

04.450

**Parlamentarische Initiative
Ersatzbeschaffung von Wohneigentum, Förderung der beruflichen Mobilität**

Vorentwurf und erläuternder Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates

vom 9. Februar 2009

Übersicht

Der parlamentarischen Initiative (04.450) "Ersatzbeschaffung von Wohneigentum, Förderung der beruflichen Mobilität" wurde nach mehrmaliger parlamentarischer Behandlung Folge gegeben. Sie verlangt den Wechsel von der Besteuerung des Grundstückgewinns nach der absoluten Methode zur relativen Methode. Bei der relativen Methode wird die Besteuerung des Gewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben. Dies führt dazu, dass auch ein Teil des frei verfügbaren Grundstückgewinns, welcher nicht reinvestiert wird, dem Steueraufschub unterliegt. Bei der absoluten Methode wird nur der reinvestierte Teil des Gewinns aufgeschoben, während der frei verfügbare Gewinn besteuert wird.

Vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004 wandte die Mehrheit der Kantone die absolute Methode an, einige verwendeten die relative Methode. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden schreibt die Berechnungsmethode nicht vor. Das Bundesgericht hielt in seinem Entscheid vom 2. März 2004 fest, dass die absolute Methode für die Berechnung des Steueraufschubs bei der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum die angemessene Methode sei.

Die vorliegende Vorlage beinhaltet die notwendigen gesetzlichen Änderungen für den Wechsel zur relativen Methode. Sie lässt den steuerpflichtigen Personen aber die Möglichkeit, ganz auf den Steueraufschub zu verzichten. Sie regelt gleichzeitig die Besteuerungskompetenz der Kantone bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen und die gegenseitige Meldepflicht der Kantone.

Bericht

1 Entstehungsgeschichte

Am 18. Juni 2004 reichte Nationalrat Hegetschweiler die parlamentarische Initiative ein, welche eine Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bei der Ersatzbeschaffung von Wohneigentum verlangt. Insbesondere soll bei der Ersatzbeschaffung für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer die relative Methode zur Anwendung kommen. Bei dieser Methode soll für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei einer teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös der alten Liegenschaft und dem Erwerbpreis für das Ersatzobjekt abgestellt werden. Im heutigen Recht gelten Steuererleichterungen bei einer Ersatzbeschaffung nur für Erwerber einer Ersatzliegenschaft, die teurer ist als die Anlagekosten des bisherigen Wohneigentums.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) hat anlässlich ihrer Sitzung vom 10. Mai 2005 mit 14 zu 8 Stimmen beschlossen, der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) stimmte diesem Entscheid am 15. August 2005 mit 5 zu 4 Stimmen nicht zu. Die Initiative ging deshalb zurück an die WAK-N, welche an ihrer Sitzung vom 10. Januar 2006 entscheiden musste, was sie ihrem Rat beantragen wolle (ParlG Art. 109 Abs. 3). Die WAK-N beschloss mit 14 zu 8 Stimmen, an ihrer Position festzuhalten und dem Nationalrat zu beantragen, der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Der Nationalrat folgte diesem Antrag am 9. Mai 2006 mit 98 zu 64 Stimmen. Auch die WAK-S entschied in der Folge, an ihrer Position festzuhalten und beantragte ihrem Rat am 6. Juli 2006 mit 6 zu 3 Stimmen, der Initiative keine Folge zu geben. Am 8. März 2007 folgte der Ständerat diesem Antrag mit 16 zu 15 Stimmen. Die parlamentarische Initiative ging deshalb erneut zurück an die WAK-N, welche am 22. Mai 2007 mit 15 zu 8 Stimmen beschloss, an der bisherigen Position festzuhalten und der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Auch der Nationalrat hielt an seiner Ansicht fest und entschied am 25. September 2007 mit 92 zu 58 Stimmen, der Initiative Folge zu geben. Am 18. Oktober 2007 änderte die WAK-S ihre bisherige Meinung und beantragte ihrem Rat mit 6 zu 5 Stimmen bei 1 Enthaltung, der Initiative Folge zu geben. Am 4. Dezember 2007 folgte der Ständerat diesem Antrag mit 24 zu 12 Stimmen. Somit wurde die WAK-N mit der Ausarbeitung einer Vorlage beauftragt (ParlG Art. 111 Abs. 1).

An der Sitzung vom 9. Februar 2009 nahm die WAK-N mit 14 zu 5 Stimmen den vorliegenden Vorentwurf an und beschloss, bei den interessierten Kreisen ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Rechtliche Ausgangslage

2.1.1 Die Bestimmungen im Steuerharmonisierungsgesetz

Gemäss Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

2.1.2 Praxis der Kantone und Bundesgerichtsentscheid

Vor dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes im Jahre 2001 sahen nicht sämtliche Kantone einen Steueraufschub für Ersatzbeschaffungen von selbstgenutztem Wohneigentum vor. Erst mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes waren die Kantone gesetzlich gestützt auf Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG verpflichtet einen Steueraufschubstatbestand für Erstbeschaffungen von selbstbewohntem Wohneigentum vorzusehen. Der Bundesgesetzgeber hat dabei im Sinne einer gesamtschweizerischen Lösung eine «verbindliche Bundeslösung» angestrebt. Eine einheitliche Lösung drängte sich ebenfalls deshalb auf, da eine Ersatzbeschaffung auch über die Kantongrenze hinaus möglich ist.

Bei der Festsetzung der Höhe des Steueraufschubs wendeten die Kantone jedoch unterschiedliche Methoden an. Gemäss ihren gesetzlichen Regelungen stellten insbesondere die Kantone Neuenburg, Nidwalden, Appenzell A. Rh., Basel-Stadt und Baselland auf die relative Methode ab. Bei der *relativen Methode* wird die Besteuerung des Grundstückgewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben. Die übrigen Kantone wendeten die *absolute Methode* an. Bei der absoluten Methode wird nur die Besteuerung des reinvestierten Teils des Gewinns aufgeschoben. Zu berücksichtigen ist, dass es den Ersatzbeschaffungstatbestand nicht nur beim selbstbewohnten Wohneigentum, sondern auch in der Landwirtschaft und beim betriebsnotwendigen Anlagevermögen im Unternehmenssteuerrecht gibt, bei welchen nur die absolute Methode herangezogen wird.

