
Besteuerung von Grundstück- gewinnen bei Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition

Bundesgerichtliche Festlegung der Berechnungsmethode

1 Einleitung

Bei einer Ersatzbeschaffung von Grundstücken im geschäftlichen und privaten Bereich erfolgt unabhängig vom anwendbaren Besteuerungssystem¹ ein vollständiger Steueraufschub, wenn der gesamte Veräusserungserlös in ein Ersatzobjekt reinvestiert wird. Wenn die Reinvestition jedoch geringer ausfällt als der Veräusserungserlös, stellt sich die Frage nach der Höhe des Steueraufschubs. In den Kantonen finden zur Bemessung eines solchen Steueraufschubs bei bloss teilweiser Ersatzbeschaffung zwei unterschiedliche Systeme Anwendung, die sogenannte absolute und die sogenannte relative bzw. proportionale Methode. Das Nebeneinander von verschiedenen Methoden ist harmonisierungsrechtlich unerwünscht und kann bei Ersatzbeschaffungen über die Kantonsgrenze hinaus zu einer Doppelbesteuerung oder zu einer Freistellung von realisierten Gewinnen führen².



Martin Jau
Fürsprecher,
Tax Manager,
KPMG Fides, Basel



Thomas Linder
lic. iur. HSG,
Senior Tax Consultant,
KPMG Fides, Zürich

Bei der Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften nach Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG³ bzw. der entsprechenden kantonalen Regelung muss im Fall einer nur teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses nun gesamtschweizerisch die absolute Methode angewendet werden⁴. Diese Methode wurde vom Bundesgericht als harmonisierungskonform bezeichnet. Dabei wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstücksgewinn⁵ insoweit nicht besteuert, als der Veräusserungserlös (und nicht etwa der Veräusserungsgewinn) für das Ersatzobjekt verwendet wird. Für den Fall, dass die Reinvestitionskosten unter den ursprünglichen Anlagekosten des ersetzten Grundstückes liegen, kann kein Besteuerungsaufschub geltend gemacht werden. Dabei folgt das Bundesgericht in seiner Entscheidung von der Schweizerischen Steuerkonferenz im Kreisschreiben Nr. 19 vom 31. August 2001 abgegebenen Empfehlung und der üblichen Betrachtungsweise bei Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen im Unternehmenssteuerrecht.

2 Grundlagen der Besteuerung von Grundstücksgewinnen

2.1 Allgemeines

Die Besteuerung von Wertzuwachsgegewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken erfolgt im Bund und in den Kantonen sehr unterschiedlich. Während der Bund weder bei im Privatvermögen gehaltenen Grundstücken noch bei solchen des Geschäftsvermögens eine separate Steuer auf den Grundstücksgewinnen erhebt und diese mit der normalen Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfasst⁶, ist die Regelung in den einzelnen Kantonen unterschiedlich. Die Kantone sind dabei gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. d und Art. 12 StHG jedoch nicht mehr frei, ob sie den Mehrwert, welcher bei der Veräusserung von Grundstücken realisiert wird, besteuern wollen oder nicht. Die Wertzuwachsgegewinne sind somit grundsätzlich entweder mit der Grundstückgewinnsteuer oder der Einkommens- resp. Gewinnsteuer zu besteuern.

¹ Grundstückgewinnsteuer oder Einkommens- resp. Gewinnsteuer; vgl. dazu Ziffer 2.1.

² Kreisschreiben Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31. August 2001, Ziff. 1, nachfolgend KS 19; http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_19.pdf.

³ Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14, Botschaft zum Gesetz: Bundesblatt (BBl) 1983 III, S. 1 ff.

⁴ Bundesgerichtsentscheid 2A.311/2003 /bie vom 2. März 2004.

⁵ Als Grundstückgewinn soll im folgenden der Wertzuwachsgegewinn bezeichnet werden, d.h. Verkaufserlös minus Anschaffungs- resp. Ersatzwert inkl. wertvermehrnde Aufwendungen; vgl. Abbildung unter Ziffer 2.2.2.

