlagewert

Der Anlagewert besteht in der Regel aus dem Erwerbspreis und den vorgenommenen Aufwendungen, also den Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des Grundstückes herbeiführen.

- Erwerbspreis: Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Als Erwerbspreis gilt im Normalfall der ehemalige Kaufpreis, welcher im Grundbuch eingetragen ist. Es gelten Sonderregelungen für die Fälle, in denen der Erwerb des

veräusserten Grundstückes weit zurückliegt und es oft schwierig oder unmöglich ist, den damaligen Kaufpreis festzustellen.

- Wertvermehrnde Aufwendungen: Darunter versteht man die Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstückes herbeiführen, d.h. die dessen Gebrauchswert dauernd erhöhen.
- Die Berücksichtigung der Geldentwertung: die Kantone BL, GR und JU berücksichtigen bei der Festsetzung des Anlagewertes die Veränderung des Geldwertes, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist.

## Die Abzüge

Vom Bruttogewinn können in erster Linie die Gewinnungskosten abgezogen werden (Handänderungskosten, übliche Vermittlergebühren). Einige kantonale Steuergesetze lassen vereinzelt noch andere Abzüge zu, wie etwa Handänderungssteuern.

## Die Verrechnung von Verlusten

Wo Grundstückgewinne mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst werden, ist die Verrechnung von Verlusten im Allgemeinen zulässig. Werden hingegen die Grundstückgewinne mit einer Sondersteuer erfasst, ist dies nicht möglich, da die Grundstückgewinnsteuer eine Objektsteuer ist und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers nicht berücksichtigt wird. Einige Kantone lassen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug gewisser Verluste zu, sofern sie nicht schon im Rahmen der ordentlichen Steuer abgezogen wurden.

## Berechnung der Steuer (Steuertarife)

Der Steuertarif hängt in den meisten Kantonen von zwei Faktoren ab, nämlich von der Höhe des Gewinns sowie von der Besitzdauer. Zehn Kantone (OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD und GE) wenden einen proportionalen Tarif an. Die übrigen Kantone kennen einen progressiven Tarif für die Grundstückgewinnsteuer, der je nach Höhe des Gewinnes variiert. Auf Gewinnen, welche kurzfristig erzielt werden, wird dabei meistens ein Zuschlag erhoben, während auf solchen, die erst nach langer Besitzdauer anfallen, in der Regel eine Ermässigung gewährt wird.

## Erhöhte Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne

Mit Ausnahme des Kantons SO erheben sämtliche Kantone auf kurzfristig erzielten Grundstückgewinnen eine höhere Steuer (je kürzer die Besitzdauer, desto höher die Steuer), um insbesondere Spekulationsgewinne schärfer zu belasten.

- In den Kantonen, die einen progressiven Tarif für die Grundstückgewinnsteuer kennen, geschieht dies in der Regel durch die Erhebung eines Zuschlags zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer.

- Unter den Kantonen mit einer proportionalen Grundstückgewinnsteuer, wenden jene von NW, FR, AG, TI, VD und GE einen nach Besitzdauer degressiven Steuersatz an. Der Kanton BS erhebt Zuschläge in Form von Vielfachen der Steuersätze.

### Ermässigung bei längerer Besitzdauer

Mit Ausnahme des Kantons BL, der die Besitzdauer nur in gewissen Fällen berücksichtigt, sehen alle Kantone bei Grundstückgewinnen, die nach längerer Besitzdauer erzielt werden, eine Ermässigung der Grundstückgewinnsteuer vor (je länger die Besitzdauer, desto niedriger die Steuer). Damit soll vor allem auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Gewinne, die nach langer Besitzdauer anfallen, oft zu einem guten Teil auf die Geldentwertung zurückzuführen sind.

- In den Kantonen, die einen progressiven Tarif für die Grundstückgewinnsteuer kennen, wird die Ermässigung durch eine prozentuale Reduktion der ordentlichen Weise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gewährt. In einigen Kantonen wird nicht die Steuer reduziert, sondern der Gewinn.
- In den Kantonen mit einer proportionalen Grundstückgewinnsteuer wenden die Kantone NW, FR, AG, TI, VD und GE einen nach Besitzdauer degressiven Steuersatz an. Der Kanton BS reduziert nicht die Höhe der Steuer, sondern des Gewinns.
- Im Kanton GE entfällt die Steuer nach dem vollendeten 25. Besitzjahr.