Mit Urteil des Bundesgerichts vom 2. März 2004 wurden die Kantone verpflichtet, die absolute Methode anzuwenden. Im Zentrum der Überlegungen des Bundesgerichts stand die Frage, ob Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG die relative Methode oder die absolute Methode für die Aufschiebung des Grundstückgewinns vorschreibe. Das Bundesgericht hielt klar fest, dass der Wortlaut dieser Bestimmung noch keinen Schluss auf die Anwendung einer bestimmten Methode zur Ermittlung der aufzuschiebenden Steuer bei bloss teilweiser Reinvestition des Erlöses in eine Ersatzliegenschaft erlaubt. Der Wortlaut ist so offen, dass sich beide erwähnten Betrachtungsweisen auf ihn abstützen lassen. Der Regelung des

Artikels 12 StHG lag zunächst der Gedanke zugrunde, dass alle Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks besteuert werden sollen. Als Gewinn wird die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten verstanden. Dabei setzen sich die Anlagekosten aus dem Erwerbspreis zuzüglich den Aufwendungen zusammen. Entgegen der Absicht des Bundesrats, der sich grundsätzlich gegen jeden Aufschub aussprach (BBL 1983 III S. 102 f. und AB 1989 N 51), hat die Bundesversammlung den Aufschubstatbestand von Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG in das Gesetz aufgenommen. Dem Steuerpflichtigen soll dank dem Steueraufschub der gesamte Verkaufserlös für die Finanzierung eines Ersatzobjekts zur Verfügung stehen. Ungeachtet der Gründe für einen Wohnortwechsel wollte der Gesetzgeber damit die Mobilität der Steuerpflichtigen fördern oder zumindest in keiner Weise hemmen (AB 1989 N 50 f.; AB 1990 N 442).

Der Grundsatz, dass Grundstücksgewinne zu versteuern sind, wird damit insofern durchbrochen, als der Steuerpflichtige im Interesse der Mobilität nicht durch Steuern daran gehindert werden soll, den vollen Veräusserungserlös für eine Ersatzliegenschaft einzusetzen. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjekts und damit der Mobilität nicht entgegen. Die Besteuerung des Veräusserungsgewinns ohne Steueraufschub verringert die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel in diesem Fall nicht. Zusätzlich zum Ersatzobjekt steht dem Steuerpflichtigen noch der volle Veräusserungsgewinn zur Verfügung; er ist nicht im Ersatzobjekt gebunden. Das Bundesgericht hielt fest, dass somit in einem solchen Fall der Grund für den Steueraufschub entfalle. Die vom Gesetz vorgesehene Besteuerung des Grundstückgewinns sei nach dem Sinn und Zweck von Artikel 12 StHG sofort vorzunehmen, was auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche. Das Bundesgericht befand sodann, gestützt auf die vorgenannten Erwägungen, dass sich nur die absolute Methode als harmonisierungskonform erweise, während die relativen Berechnungsweisen zu einer ungerechtfertigten, durch Art. 12 Abs. 3 lit e StHG nicht gedeckten, Privilegierung führen.

Seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004 sind die Kantone verpflichtet die absolute Methode anzuwenden. Dies führte den Initianten zur Einreichung seiner Parlamentarischen Initiative, welche die Einführung der relativen Methode für sämtliche Kantone verlangt. An der Sitzung vom 21. Januar 2008 beauftragte die WAK-N die Eidgenössische Steuerverwaltung mit der Ausarbeitung eines Gesetzesentwurfs und eines Berichts zu Handen der WAK-N. Dieser sollte die Voraussetzungen schaffen, damit beim Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum die relative Methode angewendet werden kann.

2.2 Vorschläge der Kommission

Die Kommission ist mit 16 zu 7 Stimmen auf den Vorentwurf eingetreten. Die anschliessende Diskussion drehte sich weniger um Details des Vorentwurfs als um den Kern des Anliegens der parlamentarischen Initiative, die Anwendung der relativen Methode bei der Grundstückbesteuerung im Gesetz festzuschreiben. Deshalb gibt es lediglich zum Eintretensentscheid eine entsprechende Minderheit.

Der Entscheid der Kommission, den Gesetzesentwurf anzunehmen, fiel mit 14 zu 5 Stimmen in der Gesamtabstimmung.

2.2.1 Argumente der Mehrheit

Die Mehrheit beantragt, auf den Gesetzesvorentwurf einzutreten. Sie unterstützt die Forderung des Initianten nach einer Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden (StHG) bei Ersatzbeschaffungen von Wohneigentum. In den Augen der Mehrheit käme die von der parlamentarischen Initiative vorgeschlagene Neuregelung der Mobilität der Arbeitnehmenden vor allem deshalb entgegen, weil die Eigentümer und Eigentümerinnen aufgrund unterschiedlicher Wohnungsmärkte oder unterschiedlicher Familienverhältnisse auch eine Ersatzliegenschaft erwerben können, die günstiger ist als das bisherige Wohneigentum. Auch ältere Personen wären eher bereit, ihre grösseren Liegenschaften zugunsten von jungen Familien aufzugeben, wenn sie dabei ebenfalls von einem Steueraufschub profitieren könnten. Dem Einwand der Kommissionsminderheit, dass die Steuern im Zeitpunkt der Gewinnerzielung zu zahlen seien, hält die Mehrheit entgegen, dass die Zahlung lediglich verschoben werde (was der öffentlichen Hand mittelfristig keine Steuereinbussen beschert), weshalb das Mobilitätsanliegen Vorrang gegenüber dem Zeitpunkt der Steuerzahlung habe.

2.2.2 Argumente der Minderheit

Minderheit (Kiener Nellen, Fässler, Fehr Hans-Jürg, Leutenegger Oberholzer, Rennwald, Schelbert, Thorens Goumaz, Zisyadis)

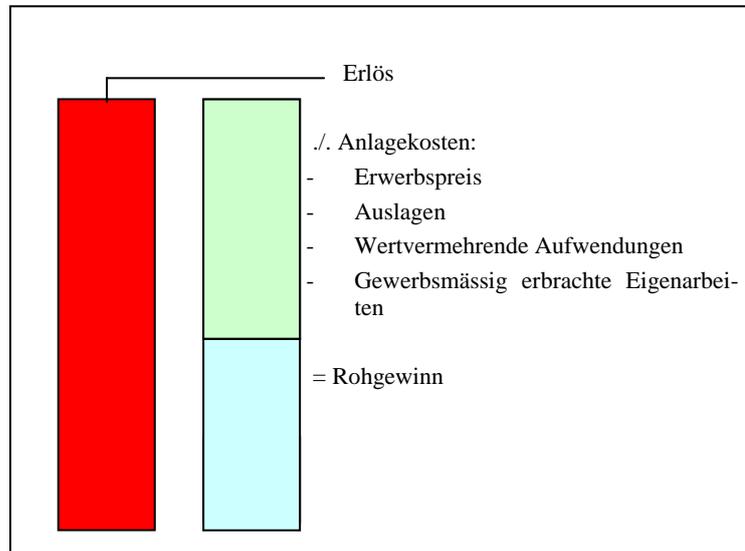
Die Minderheit beantragt, nicht auf den Gesetzesentwurf einzutreten. Sie ist der Ansicht, dass die vorgeschlagene Lösung das Steuersystem komplizierter macht und einen erheblichen Verwaltungsaufwand erfordern würde. Überdies argumentiert sie, dass, wenn die Erwerbskosten für das Ersatzobjekt die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht übersteigen, die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel durch die Besteuerung des Gewinns nicht verringert werden. Der Gewinn ist in diesem Fall frei verfügbar und der Grund für einen Steueraufschub entfällt. Die absolute Methode steht somit der Förderung der Mobilität nicht entgegen. In der Meinung der Minderheit steht die relative Methode ausserdem nicht im Einklang mit dem Realisationsprinzip und kann im Einzelfall zu stossenden Ergebnissen führen, nämlich dann, wenn auch das Ersatzgrundstück unter den Gestehungskosten

veräussert wird und dennoch ein Grundstücksgewinn aufgrund des gewährten Steueraufschubs zu versteuern ist.