⁶ Art. 18 Abs. 2 und Art. 58 Abs. 1 DGB; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

⁷ Während das StHG von Veräusserung spricht, verwenden die Autoren dieses Aufsatzes die beiden

Inhaltsübersicht

1 Einleitung

2 Grundlagen der Besteuerung von Grundstücksgewinnen

2.1 Allgemeines

2.2 Ersatzbeschaffung von Grundstücken bei teilweiser Reinvestition des Erlöses

2.2.1 Steueraufschubstatbestand

2.2.2 Absolute Methode

2.2.3 Relative bzw. proportionale Methode

2.2.4 Interkantonale Aspekte

3 Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004

3.1 Verfahrensrechtliche Erwägungen

3.2 Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften: gesamtschweizerische Lösung

3.3 Methodenwahl durch das Bundesgericht: absolute versus relative Methode

4 Fazit

Für alle Kantone gilt nach Art. 12 Abs. 1 StHG, dass Wertzuwachsgegewinne aus Veräusserungen⁷ von Grundstücken, welche im Privatvermögen gehalten werden, mit der als Objektsteuer⁸ ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind.

Begriffe Veräusserung und Handänderung synonym. Es sind die selben Tatbestände gemeint.

⁸ Es gibt Kantone, die bei der Besteuerung des Grundstückgewinnes allfällige Verluste aus anderen Grundstückveräusserungen anrechnen (BE: Art. 143 Abs. 1 StG; NW: Art. 150 Abs. 2 StG), womit in diesen Fällen nicht mehr von einer reinen Objektsteuer gesprochen werden kann; vgl. Skript Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, Swiss Tax Academy, Expertenlehrgang 2002–2004, Version 15.06.2002, von *Dominik Lüscher*, Chef Abt. Grundstückgewinnsteuer des Kt. Bern, nachfolgend Skript Tax Academy, S. 7. Im Kt. BE wird sogar ein allfälliger Betriebsverlust an einen realisierten Grundstückgewinn angerechnet (Art. 143 Abs. 2 StG BE).

Die Behandlung der Grundstücksgewinne, die aus Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, ist dagegen in der Schweiz nicht einheitlich geregelt⁹. Sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch in den Kantonen LU, OW, GL, ZG¹⁰, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE unterliegen die Wertzuwachs-gewinne, die bei der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens (aus den Aktiva eines Selbständigerwerbenden oder einer juristischen Person) erzielt werden oder aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel (Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erwirtschaftet¹¹) stammen, der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und werden zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet (dualistisches System, auch St. Galler System genannt). Einige wenige Ausnahmen betreffen den gewerbmässigen Liegenschaftshandel¹².

In den übrigen Kantonen (ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG¹³, TI, GE¹⁴ und JU) werden die Wertzuwachs-gewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögen oder aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel hingegen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (monistisches System, auch als Zürcher System bezeichnet). Auch hier bestehen jedoch gewisse Ausnahmen im Zusammenhang mit dem gewerbmässigen Immobilienhandel: Während der Kanton JU solche Gewinne immer der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterwirft, tun andere Kantone dies nur in bestimmten Fällen¹⁵.

2.2 Ersatzbeschaffung von Grundstücken bei teilweiser Reinvestition des Erlöses

2.2.1 Steueraufschubstatbestand

Das StHG legt für die Kantone zwingend fest, dass diese die Besteuerung bei Ersatzbeschaffungen von Grundstücken in gewissen Fällen¹⁶

aufzuschieben haben. Dabei kann das Ersatzgrundstück entweder im gleichen oder in einem anderen Kanton liegen. Kein Steueraufschub wird jedoch gewährt, wenn das Ersatzobjekt ausserhalb der Schweiz liegt. Es erfolgt ein vollständiger Steueraufschub, wenn der ganze Veräusserungserlös in ein Ersatzobjekt reinvestiert wird. Wenn die Reinvestition jedoch geringer ausfällt als der Veräusserungserlös, stellt sich die Frage nach der Höhe des Steueraufschubs. In den Kantonen finden zur Bemessung eines solchen Steueraufschubs bei bloss teilweiser Ersatzbeschaffung zwei unterschiedliche Sys-

⁹ Die wiedereingebrachten Abschreibungen (Anschaffungswert inkl. wertvermehrende Aufwendungen abzüglich Buchwert) unterliegen dabei in jedem Fall der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer.

¹⁰ Der Wechsel ins dualistische System erfolgte mit Einführung des neuen Steuergesetzes 2001.

¹¹ Die Gewerbmässigkeit ist zu bejahen, wenn die betreffende Tätigkeit über eine bloss Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sich die entsprechenden Geschäftsfälle häufen, Fremdkapital benutzt wird oder spezielle Fachkenntnisse eingesetzt werden.

