



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza fiscale svizzera CFS
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associazion da las autoritads fiscalas svizras

D Einzelne Steuern

Grundstück-
gewinnsteuer
Oktober 2012

Die Besteuerung der Grundstückgewinne

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2012)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68
Fax ++41 (0)31 324 92 50
e-mail: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

© Abteilung Grundlagen / ESTV
Bern, 2012

INHALTSVERZEICHNIS

		<u>Seite</u>
1	EINLEITUNG	1
11	Wertsteigerung der Grundstücke	1
12	Einmalige Besteuerung der Grundstücksgewinne	2
13	Sondersteuer oder Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer	2
2	BESTEuerung DER GRUNDSTÜCKGEWINNE IN DER SCHWEIZ	3
21	Besteuerung der Grundstücksgewinne mit einer Sondersteuer	3
22	Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstücksgewinns	4
221	Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens	5
222	Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens	6
23	Subjekt- und Objektsteuer	6
24	Übersicht über die Regelungen in Bund und Kantonen	6
3	DIE STEUERHOHEIT	10
31	Kantonssteuer und Gemeindesteuer	10
32	Begrenzung der Steuerhoheit / Ort der Besteuerung	12
4	DIE STEUERPFlicht (STEUERSUBJEKT)	12
41	Der Steuerschuldner	12
42	Subjektive Befreiung von der Steuerpflicht	13
5	DER GEGENSTAND DER BESTEuerung (STEUEROBJEKT)	14
51	Der Grundstücksgewinn	14
52	Die Grundstücke	15
53	Die Handänderung	15
531	Zivilrechtliche Handänderungen	16
531.1	Privatrechtliche Handänderungen	16
531.2	Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen	16
532	Wirtschaftliche Handänderungen	16
532.1	Die Kettengeschäfte	17
532.2	Die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften	17
533	Die entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken	18
534	Besondere Fälle	19
534.1	Privateinlage / Privatentnahme	19
534.2	Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft	19
54	Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht	20
541	Ausgenommene Handänderungen	20
542	Nicht besteuerte Bagatellgewinne	23
543	Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer	23
6	ZEITLICHE BEMESSUNG UND ANWENDBARER STEUERSATZ	24

	<u>Seite</u>
7 DIE GEWINNBERECHNUNG	25
71 Der Erlös	25
72 Die Anlagekosten	25
721 Erwerbspreis	25
722 Wertvermehrnde Aufwendungen	27
723 Die Berücksichtigung der Geldentwertung	28
73 Die Abzüge	29
74 Die Verrechnung von Verlusten	30
8 BERECHNUNG DER STEUER (STEUERTARIFE)	31
81 Kantone mit proportionalem Steuertarif	31
82 Kantone mit progressivem Steuertarif	32
83 Erhöhte Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne	33
84 Ermässigung bei längerer Besitzesdauer	35

ABKÜRZUNGEN

DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
OR	=	Schweizerisches Obligationenrecht
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
ZGB	=	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

KANTONE

AG = Aargau	NW = Nidwalden
AI = Appenzell Innerrhoden	OW = Obwalden
AR = Appenzell Ausserrhoden	SG = St. Gallen
BE = Bern	SH = Schaffhausen
BL = Basel-Landschaft	SO = Solothurn
BS = Basel-Stadt	SZ = Schwyz
FR = Freiburg	TG = Thurgau
GE = Genf	TI = Tessin
GL = Glarus	UR = Uri
GR = Graubünden	VD = Waadt
JU = Jura	VS = Wallis
LU = Luzern	ZG = Zug
NE = Neuenburg	ZH = Zürich

1 EINLEITUNG

Kann und soll der Gewinn, der sich durch die Veräusserung eines Grundstückes ergibt, besteuert werden? Und wenn ja, in welcher Form?

Diese Fragen lassen sich nicht ohne Weiteres beantworten. Die folgenden Überlegungen können uns jedoch einige Anhaltspunkte vermitteln.

11 Wertsteigerung der Grundstücke

Grundstücke werden oft mit Gewinn veräussert. Der Erlös aus dem Verkauf kann deutlich höher sein als der Betrag, den man zu ihrer Anschaffung auslegen musste. Dieser Wertsteigerung liegen verschiedene Ursachen zugrunde. Die wichtigsten davon sollen kurz gestreift werden.