2.3 Übersicht der Vorlage

2.3.1 Berechnung des Rohgewinns

Um den Umfang des Steueraufschubs aufzuzeigen, muss zuerst der Rohgewinn berechnet werden.



Ist bei der Veräusserung der Liegenschaft kein Steueraufschubstatbestand gegeben, so wird in Abhängigkeit der kantonalen Steuergesetze von diesem Rohgewinn noch ein Besitzesdauerabzug¹ vorgenommen. Dies ergibt sodann den steuerbaren Grundstücksgewinn.

2.3.2 Voraussetzungen für einen Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum

Für einen Steueraufschub bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

¹ Diese Vorgehensweise wird zum Beispiel vom Kanton Bern angewandt. Der Kanton Zürich hingegen berechnet vom Rohgewinn den Steuerbetrag. Von diesem Steuerbetrag wird sodann ein Besitzesdauerabzug vorgenommen und dies ergibt sodann den definitiven Steuerbetrag.

- Die Eigentümerin oder der Eigentümer muss sowohl bei der Veräusserung wie auch bei der Ersatzbeschaffung identisch sein (sogenannte Subjektsidentität);
- Erforderlich ist eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung (Selbstbewohnen) des Veräusserungsobjekts wie auch des Ersatzobjekts durch die steuerpflichtige Person;
- Der Erlös hat in das Ersatzgrundstück (Reinvestition) zu fliessen;
- Die Ersatzbeschaffung hat innert angemessener Frist sowie innerhalb der Schweiz zu erfolgen.

Das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung erfordert ein Wohnen im zu veräussernden Eigenheim sowie im späteren Ersatzobjekt, womit ein zivilrechtlicher oder steuerrechtlicher Wohnsitz vorausgesetzt wird.

Wird lediglich ein Teil des Veräusserungsobjektes oder des Ersatzgrundstücks selbst bewohnt, beschränkt sich der Steueraufschub ausschliesslich auf den selbstbewohnten Teil.

2.3.3 Umfang des Steueraufschubs

Ein vollumfänglicher Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung wird nur dann gewährt, wenn der Veräusserungserlös vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert wird. Für den Fall einer nur teilweisen Reinvestition des Erlöses bestanden vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. März 2004 in den Kantonen grundsätzlich zwei unterschiedliche Konzepte, nämlich einerseits die relative Methode und andererseits die absolute Methode.

2.3.3.1 Relative Methode

Bei der Anwendung der relativen Methode wird für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei einer teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses auf das Verhältnis zwischen dem Erwerbspreis des Ersatzobjektes (Reinvestition in die neue Liegenschaft) zum Veräusserungserlös der alten (Erst-)Liegenschaft.

Das nachfolgende Beispiel illustriert die Funktionsweise der relativen Methode:

Beispiel zur relativen Methode:

Eine Liegenschaft wird zum Preis von Fr. 1'000'000.- veräussert. Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:

Erlös (Veräusserungsobjekt)	Fr. 1'000'000.-
Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	./. Fr. 400'000.-
Wertzuwachsgewinn (Rohgewinn)	= Fr. 600'000.-

Reinvestition in Ersatzliegenschaft	Fr. 800'000.-
<p>Der Steueraufschub wird vorliegend auf 80% (Reinvestition / Erlös x 100 = 80%) des Rohgewinns gewährt</p>	
<p>Berechnung des Steueraufschubs auf 80% des Rohgewinns (80% des Rohgewinns von Fr. 600'000.-):</p>	
	Fr. 480'000.-
Steuerbarer Grundstückgewinn (restliche 20% des Rohgewinns)	Fr. 120'000.-

Somit werden von den Fr. 200'000.-, welche nach der Reinvestition frei verfügbar bleiben, nur Fr. 120'000.- sofort besteuert.

2.3.3.2 Absolute Methode

Bei der Anwendung der absoluten Methode wird der nicht reinvestierte Teil des Rohgewinns als Grundstückgewinn besteuert, während der Steueraufschub ausschliesslich auf dem effektiv reinvestierten Anteil des Rohgewinns gewährt wird. Ist der reinvestierte Betrag geringer als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, bleibt bei der absoluten Methode kein Raum für einen Steueraufschub.

Beispiel zur absoluten Methode:

Eine Liegenschaft wird zum Preis von Fr. 1'000'000.- veräussert. Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:

Erlös (Veräusserungsobjekt)	Fr. 1'000'000.-
Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	./. Fr. 400'000.-
Rohgewinn	= Fr. 600'000.-

Reinvestition in Ersatzliegenschaft	Fr. 800'000.-
-------------------------------------	---------------

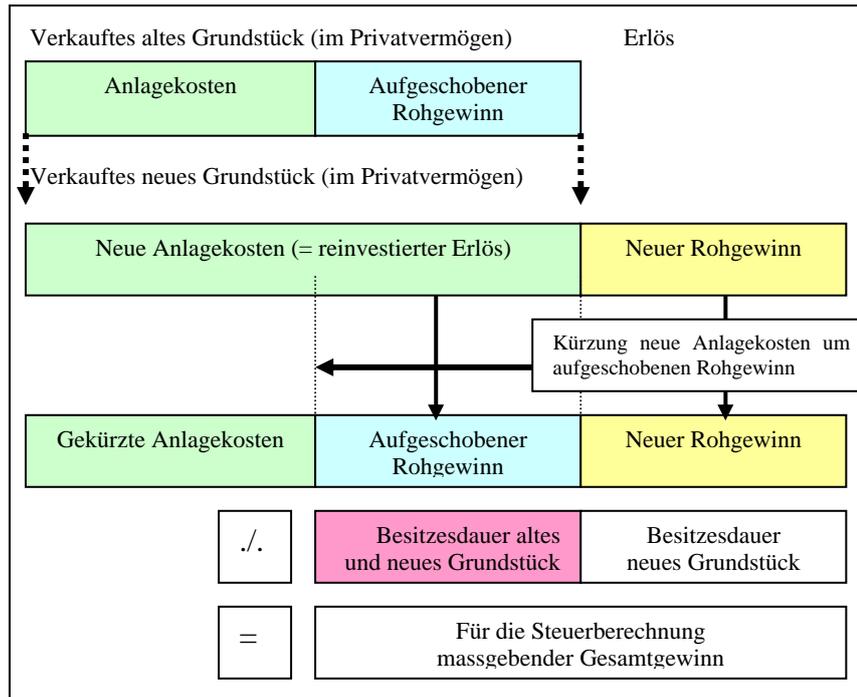
Steueraufschub des Rohgewinns nur in der
Differenz der Reinvestition von Fr. 800'000.- zu den Anlagekosten
des Veräusserungsobjektes von Fr. 400'000.-: **Fr. 400'000.-**

Steuerbarer Grundstücksgewinn = (Rohgewinn \cdot Steueraufschub oder Erlös \cdot Reinvestition)	Fr. 200'000.-
---	----------------------

Somit werden die Fr. 200'000.-, welche nicht reinvestiert werden, im Zeitpunkt der Realisation besteuert.