¹² In den Kantonen LU, ZG, SO, AI und SG kommt für die gewerbmässig erzielten Grundstücksgewinne dennoch die Sondersteuer zur Anwendung, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht für Grundeigentum besteht (beschränkte Steuerpflicht), siehe auch interkantonale Kommission für Steueraufklärung, Steuerinformationen, Teil D, Die Besteuerung der Grundstücksgewinne, Bern 2000, S. 6, nachfolgend Steuerinformationen; <http://www.estv.admin.ch/data/ist/d/dossier/d19.pdf>. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass im interkantonalen Verhältnis besondere Ausscheidungsregeln für realisierte Veräusserungsgewinne, je nachdem, ob es sich um einen Liegenschaftshändler mit oder ohne Betriebstätten handelt, gelten. Vgl. zum ganzen: *Ernst Höhn/Peter Mäusli*, interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 28 Rz 41 ff.

teme Anwendung, die sogenannte absolute und die sogenannte relative bzw. proportionale Methode.

2.2.2 Absolute Methode

Die absolute Methode (auch Abschöpfungs- methode genannt) ist einfach und leicht verständlich. Der Steueraufschub wird gewährt, soweit der Grundstücksgewinn für den Veräusserer nicht frei verfügbar ist, weil dieser innert angemessener Frist¹⁷ in ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion investiert wird. Der nicht reinvestierte, frei verfügbare Erlösanteil wird dagegen

richtigerweise in dem Zeitpunkt besteuert, in dem der Gewinn realisiert und der entsprechende Erlös für die Entrichtung der Steuer in liquider Form zur Verfügung steht. Lehre und Rechtsprechung haben sich deshalb verschiedentlich für diese Methode ausgesprochen¹⁸. Die absolute Methode entspricht auch der Praxis zur Ersatzbeschaffung von Geschäftsliegenschaften bei der direkten Bundessteuer¹⁹. Von den Kantonen mit monistischem System ist sie für die geschäftliche Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 12 Abs. 4 bzw. 8 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 4 StHG ohne weiteres anwendbar²⁰.

¹³ Der Kanton TG unterstellt die Grundstücksgewinne von natürlichen Personen und Personengesellschaften sowie von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen ebenfalls der Sondersteuer. Ausgenommen dabei sind die Gewinne der Mehrheit der juristischen Personen, welche der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen.

¹⁴ Eine besondere Regelung kennt der Kanton GE: Grundsätzlich kommt für jeden Steuerpflichtigen eine Sondersteuer zur Anwendung, die unmittelbar nach der Handänderung erhoben wird. Zusätzlich versteuern juristische Personen sowie Selbständigerwerbende die Grundstücksgewinne (auf dem 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; Steuerinformationen, Ziff. 2, S. 4 ff.

¹⁵ Manchmal werden gewerbmässig erzielte Gewinne von Immobilienhändlern doch der ordentlichen Einkommenssteuer unterstellt:
– ZH, UR, SZ, NW, BS und TG: soweit der Erwerbspreis und die wertvermehrenden Aufwendungen den Einkommenssteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen);
– BE: wenn an den betreffenden Grundstücken wertvermehrende Arbeiten im Umfang von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt wurden; Steuerinformationen, S. 9.

¹⁶ Land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke, selbstgenutzte Wohnliegenschaften, betriebsnotwendige Anlagegrundstücke; Art. 12 Abs. 3 Bst. d und e und Art. 12 Abs. 4 i.V.m. Art. 8 Abs. 4 resp. Art. 24 Abs. 4 StHG. Auf die genauen Voraussetzungen der einzelnen Tatbestände soll im Folgenden nicht eingegangen werden. Für betriebsnotwendige Anlagegrundstücke vgl. *Paul Scherer/Priska Rösl*, die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, in: *Der Schweizer Treuhänder* 3/2001, S. 257 ff., nachfolgend *Scherer/Rösl*.

¹⁷ Die Ersatzbeschaffung kann sowohl vor als auch nach der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft passieren. Je nach Kanton gelten unterschiedliche Fristen: BE und ZH: 2 Jahre; SG: 3 Jahre. Allerdings können diese Fristen erstreckt werden, sofern besondere Umstände dargelegt werden können (z.B. Verzögerungen im Baubewilligungsverfahren), Skript Tax Academy, S. 45.