2.3.4 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (innerkantonal)

Wenn die Ersatzliegenschaft endgültig verkauft wird, unterliegt der aufgeschobene Gewinn der Besteuerung. Anhand der grafischen Darstellung ist ersichtlich, wie die Erwerbspreisbestimmung nach der Ersatzbeschaffung bei einer Weiterveräußerung erfolgt. Die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks werden um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzt.



Der Gesamtgewinn dient sodann als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer^{2 3}.

2.3.5 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (interkantonal)

Mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes wurde die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung von Privatliegenschaften im interkantonalen Verhältnis eingeführt.

2.3.5.1 Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Die Zuteilung des örtlichen Besteuerungsrechts des Grundstückgewinns beim Verkauf des Ersatzgrundstücks ist weder im Steuerharmonisierungsgesetz noch in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis gelöst. Das Bundesgericht hat jedoch in seiner Rechtsprechung den Grundsatz verankert, dass der Verkaufserlös einer Liegenschaft am Liegenschaftsort zu besteuern ist. Es stellt sich daher die Frage, welcher Kanton für die Besteuerung des über die Kantonsgrenze hinaus aufgeschobenen Gewinns bei endgültiger Veräusserung des Ersatzgrundstücks zuständig ist. Diese Unsicherheit besteht sowohl bei Anwendung der relativen Methode wie auch bei der absoluten Methode. Es soll daher bestimmt werden, welcher Kanton den über die Kantonsgrenze aufgeschobenen Gewinn bei endgültiger Veräusserung des Ersatzgrundstücks besteuern darf.

Im vorliegenden Bericht wird vorgeschlagen, dass dem Kanton des ursprünglichen Liegenschaftsorts das Recht zur Nachbesteuerung des Gewinns nach Artikel 53 StHG gegeben wird. Diese Nachbesteuerung betrifft nur den Gewinn, den der Wegzugskanton seinerzeit aufgeschoben hat. Aus praktischen Gründen soll dieses Recht auf fünf Jahre beschränkt werden. Erfolgt eine Veräusserung oder eine definitive Zweckentfremdung des ausserkantonalen Ersatzgrundstücks innert fünf Jahren, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, so kommt der Wegzugskanton somit auf seinen Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren.

Der auf dem ausserkantonalen Ersatzgrundstück erzielte Gewinn unterliegt nicht der Steuerhoheit des Wegzugskantons.

² Vgl. Artikel 144 Absatz 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 des Kantons Bern (StG-BE; BSG 661.11): Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstückgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent.

³ Vgl. § 225 Absatz 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich (StG-ZH; LS 631.1): Die gemäss Absatz 1 berechnete Grundstückgewinnsteuer ermässigt sich bei einer anrechenbaren Besitzdauer von vollen 5 Jahren um 5%, [...], vollen 20 Jahren und mehr um 50%.



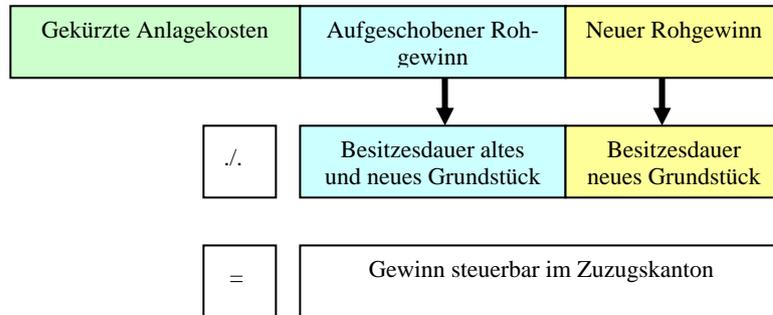
Je nach kantonaler Regelung wird auf dem neuen Rohgewinn des Ersatzgrundstückes kein Besitzesdauerabzug gewährt, da dieses Grundstück weniger als fünf Jahre gehalten wurde. In der Regel sehen die Kantone vor, dass Grundstücksgewinne, die in den ersten fünf Jahren nach dem Kauf des Grundstückes anfallen, stärker belastet werden (sog. Spekulationszuschlag)⁴.

Für den aufgeschobenen Rohgewinn wird die Besitzesdauer der alten Liegenschaft und des Ersatzgrundstückes angerechnet.

2.3.5.2 Bei Veräußerung nach Ablauf von fünf Jahren

Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren veräußert oder ändert nach dieser Frist die Nutzung, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, ist der Kanton, in welchem die Ersatzliegenschaft liegt, zur Besteuerung des gesamten Grundstücksgewinns berechtigt.

⁴ Vgl. zum Beispiel Artikel 147 StG-BE: Hat die steuerpflichtige Person das Grundstück, das sie mit Gewinn veräußert hat, weniger als fünf Jahre zu Eigentum besessen, so erhöht sich die Steuer bei einer Besitzesdauer von weniger als 1 Jahr um 70 Prozent; von 1 bis weniger als 2 Jahren um 50 Prozent; von 2 bis weniger als 3 Jahren um 35 Prozent; von 3 bis weniger als 4 Jahren um 20 Prozent; von 4 bis weniger als 5 Jahren um 10 Prozent.



Für den aufgeschobenen Rohgewinn wird die Besitzesdauer des alten und des neuen Ersatzgrundstückes angerechnet.

2.3.6 Übergangsbestimmungen

Ersatzbeschaffungen von selbstbewohntem Wohneigentum erfolgen inner- sowie auch interkantonal. Da ein Steueraufschub für eine Ersatzbeschaffung auch über die Kantonsgrenze hinaus möglich ist, müssen sämtliche Kantone den Übergang von der absoluten zur relativen Methode im gleichen Zeitpunkt vornehmen. Dies, um Unter- oder Überbesteuerungen im interkantonalen Verhältnis zu verhindern. Zudem würde während der Übergangsphase das Nebeneinander der Anwendung der absoluten und der relativen Methode zu Komplikationen administrativer Art führen. Ein gleichzeitiger Übergang wird auch zur Rechtssicherheit im interkantonalen Verhältnis beitragen.