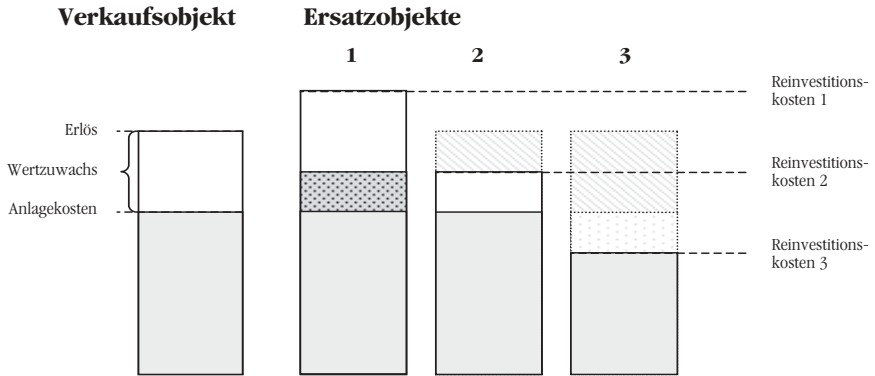
¹⁸ *Markus Langenegger*, Handbuch zur bernischen Vermögensgewinnsteuer, Bern 2001, nachfolgend *Langenegger*, N. 24 zu Art. 133, N. 3 f. zu Art. 134, N. 1f. zu Art. 135.

¹⁹ *Markus Reich/Marina Züger*, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 30, N. 24; *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, Art. 30, N. 18.

²⁰ Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995, S. 53.

ERSATZBESCHAFFUNG MIT TEILWEISER REINVESTITION

Zahlenbeispiel



- Anlagekosten
- (aufgeschobener) Wertzuwachsge Gewinn
- Zusatzinvestition
- besteuert er Wertzuwachsge Gewinn

Ausgangslage

Veräußerungserlös	600	<i>Beispiel 2: Reinvestitionskosten ></i>	
Anlagekosten ²¹	400	<i>ursprüngliche Anlagekosten</i>	
		Ersatzinvestition Anlagekosten	500
Wertzuwachsge Gewinn = Veräußerungserlös		Aufschub Wertzuwachsge Gewinn	100
– Anlagekosten	200	Besteuerung Wertzuwachsge Gewinn	100

Beispiel 1: Reinvestitionskosten > Veräußerungserlös

Ersatzinvestition Anlagekosten	700
Aufschub Wertzuwachsge Gewinn	200
Besteuerung Wertzuwachsge Gewinn	0

Beispiel 3: Reinvestitionskosten < ursprüngliche Anlagekosten

Ersatzinvestition Anlagekosten	300
Aufschub Wertzuwachsge Gewinn	0
Besteuerung Wertzuwachsge Gewinn	200

2.2.3 Relative bzw. proportionale Methode

Bei der relativen bzw. proportionalen Methode (auch als Verhältnismethode bezeichnet) wird der Wertzuwachsge Gewinn (statt der Erlös gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. d und e StHG) im Verhältnis der Reinvestition zum gesamten Veräusserungserlös aufgeteilt und aufgeschoben. Dabei ergibt sich konsequenterweise selbst dann ein Steueraufschub, wenn der Betrag der Reinvestition unter den ursprünglichen Anlagekosten liegt. Das widerspricht dem Realisationsprinzip und somit einer sach- und zeitgerechten Besteuerung von tatsächlich erzielten Gewinnen. Zudem ist es geradezu stossend, dass bei endgültiger Veräusserung des Ersatzobjektes mit der proportionalen Methode ein erheblicher Gewinn besteuert werden kann, obschon objektbezogen ein deutlicher Verlust eingetreten ist.

Zahlenbeispiel
(vgl. Ausgangslage unter Ziffer 2.2.2)

In Beispiel 1 führt sowohl die absolute wie auch die relative Methode zum gleichen Ergebnis; ein voller Steueraufschub wird gewährt.