Ob eine Ersatzbeschaffung vorliegt oder nicht, kann erst beim Kauf einer Ersatzliegenschaft beurteilt werden. Dabei ist der Eintrag (Tageseintrag) im Grundbuch massgebend. Es kann aber auch eine sogenannte Vorausbeschaffung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn die Ersatzliegenschaft im Voraus gekauft wird und erst anschliessend die ursprüngliche Liegenschaft innert einer bestimmten Zeit (in der Regel ein oder zwei Jahre) verkauft wird. Es ist sodann zu beachten, dass die Erfüllung der Voraussetzungen bei einer Vorausbeschaffung erst im Zeitpunkt des Verkaufs der alten Liegenschaft geprüft werden können. Um eine Vereinheitlichung zu erreichen, ist auch bei der Vorausbeschaffung auf den Eintrag (Tageseintrag) der Ersatzliegenschaft in der Übergangsperiode abzustellen. Der Grundbucheintrag soll somit entscheiden, ob altes oder neues Recht und damit allenfalls noch die absolute statt der relativen Methode zur Anwendung kommt.

2.3.7 Vor- und Nachteile der relativen und der absoluten Methode:

Es wird heute von den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern eine immer grössere berufliche Mobilität verlangt. Immer häufiger finden sie einen Arbeitsplatz ausserhalb ihrer eigenen Kantonsgrenzen. Ein beruflich

bedingter Umzug zieht oftmals den Verkauf der bisher selbst genutzten Liegenschaft oder Eigentumswohnung nach sich, verbunden mit dem Kauf eines Eigenheims am neuen Arbeitsort. Um die berufliche Mobilität zu fördern, oder zumindest nicht zu hemmen (AB 1989 N 50 f.; AB 1990 N 442), hat der Gesetzgeber den Aufschub der Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer in Artikel 12 Absatz 3 StHG ausdrücklich verankert. Zweck dieser Regelung ist es, dem verfassungsmässigen Auftrag der Wohneigentumsförderung nachzukommen. Diesem Ziel dient der Steueraufschub. Dies ist sowohl mit der absoluten wie auch mit der relativen Methode erreichbar.

Für die Befürworter der relativen Methode sind folgende Argumente massgebend: Mit der absoluten Methode - welche die Besteuerung des nicht reinvestierten Gewinns verlangt - wird dem erklärten Ziel entgegengewirkt, dass ältere und alleinstehende Personen in kleinere Haushalte umziehen und ihr bisheriges Wohneigentum jungen Familien zur Verfügung stellen. Die Anwendung der absoluten Methode, wie dies das Bundesgericht festgelegt hat, verstösse gegen diesen Grundgedanken der Wohneigentumsförderung.

Als Argument gegen die relative Methode wurde auf die folgende Situation aufmerksam gemacht: Kauft jemand eine Liegenschaft für Fr. 600'000.- und verkauft sie dann für Fr. 700'000.-, ergibt dies einen Gewinn von Fr. 100'000.-. Darauf ist grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer abzuliefern. Investiert nun jemand in eine Ersatzliegenschaft von Fr. 550'000.-, so erfolgt bei Anwendung der relativen Methode ein Aufschub des Gewinns im Umfang des Verhältnisses der Reinvestition zum Verkaufserlös. Wird nun die Ersatzliegenschaft in einem späteren Zeitpunkt zum Preis von Fr. 550'000.- verkauft, wird der aufgeschobene Gewinn zur Besteuerung fällig. In diesem Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige das Gefühl, dass er keinen Gewinn realisiert hat. Dennoch muss er nun eine Grundstückgewinnsteuer entrichten (vgl. Berechnungsbeispiel 2.3.8.4).

Die relative Methode würde zu einem raschen Ansteigen von Steueraufschubfällen selbst bei geringsten Reinvestitionen führen. Eine Nachbesteuerung in den Ersatzbeschaffungskantonen wäre insbesondere bei mehrmaligen teilweisen Reinvestitionen kaum mehr vollziehbar.

2.3.8 Berechnungsbeispiele

2.3.8.1 Reinvestition des gesamten Gewinnes

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'000'000.- gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'500'000.-. Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für Fr. 1'600'000.-. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) für Fr. 1'700'000.- ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.1.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr.	1'500'000.-
Anlagekosten	Fr.	<u>1'000'000.-</u>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr.	500'000.-

Der gesamte Rohgewinn im Jahr 2000 wird aufgeschoben, da eine Ersatzliegenschaft für Fr. 1'600'000.- gekauft wird.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr.	1'700'000.-
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr.	1'600'000.-
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr.	<u>500'000.-</u>
Anrechenbare Anlagekosten total:	Fr.	<u>1'100'000.-</u>
Rohgewinn total	Fr.	600'000.-

Besitzesdauerabzug auf dem

Aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr.	500'000.-
Jahre 1990 – 2008 = 18 Jahre		
./ 36% von Fr. 500'000.- =	Fr.	<u>180'000.-</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn:	Fr.	320'000.- <u>Fr. 320'000.-</u>

Rohgewinn von :	Fr.	100'000.-
Jahre 2000 – 2008 = 8 Jahre		
./ 16 % von Fr. 100'000.- =	Fr.	<u>16'000.-</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn:	Fr.	84'000.- <u>Fr. 84'000.-</u>
Steuerbarer Grundstücksgewinn total	Fr.	404'000.-

2.3.8.1.2 Absolute Methode

Die Berechnung ist identisch mit der relativen Methode.

2.3.8.2 Reinvestition eines Teils des Grundstücksgewinns

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'000'000.- gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'500'000.-. Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft

(GB-Nr. 400) für Fr. 1'200'000.-. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) für Fr. 1'200'000.- ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.2.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000: Fr. 1'500'000.-

Anlagekosten Fr. 1'000'000.-

Rohgewinn (Jahr 2000) Fr. 500'000.-

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für Fr. 1'200'000.- werden Fr. 200'000.- des Gewinn reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von Fr. 1'200'000.- / Erlös von Fr. 1'500'000.- x 100 =) 80% des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 80% des Rohgewinnes (80% des Rohgewinns von Fr. 500'000.-) = Fr. 400'000.-

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 20% bzw. Fr. 100'000.- profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem

realisierten Rohgewinn von: Fr. 100'000.-

Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre

./ 20% von Fr. 100'000.- = Fr. 20'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 80'000.-

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008: Fr. 1'200'000.-

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000): Fr. 1'200'000.-

Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300: Fr. 400'000.-

Anrechenbare Anlagekosten total: Fr. 800'000.- Fr. 800'000.-

Rohgewinn total Fr. 400'000.-

Besitzesdauerabzug auf dem

aufgeschobenen Rohgewinn von: Fr. 400'000.-

Jahre 1990 – 2008 = 18 Jahre

./ 36% von Fr. 400'000.- = Fr. 144'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 256'000.-

2.3.8.2.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1'500'000.-
Anlagekosten	<u>Fr. 1'000'000.-</u>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500'000.-

Der nicht reinvestierte Rohgewinn beträgt Fr. 300'000.-. Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für Fr. 1'200'000.- werden Fr. 200'000 des Gewinn reinvestiert und somit aufgeschoben.