Beispiel 2: Reinvestitionskosten > ursprüngliche Anlagekosten
Ersatzinvestition

Anlagekosten	500 = 83% von 600
Aufschub	
Wertzuwachsge Gewinn	83% von 200 = 167
Besteuerung Wertzuwachsge Gewinn	33

Beispiel 3: Reinvestitionskosten < ursprüngliche Anlagekosten
Ersatzinvestition

Anlagekosten	300 = 50% von 600
Aufschub	
Wertzuwachsge Gewinn	50% von 200 = 100
Besteuerung Wertzuwachsge Gewinn	100

²¹ In gewissen Kantonen kann für die Anlagekosten bei der Berechnung der Grundstückge Gewinnsteuer ein allfällig höherer Ersatzwert (z.B. ZH: Verkehrswert vor 20 Jahren, § 220 Abs. 2 StG ZH; BS: Realwert per 1.1.1977, Art. 106 Abs. 4 StG BS; BL: Verkehrswert vor 20 Jahren, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar, § 77 Abs. 3 StG BL) miteinbezogen werden. Dadurch kann sich eine permanente unbesteuerte Differenz ergeben. Darauf soll aber nicht weiter eingegangen werden.

²² Beispiel: Ein betriebsnotwendiges Geschäftsgrundstück, welches in einem Kanton mit dualistischem System gelegen ist, wird verkauft und ein Ersatzgrundstück in einem Kanton mit monistischem System wird erworben und anschliessend wieder veräussert (z.B. nach 5 Jahren).

²³ Gemäss Art. 127 Abs. 3 Bundesverfassung; vgl. *Richner, Frei, Kaufmann*, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuerrecht, Ergänzungsband, Zürich 2001, nachfolgend *Frei/Kaufmann/Richner*, Ergänzungsband; § 226a, N. 8 ff.

²⁴ *Scherer/Rösli*, S. 264.

2.2.4 Interkantonale Aspekte

2.2.4.1 Ausgangslage

Wird ein Grundstück in einem Kanton veräussert und ein Ersatzgrundstück in einem anderen Kanton innert angemessener Frist beschafft, muss der erste Kanton die Besteuerung aufschieben. Dabei ergeben sich im interkantonalen Verhältnis zwangsläufig Abgrenzungsfragen (monistisches und dualistisches System), welche im StHG nicht geregelt sind²². Die Kantone sind daher harmonisierungsrechtlich frei, wie sie solche Fragen lösen wollen. Zu beachten sind jedoch die interkantonalen Doppelbesteuerungsvorschriften²³.

In der Praxis wurde geltend gemacht, der Steueraufschub müsste analog zum beweglichen Vermögen im Falle einer Ersatzbeschaffung absolut erteilt werden, und der Aufschub gewährende Kanton müsse in vollem Umfang

auf das Steuersubstrat verzichten²⁴. Begründet wurde dies damit, dass die Nachbesteuerung von interkantonal übertragenen Grundstücksgewinnen bezüglich der Ersatzbeschaffung sachwidrig, wenig praktikabel, intransparent und der rechtgleichen Behandlung abträglich sei. Schliesslich werde der den definitiven Steueraufschub gewährende Kanton für seinen Steuersubstratverlust dadurch entschädigt, dass alle anderen Kantone diesen Aufschub auch gewährten, weshalb dem Kanton auch Steuersubstrat neu definitiv zufalle²⁵.

2.2.4.2. Nachbesteuerungsmodalitäten der aufgeschobenen Grundstücksgewinne

Das StHG lässt die Frage offen, ob die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstücksgewinnes dem «Aufschubkanton» oder dem «Reinvestitionskanton» zusteht. Zur Zeit werden daher zwei Möglichkeiten der Nachbesteuerung diskutiert: Entweder bleibt jedem Kanton der auf seinem Gebiet angewachsene Wertzuwachsge Gewinn zur Nachbesteuerung erhalten oder das Steuersubstrat fällt dem Reinvestitionskanton zu²⁶.

Diese Frage wurde von der Schweizerischen Steuerkonferenz aufgenommen. Im Sinne eines Kompromisses hat sie die folgende Lösung vorgeschlagen²⁷: 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 Ersatzgrundstückes miteinzubeziehen.