Besitzesdauerabzug auf dem

realisierten Rohgewinn von:	Fr. 300'000.-
Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre	
./. 20% von Fr. 300'000.- =	<u>Fr. 60'000.-</u>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 240'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt Fr. 240'000.- und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 1'200'000.-
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1'200'000.-
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	<u>Fr. 200'000.-</u>
Anrechenbare Anlagekosten total:	Fr. 1'000'000.-
Rohgewinn total	<u>Fr. 200'000.-</u>

Besitzesdauerabzug auf dem

aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 200'000.-
Jahre 1990 – 2008 = 18 Jahre	
./. 36% von Fr. 200'000.- =	<u>Fr. 72'000.-</u>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 128'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt Fr. 128'000.-.

2.3.8.3 Reinvestition im Umfang der Anlagekosten

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'000'000.- gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'500'000.-. Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft

(GB-Nr. 400) für Fr. 1'000'000.-. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) wieder für Fr. 1'000'000.- ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.3.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1'500'000.-
Anlagekosten	<u>Fr. 1'000'000.-</u>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500'000.-

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für Fr. 1'000'000.- werden lediglich die Anlagekosten jedoch kein Anteil des Gewinn reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von Fr. 1'000'000.- / Erlös von Fr. 1'500'000.- x 100 =) 66% des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 66% des Rohgewinnes (66% des Rohgewinns von Fr. 500'000.-) = Fr. 330'000.-

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 34% bzw. Fr. 170'000.- profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr. 170'000.-
Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre	
./ 20% von Fr. 170'000.- =	<u>Fr. 34'000.-</u>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 136'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt Fr. 136'000.- und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 1'000'000.-
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1'000'000.-
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	<u>Fr. 330'000.-</u>
Anrechenbare Anlagekosten total:	Fr. 670'000.-
Rohgewinn total	<u>Fr. 330'000.-</u>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 330'000.-
Jahre 1990 – 2008 = 18 Jahre	

./ 36% von Fr. 330'000.- = Fr. 118'800.-
Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 211'200.-

Die Liegenschaft wurde für 1 Mio. gekauft und für den gleichen Betrag (also ohne neuen Grundstücksgewinn) wieder verkauft. Trotzdem ist auf Grund der relativen Methode ein steuerbarer Gewinn von 211'200 entstanden.

2.3.8.3.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000: Fr. 1'500'000.-
 Anlagekosten Fr. 1'000'000.-
 Rohgewinn (Jahr 2000) Fr. 500'000.-

Der nicht reinvestierte Rohgewinn von Fr. 500'000.- wird im Jahr 2000 realisiert und besteuert.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von: Fr. 500'000.-
 Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre

./ 20% von Fr. 500'000.- = Fr. 100'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 400'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt Fr. 400'000.- und wird im Jahr 2000 besteuert.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008: Fr. 1'000'000.-
 Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000): Fr. 1'000'000.-
 Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300: Fr. 0.-
 Anrechenbare Anlagekosten total: Fr. 1'000'000.- Fr. 1'000'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn Fr. 0.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt Fr. 0.-.

2.3.8.4 Reinvestition nur eines Teils der Anlagekosten

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'000'000.- gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für Fr. 1'500'000.-. Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für Fr. 800'000.-. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft

(GB-Nr. 400) für Fr. 800'000.- ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.4.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1'500'000.-
Anlagekosten	<u>Fr. 1'000'000.-</u>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500'000.-

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für Fr. 800'000.- wird nur ein Teil der Anlagekosten reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von Fr. 800'000.- / Erlös von Fr. 1'500'000.- x 100 =) 53% des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 53% des Rohgewinnes (53% des Rohgewinns von Fr. 500'000.-) = Fr. 265'000.-.

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 47% bzw. Fr. 235'000.- profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr. 235'000.-
Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre	
./ 20% von Fr. 235'000.- =	<u>Fr. 47'000.-</u>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 188'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt Fr. 188'000.- und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 800'000.-
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 800'000.-
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	<u>Fr. 265'000.-</u>
Anrechenbare Anlagekosten total:	Fr. 535'000.-
Rohgewinn total	<u>Fr. 265'000.-</u>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 265'000.-
Jahre 1990 – 2008 = 18 Jahre	
./ 36% von Fr. 265'000.- =	<u>Fr. 95'400.-</u>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 169'600.-

Die Liegenschaft wurde für 800'000 gekauft und für den gleichen Betrag (also ohne neuen Grundstücksgewinn) wieder verkauft. Trotzdem ist auf Grund der relativen Methode ein steuerbarer Gewinn von Fr. 169'600.- entstanden.

2.3.8.4.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000: Fr. 1'500'000.-

Anlagekosten Fr. 1'000'000.-

Rohgewinn (Jahr 2000) Fr. 500'000.-

Der nicht reinvestierte Rohgewinn von Fr. 500'000.- wird im Jahr 2000 realisiert und besteuert. Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für Fr. 800'000.- wird nur ein Teil der Anlagekosten reinvestiert. Gewinn wird keiner aufgeschoben.

Besitzesdauerabzug auf dem

realisierter Rohgewinn von: Fr. 500'000.-

Jahre 1990 – 2000 = 10 Jahre

./. 20% von Fr. 500'000.- = Fr. 100'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 400'000.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt Fr. 400'000.- und wird im Jahr 2000 besteuert.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008: Fr. 800'000.-

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000): Fr. 800'000.-

Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300: Fr. 0.-

Anrechenbare Anlagekosten total: Fr. 800'000.- Fr. 800'000.-

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 0.-

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt Fr. 0.-.

2.3.9 Tabellarische Zusammenfassung

Methode	Steuerbarer Gewinn beim 1. Verkauf	Steueraufschub	Gewinn aus 2. Verkauf	Steuerbarer Gewinn beim 2. Verkauf	Total zu besteuender Grundstücksgewinn
2.3.8.1 Reinvestition des gesamten Gewinns					
Relative M.	0.-	500'000.-	600'000.-	404'000.-	404'000.-
Absolute M.	0.-	500'000.-	600'000.-	404'000.-	404'000.-
2.3.8.2 Reinvestition eines Teils des Gewinns					
Relative M.	80'000.-	400'000.-	400'000.-	256'000.-	336'000.-
Absolute M.	240'000.-	200'000.-	200'000.-	128'000.-	368'000.-
2.3.8.3 Reinvestition der Anlagekosten					
Relative M.	136'000.-	330'000.-	330'000.-	211'200.-	347'200.-
Absolute M.	400'000.-	0.-	0.-	0.-	400'000.-
2.3.8.4 Reinvestition eines Teils der Anlagekosten					
Relative M.	188'000.-	265'000.-	265'000.-	169'000.-	357'000.-
Absolute M.	400'000.-	0.-	0.-	0.-	400'000.-

2.4 Fazit

Aus den Berechnungsbeispielen ergibt sich folgendes: wird der gesamte Erlös (die Anlagekosten und der Gewinn) in eine Ersatzliegenschaft investiert und wird ein Steueraufschub für selbstbewohntes Wohneigentum gewährt, so führt der Verkauf der zweiten Liegenschaft sowohl unter Anwendung der absoluten als auch der relativen Methode zum gleichen steuerbaren Grundstücksgewinn (Ziffer 2.3.8.1.1 und 2.3.8.1.2).