Der Kt. ZH sieht vor, dass im Falle einer interkantonalen Ersatzbeschaffung bei einer Veräusserung oder Zweckentfremdung des ausserkantonalen Ersatzgrundstückes inner-

halb von 5 Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück die Wegzugsgemeinde auf ihren Aufschubsentscheid zurückkommt und die Grundstücksgewinnsteuer samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veranlagt (§ 71 Abs. 1 Satz 2 Vo StG ZH). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die ursprüngliche Handänderung erfolgte (§ 161 Abs. 1 i.V.m. § 215 Abs. 1 Satz 2 StG ZH). Erfolgt die Veräusserung ohne erneute Ersatzbeschaffung nach Ablauf der 5-Jahresfrist, aber innert 20 Jahren seit der ursprünglichen Handänderung, wird die aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuer nachveranlagt²⁸. Die Wegzugsgemeinde kommt diesfalls auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuer nachträglich im ordentlichen Verfahren (§ 226a Abs. 2 StG ZH). Das Recht zur Vornahme der Veranlagung verjährt 5 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde (§ 226 Abs. 3 StG). Zinsen werden ebenfalls ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 Vo StG ZH). Dabei wird die Grundstücksgewinnsteuer berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung stattgefunden hätte. Ereignisse im Zuzugskanton bleiben unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden²⁹.

Die bernische Praxis folgt demgegenüber der ersten Variante und beansprucht den auf die Ersatzliegenschaft übertragenen «bernischen» Grundstücksgewinn ohne zeitliche Limitierung für sich.

Es liegt auf der Hand, dass die Frage, ob die Nachbesteuerung im Fall der teilweisen Reinvestition dem Aufschubskanton oder dem Reinvestitionskanton zusteht, in der Praxis zu

Problemen führt. Um der Rechtssicherheit und der rechtsgleichen Behandlung willen sollte eine verbindliche Regelung angestrebt werden.

3 Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004³⁰

3.1 Verfahrensrechtliche Erwägungen

Nach Art. 73 Abs. 1 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2–5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Die Grundstückgewinnsteuer, um die es im vorliegenden Fall geht, ist im zweiten Titel dieses Gesetzes geregelt (Art. 12 StHG). Das Bundesgericht bestätigt damit erneut seine seit dem 1.1.2001 aufgestellte Praxis³¹ betreffend die Zulässigkeit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde für einen Sachverhalt, welcher sich unmittelbar auf kantonales Recht stützt und hebt gleichzeitig hervor, dass sich seine Kognition allerdings nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen³² richtet, soweit der Bundesgesetzgeber dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum eingeräumt hat³³.

²⁵ Scherer/Rösli, S. 264.

²⁶ Langenegger, Art. 134 StG BE, N. 16.

²⁷ Skript Tax Academy, S. 51.

²⁸ Frei/Kaufmann/Richner, Ergänzungsband; § 226a, N. 11.

²⁹ Rundschreiben der Finanzdirektion des Kt. ZH an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001.

³⁰ Einstimmig gefälltes Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung vom 2. März 2004 (2A.311/2003/bie), zur BGE-Publikation vorgesehen; vgl. NZZ vom 1. April 2004, S. 16 und Jusletter vom 5. April 2004 von Markus Felber, Steueraufschub beim Eigenheimwechsel; www.weblaw.ch/jusletter/Artikel.asp?artoc6eMr=3074.

3.2 Ersatzbeschaffung von selbstgenutzten Wohnliegenschaften: gesamtschweizerische Lösung³⁴

Im Anschluss setzt sich das Bundesgericht mit der von einem Teil der Lehre³⁵ und der Praxis³⁶ aufgestellten These auseinander, dass das StHG im Bereich der Grundstückgewinnsteuer zu etlichen Fragen keine, oder zumindest keine präzisen Regelungen enthalte, was den kantonalen Gesetzgebern in diesen Bereichen einen grossen Ermessensspielraum einräume.

Zwar habe der Bundesgesetzgeber den Kantonen freigestellt, ob die Kantone Grundstückgewinne auf Geschäftsvermögen wie die übrigen Grundstückgewinne mit der Grundstückgewinnsteuer (als Objektsteuer) oder mit der ordentlichen Einkommens- und Gewinnsteuer erfassen wollen, indem er diese Freiheit im Gesetz explizit erwähnte³⁷. Der Bundesgesetzgeber habe jedoch verbindlich festgelegt, dass die Kantone den Mehrwert, der bei einer Veräusserung realisiert werden könne, zu besteuern hätten und unter anderem auch entschieden, dass, unbesehen der eingeräumten Wahlmöglichkeit, insoweit nur gewisse Aufschubstatbestände sowohl im monistischen als auch im dualistischen System zu gelten hätten und nicht eine Steuerbefreiung in Frage komme. Die Steueraufschubstatbestände seien im Gesetz schliesslich abschliessend geregelt worden³⁸.

³¹ Vgl. BGE 128 II 56 E. 1.

³² Vgl. Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, Bern 1994, 2. Auflage, S. 164 ff.

³³ BGE 2A.311/2003/bie, E. 3.

³⁴ BGE 2A.311/2003/bie, E. 3.2.

³⁵ Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Auflage, N. 2 zu Art. 12 StHG.

³⁶ Frei/Kaufmann/Richner, Ergänzungsband; § 226a, N. 1.

³⁷ Art. 12 Abs. 4 StHG.

³⁸ Botschaft zur Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, S. 102.

Das Bundesgericht kommt zur Erkenntnis, dass der in Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG vorgesehene Aufschubtatbestand, entgegen der ursprünglichen Vorstellung des Ständerates, eine verbindliche Bundeslösung darstelle und die Kantone bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen den Steueraufschub gewähren müssen. Damit habe der Bundesgesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er insoweit eine Harmonisierung der kantonalen Regelungen anstrebe. Dem würde es widersprechen, den Kantonen bei Fragen, welche die Wiederverwendung des Gewinnes und das Prinzip des Steueraufschubes betreffen, einen weiten Spielraum einzuräumen. Eine divergierende Handhabung des Begriffes der Reinvestition würde somit der beabsichtigten Harmonisierung zuwiderlaufen. Die Anwendung einer in der ganzen Schweiz einheitlichen Methode dränge sich umso mehr auf, als die Ersatzbeschaffung gemäss StHG schweizweit zulässig erklärt werde, was zu entsprechenden doppelbesteuerungsrechtlichen Fragen führen könne.

Schliesslich verneint das Bundesgericht auch das Argument, dass es vorliegend um eine Frage der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge gehe. Es handle sich um eine für die Steuerpflicht bedeutsame Grundsatzfrage der Gewährung eines Steueraufschubes.

3.3 Methodenwahl durch das Bundesgericht: absolute versus relative Methode

Das Bundesgericht führt aus, dass der Wortlaut der Bestimmung³⁹ keinen Schluss auf die Anwendung einer bestimmten Methode zur Ermittlung der aufzuschiebenden Steuer bei bloss teilweiser Reinvestition des Erlöses in eine Ersatzliegenschaft erlaube. Der Wortlaut sei so offen, dass sich sowohl die relative als auch die absolute Methode auf ihn abstützen liesse.

Das Bundesgericht prüft in der Folge die in den

kantonalen Praxen propagierten Lösungsmodelle⁴⁰. Anschliessend zeigt es auf, wie vorzugehen ist, wenn der Wortlaut im Gesetz unklar ist⁴¹. Es führt im Weiteren aus, der durch die Bundesversammlung eingeführte Aufschubtatbestand von Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG führe im Interesse der Mobilität zu einer Durchbrechung des Grundsatzes, wonach Grundstückgewinne generell zu besteuern seien. Dies ermögliche dem Steuerpflichtigen u.U. den vollen Veräusserungserlös für eine Ersatzliegenschaft einzusetzen. In jenen Fällen, in welchen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft unterschreiten, stehe die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjektes und damit der Mobilität nicht entgegen. Die Besteuerung des Veräusserungsgewinnes ohne Steueraufschub verringere die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel in diesem Fall nicht. Der Veräusserungsgewinn sei nicht im Ersatzobjekt gebunden und stehe dem Steuerpflichtigen zusätzlich zur Verfügung. Der Gewinn gelte damit als realisiert und löse gemäss Art. 12 StHG die sofortige Besteuerung aus. Daher erweise sich nur die absolute Methode als harmonisierungskonform.

Das Bundesgericht lehnt schliesslich auch die im Kt. AG geltende Ansicht⁴² mit der Begründung ab, sie führe zu einer ungerechtfertigten Privilegierung. Die gleichen Überlegungen gelten sinngemäss, wenn das Ersatzobjekt nicht bereits aus den Anlagekosten des früheren Eigenheims bezahlt werden kann, sondern zusätzlich ein Teil des Liegenschaftsgewinnes reinvestiert werden muss.