Werden die Anlagekosten und ein Teil des Grundstücksgewinns in die Ersatzliegenschaft investiert, kann der Steuerpflichtige bei Anwendung der relativen Methode von einem höheren Steueraufschub profitieren als bei der absoluten Methode. Zudem wirkt sich der Besitzesdauerabzug ebenfalls positiv für den Steuerpflichtigen aus. Auf dem aufgeschobenen Gewinn kann nämlich ein Abzug im Umfang der Haltedauer der ersten und zweiten Liegenschaft vorgenommen werden. Aus diesem Grunde ist bei einem Steueraufschub für selbstbewohntes Wohneigentum die relative gegenüber der absoluten Methode ab jenem Moment für den Steuerpflichtigen grundsätzlich vorteilhafter, wo nicht mehr der gesamte Erlös (Anlagekosten und der Gewinn) der verkauften Liegenschaft reinvestiert wird.

Bei der relativen Methode wird auch ein Steueraufschub gewährt, wenn lediglich die Anlagekosten oder sogar noch weniger als die Anlagekosten in das Ersatzobjekt investiert werden.

Wie aus den Berechnungsbeispielen (Ziffer 2.3.8.3.1 und 2.3.8.3.2) entnommen werden kann, gewährt die absolute Methode keinen Steueraufschub, wenn nur die Anlagekosten reinvestiert werden. Der zu versteuernde Grundstücksgewinn kann somit nur einen kürzeren Besitzesdauerabzug – nämlich der Haltedauer der ersten Liegenschaft – geltend machen.

Zu beachten ist jedoch bei der relativen Methode, dass bei Verkauf der Ersatzliegenschaft der aufgeschobene Gewinn aus dem ersten Verkauf in diesem Zeitpunkt versteuert werden muss, wenn keine weitere Ersatzbeschaffung vorgenommen wird. Dies ist auch dann der Fall, wenn beim Verkauf der Ersatzliegenschaft kein neuer Grundstücksgewinn anfällt. Beim Verkauf der Ersatzliegenschaft muss also der aufgeschobene Gewinn aus dem ersten Verkauf versteuert werden. Wie aus den Berechnungsbeispielen und der tabellarischen Übersicht hervorgeht, wird hingegen bei der absoluten Methode bereits nach dem ersten Verkauf der Grundstücksgewinn zur Besteuerung herangezogen, wenn lediglich die Anlagekosten der ersten Liegenschaft oder weniger in die Ersatzliegenschaft reinvestiert werden. Beim zweiten Verkauf, wo der Verkaufserlös lediglich den Anlagekosten entspricht, fällt kein steuerbarer Grundstücksgewinn mehr an. Diese Vorgehensweise entspricht auch dem im übrigen Steuerrecht angewandten Realisationsprinzip.

3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen des StHG

Art. 12 Abs. 3 Bst. e

Mit 14 zu 1 Stimme bei 4 Enthaltungen beschliesst die Kommission, eine zusätzliche Bestimmung in den Vorentwurf aufzunehmen, welche im ursprünglichen Gesetzestext, der das Anliegen der parlamentarischen Initiative umsetzt, nicht vorgesehen war.

Der steuerpflichtigen Person wird durch diese Ergänzung die Möglichkeit eingeräumt, auf den Steueraufschub zu verzichten. Die Ergänzung berücksichtigt, dass Steuerpflichtige ein Interesse haben können, sofort über einen Grundstücksgewinn steuerlich abzurechnen, anstatt vom Steueraufschub Gebrauch zu machen.

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. a

In den Fällen nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG gilt: Wenn der Erlös nicht vollständig reinvestiert wird, wird die Besteuerung des Grundstücksgewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben.

Mit dieser Regelung wird die relative Methode für den Aufschub der Besteuerung bei der Ersatzbeschaffung von selbstbewohnten Wohneigentum für alle Kantone eingeführt.

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. b

Dieser Artikel regelt diejenigen Fälle, bei welchen die Besteuerung wegen einer Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum aufgeschoben und das Ersatzgrundstück nachträglich veräussert oder die Nutzung geändert wurde. Hier werden bei der Ermittlung des Grundstücksgewinns die Anlagekosten des Ersatzgrundstückes um den aufgeschobenen Gewinn vermindert. Weil die Anlagekosten des Ersatzgrundstückes im Umfang des

aufgeschobenen Gewinns gekürzt werden, unterliegt bei der Weiterveräußerung des Ersatzgrundstückes die Differenz zwischen Verkaufserlös und Anlagekosten der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Abb. unter Ziff. 2.3.4).

Zudem wird festgelegt, welcher Kanton für die Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns bzw. des neuen Rohgewinns zuständig ist. Der Grundstückgewinn wird grundsätzlich in dem Kanton besteuert, in dem das Ersatzgrundstück liegt. Wenn jedoch das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung veräußert oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt wird, bleibt das Nachsteuerverfahren nach Artikel 53 StHG dem Kanton, in dem das ersetzte Grundstück liegt, vorbehalten. Der Erstkanton kann somit den aufgeschobenen Gewinn, welche unter seiner Steuerhoheit entstanden ist, besteuern, sofern die Ersatzliegenschaft innert einer Frist von fünf Jahren wieder verkauft wird (vgl. Ziff. 2.3.5.1).

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. c

Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer vorgängig erheben und nach Erfüllung der Voraussetzungen zurückerstatten. In Bezug auf das Verfahren kennen die Kantone bereits heute zwei unterschiedliche Systeme bei der Abrechnung des Steueraufschubs: die einen veranlagten und erheben die Steuer sofort. Sobald alle Voraussetzungen erfüllt sind, wird die Steuer zurückerstattet (sog. Steuererstattung). Die anderen Kantone sehen vor, die Steuer von Anfang an aufzuschieben. Diese beiden Verfahrensarten sollen auch weiterhin gelten.

Art. 49a Abs. 1

Diese Bestimmung betrifft das Verfahren bei einer interkantonalen Ersatzbeschaffung. In einem solchen Fall meldet der Kanton der veräußerten Liegenschaft dem Kanton der Ersatzliegenschaft die Höhe des aufgeschobenen Gewinns sowie die Besitzesdauer der verkauften Liegenschaft. Nur anhand dieser Angaben kann der Kanton bei Verkauf der Ersatzliegenschaft die Grundstückgewinnsteuer festlegen.