4 Fazit

Die vom Bundesgericht gewählte Lösung der absoluten Methode ist zu begrüssen. Sie ist einfach und leicht verständlich und entspricht

der üblichen Betrachtungsweise bei Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen im Unternehmenssteuerrecht⁴³. Der Entscheid des Bundesgerichts legt nun für die Kantone verbindlich fest, nach welchen Kriterien bei einer nur teilweisen Reinvestition des Erlöses aus der Veräusserung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft der mögliche steuerbare Wertzuwachsge Gewinn zu berechnen ist und schafft somit Klarheit, nach welcher Bewertungsmethode inskünftig allfällige

Grundstückgewinne bei teilweiser Reinvestition des ursprünglichen Veräusserungserlöses zu ermitteln sind.

Das Bundesgericht äussert sich mangels interkantonaalem Sachverhalt nicht zu der in der Praxis⁴⁴ relevanten Frage, ob die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinnes dem «Aufschubskanton» oder dem «Reinvestitionskanton» zusteht. Eine verbindliche Regelung des interkantonalen Meldewesens für den Fall, dass ein aufgeschobener Gewinn infolge weiterer Ersatzbeschaffungen von einem Kanton zum anderen übertragen und der aufgeschobene Gewinn erst nach einer Serie von Ersatzbeschaffungen besteuert wird⁴⁵, drängt sich im Hinblick auf die Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit auf.

Wie lange nach oder gegebenenfalls vor der steuerauslösenden Veräusserung eine Ersatzbeschaffung stattfinden darf, um in den Genuss des Steueraufschubs gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG zu gelangen, liess das Bundesgericht ebenfalls offen. Auch diesbezüglich finden sich in der Praxis zahlreiche unterschiedliche Regelungen⁴⁶, die bei näherer Betrachtung dem Ziel der Harmonisierung abträglich sind und bei den betroffenen Steuerpflichtigen nicht leicht nachzuvollziehen sind. Hier würde eine Regelung durch die Schweizerische Steuerkonferenz sicherlich zu einem besseren Verständnis und zur Rechtssicherheit in der Praxis führen.

Für Steuerpflichtige in den Kantonen⁴⁷, in welchen die relative Methode bisher zur Anwendung gelangte, gilt es zu berücksichtigen, dass die in der Regel steuergünstigere Lösung in laufenden Verfahren, trotz anderslautender gesetzlicher Regelung, wohl nicht mehr angewendet wird. Im Übrigen hat der Entscheid bei einigen Kantonen zur Folge, dass wohl auch die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen geändert werden müssen.⁴⁸

Vgl. Seite 467ff dieser Ausgabe

³⁹ Art. 12 Abs. 3 Bst. e.

⁴⁰ BGE 2A.311/2003/bie, E. 4.2 und 4.3.

⁴¹ Die wahre Tragweite eines Textes wird unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente, namentlich des Zweckes der Regelung, der dem Text zugrunde gelegten Wertungen sowie des Sinnzusammenhangs der in Rede stehenden Norm ermittelt. Dabei dienen die Gesetzesmaterialien als Hilfsmittel, E. 5.1 je mit Hinweisen.

⁴² Diese Ansicht geht davon aus, dass aus dem Erlös für die ursprüngliche Liegenschaft für die Ersatzliegenschaft zuerst der Gewinn und erst danach der auf die Anlagekosten entfallende Teil eingesetzt wird; E. 4.1.

⁴³ E. 5.3 mit weiteren Hinweisen.

⁴⁴ Diskussionsvorschlag der Schweizerische Steuerkonferenz, siehe Ziff. 2.2.4.2, FN 27.

⁴⁵ Skript Swiss Tax Academy, S. 52.

⁴⁶ Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist; vgl. FN 17.

⁴⁷ NE (Art. 33 Abs. 3 Règlement général d'application de la loi sur les contributions directes du canton de neuchâtel), NW (§ 69 Abs. 1 Satz 1 StV NW, AR (Art. 52 Abs. 3 StV AR), BS (§ 105 Abs. 2 Satz 1 StG BS), BL (Hinweis in Baselländische & Baselstädische Steuerpraxis 1998/1999, S. 151).

⁴⁸ Laut Auskunft des Ressortleiters Grundstückgewinnsteuern, Liegenschaftsbewertungen der KStV BS ändert der Kanton BS ab sofort seine Praxis betr. die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnanteils bei nur teilweiser Reinvestition von der gesetzlich vorgesehenen relativen hin zur absoluten Berechnungsmethode.