Art. 49a Abs. 2

Der Kanton der Ersatzliegenschaft meldet dem Kanton der ersetzten Liegenschaft die Veräußerung oder die dauernde Nutzungsänderung der Ersatzliegenschaft, wenn dies innerhalb von fünf Jahren nach deren Erwerb erfolgt.

Damit soll ermöglicht werden, dass der Kanton der ersetzten Liegenschaft die auf seinem Territorium entstandenen Wertzuwachsgerinne noch während fünf Jahren besteuern kann, sofern die Ersatzliegenschaft innerhalb dieser Frist verkauft wird.

Bis anhin wurde im StHG die Frage offen gelassen, ob die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns dem «Aufschubskanton» oder dem

«Reinvestitionskanton» zusteht. Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten der Nachbesteuerung: Entweder bleibt jedem Kanton der auf seinem Gebiet angewachsene Rohgewinn bzw. Wertzuwachs zum Nachbesteuerung erhalten, oder das Steuersubstrat wächst dem Reinvestitionskanton an. Bereits die Schweizerische Steuerkonferenz hat den Kantonen im Sinne eines Kompromisses folgende Lösung vorgeschlagen:

Der aufgeschobene Grundstücksgewinn soll dem Aufschubskanton zur Besteuerung zustehen, wenn das Ersatzgrundstück innert einer Frist von fünf Jahren veräussert oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt wird. Nach Ablauf der fünfjährigen Frist steht der aufgeschobene Grundstücksgewinn endgültig dem Reinvestitionskanton zu und ist in die Ermittlung des Gewinns aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks mit einzubeziehen.

Neu an diesem Vorschlag war nebst der zeitlichen Limitierung der Nachbesteuerung durch den Aufschubskanton die Erwähnung des Nutzungswechsels, wonach es dem Aufschubskanton innerhalb der Fünfjahresfrist selbst bei blosser Nutzungsänderung der Liegenschaft durch den Grundeigentümer gestattet ist, eine Nachbesteuerung einzuleiten. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das verlangte Selbstbewohnen des Ersatzobjektes nicht mehr zutrifft, weil die Liegenschaft in der Zwischenzeit vermietet wurde.

Es liegt auf der Hand, dass nur ein funktionierendes Meldewesen unter den Kantonen die Nachbesteuerung der aufgeschobenen Grundstücksgewinne sicherstellen dürfte. Ob bei mehreren hintereinander gestaffelten Ersatzbeschaffungen das kantonale Meldewesen noch mithalten kann, dürfte zumindest fraglich sein. Eine verbindliche Regelung des Meldewesens im StHG ist aus Sicht der Kantone sicherlich wünschenswert.

Art. 72l Abs. 1 und 2

Gemäss Artikel 72l StHG müssen die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung den geänderten Vorschriften von Artikel 12 und 49a StHG anpassen. Diese Anpassung entfaltet ihre Wirkung für alle Kantone zwei Jahre nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung.

Diese Bestimmung regelt, innert welcher Zeitspanne die Kantone ihre Gesetzgebung anpassen müssen (vgl. Ziff. 2.3.6).

Art. 78d

Nach Artikel 78d StHG findet das bisherige Recht noch Anwendung für Ersatzbeschaffungen, deren Grundbucheintrag weniger als zwei Jahre nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung erfolgt.

Diese Übergangsbestimmung regelt, ab welchem Zeitpunkt die relative Methode angewendet werden muss und bis wann noch das bisherige Recht Anwendung findet, um einen einheitlichen Übergang in allen Kantonen zu gewährleisten (vgl. Ziff. 2.3.6).

4 Auswirkungen

4.1 Finanzielle Auswirkungen

Die direkte Bundessteuer ist von dieser Gesetzesänderung nicht betroffen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verfügt über kein auswertbares statistisches Zahlenmaterial, um Aussagen machen zu können, wie hoch die Mindererträge bei den Kantons- und Gemeindesteuern ausfallen würden. Sie hat insbesondere keine Kenntnis, wie viele zusätzliche Steuerpflichtige von einem Steueraufschub im Rahmen der relativen Methode profitieren würden. Ebenso wenig können in Bezug auf den endgültigen Verkauf der Ersatzliegenschaft und die Haltedauer konkrete Aussagen gemacht werden. Eine lange Haltedauer bewirkt, dass auch ein höherer Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Gewinn bzw. - je nach kantonaler Regelung - auf der Steuer gewährt wird. Da bei der relativen Methode, sofern lediglich ein Teil des Erlöses reinvestiert wird, der aufgeschobene Gewinn höher ist als bei Anwendung der absoluten Methode, kann auch auf einem höheren Anteil des Gewinns ein grösserer Besitzesdauerabzug gemacht werden. Dadurch resultiert auch ein geringerer steuerbarer Grundstücksgewinn. Die Steuerpflichtigen können mit einer geringeren Steuerbelastung rechnen. Bei den Kantonen würde ein Systemwechsel von der absoluten zur relativen Methode entsprechend zu Mindereinnahmen führen. Aussagen in quantitativer Hinsicht betreffend den Mindererträgen können aus Mangel an auswertbarem statistischem Zahlenmaterial nicht gemacht werden.

4.2 Vollzugstauglichkeit

Der Vollzug ist bei der relativen Methode komplexer als bei der absoluten Methode. Insbesondere wird die relative Methode immer zu einem Steueraufschub führen, unabhängig davon, ob der gesamte Erlös oder lediglich ein Teil davon reinvestiert wird. Die meisten Kantone müssen ihre Steuergesetzgebung anpassen, um die relative Methode in ihr Gesetz aufzunehmen. Zudem muss festgehalten werden, dass nur ein funktionierendes Meldewesen unter den Kantonen die Nachbesteuerung der aufgeschobenen Grundstücksgewinne sicherstellen dürfte. Bei mehreren hintereinander gestaffelten interkantonalen Ersatzbeschaffungen kann das kantonale Meldewesen an seine Grenzen stossen.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Die vorgeschlagene Regelung steht nicht im Widerspruch zu Vorschriften der Europäischen Union.

6 Verfassungsmässigkeit

Die Zuständigkeit des Bundes im Bereich der direkten Steuern ist in Artikel 127 und 128 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verankert. Artikel 129 BV gibt dem Bund die Kompetenz, Grundsätze festzulegen über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und

Gemeinden. Die Harmonisierung erstreckt sich dabei auf die Steuerpflicht, den Gegenstand, die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Hier wird in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG neu der Grundsatz festgehalten, dass für den Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns die relative Methode angewandt wird. Dies ist eine Konkretisierung des Steuerobjektes, dessen Harmonisierung die Verfassung zulässt.