Hauptursache ist sicher der dauernde **Nachfrageüberhang** nach Grundstücken, der nicht befriedigt werden kann, da der Boden unvermehrbar ist. Dieser Nachfrageüberhang ist auf eine Vielzahl von Faktoren zurückzuführen, wie beispielsweise die immer stärker werdende Konkurrenz um den Boden durch die verschiedenen Nutzungen (Landwirtschaft, Industrie, Wohnraum, Verkehrsflächen, Freizeitflächen u.a.), die höheren Ansprüche an die Wohnqualität (grössere Wohnungen, Stadtfucht), die Attraktivität des Bodens als sichere Kapitalanlage und andere mehr.

Die Baukostenteuerung und die Geldentwertung tragen ebenfalls zur Wertsteigerung bei.

Doch auch die **Aktivitäten der öffentlichen Hand** haben Auswirkungen auf die Wertsteigerung der Grundstücke. Da der verfügbare Boden immer knapper wird, sehen sich die Gemeinwesen gezwungen, immer mehr Gelder für die Raumordnung und -gestaltung auszugeben. Die von der öffentlichen Hand vorgenommenen Erschliessungs- und Planungsarbeiten (Erweiterung und Verbesserung der Verkehrsverhältnisse, der Strom- und Wasserversorgung, die Erarbeitung von Quartier-, Stadt- und Zonenplanungen) bewirken eine nicht zu vernachlässigende Wertzunahme der durch diese Aufwendungen begünstigten Grundstücke.

12 Einmalige Besteuerung der Grundstücksgewinne

Wie vorgehend dargestellt wurde, können Grundstücke – unabhängig von der Person des Eigentümers – einer **kontinuierlichen Wertvermehrung** unterliegen, welche die eigentliche Ursache der Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken darstellt. Der Gewinn entsteht also nicht durch die Handänderung an sich, sondern er wird lediglich in diesem Zeitpunkt realisiert.

Wäre es somit angebracht, jede während der Bemessungsperiode aufgelaufene Wertsteigerung als Vermögensgewinn der Einkommenssteuer zu unterstellen? Sogleich wird klar, dass die enormen praktischen Probleme bei der Bemessung der kontinuierlichen Wertvermehrung eine solche Besteuerung zum Vornherein verunmöglichen.

Eine Steuerbefreiung dieser weitgehend ohne Arbeitsleistung erzielten Gewinne wäre aber unbefriedigend, zumal jedes noch so kleine Arbeitseinkommen besteuert wird.

Im Hinblick auf das Gesagte drängt sich eine **einmalige Besteuerung** der Grundstücksgewinne im Zeitpunkt ihrer Realisierung – also im Zeitpunkt der Handänderung – auf. Dabei ergeben sich keine Bemessungsprobleme, denn der erzielte Gewinn lässt sich zuverlässig und auf einfache Art ermitteln aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten.

13 Sondersteuer oder Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer?

Grundstücksgewinne können auf verschiedene Arten besteuert werden, sei es durch eine **Sondersteuer** – meist Grundstücksgewinnsteuer genannt – oder durch die **ordentliche Einkommens- bzw. Gewinnsteuer**.

Für die Erfassung mit einer **Sondersteuer** spricht vor allem die einmalige Besteuerung des Grundstücksgewinns. Erzielt ein Steuerpflichtiger einen Grundstücksgewinn und wird dieser zusammen mit seinen übrigen Einkünften von der Einkommenssteuer erfasst, so ergibt sich durch die Progressivität der Einkommenssteuertarife für die betreffende Steuerperiode eine erhöhte Steuerlast auf sämtlichen Einkünften. Die Besteuerung mit einer Sondersteuer verhindert diese Progressionswirkung und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass die Ursache des – effektiv nur einmal realisierten – Gewinns in der kontinuierlichen Wertsteigerung des Grundstücks liegt.

Daneben lassen sich aber auch Argumente anführen, welche für eine Besteuerung im Rahmen der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** sprechen. So stellen die Grundstücksgewinne gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler eigentliches Erwerbseinkommen dar, was ihre Besteuerung als Einkommen als nahe liegend erscheinen lässt.

Diese und weitere Überlegungen wurden durch die Gesetzgeber des Bundes und der Kantone unterschiedlich gewertet, so dass die Besteuerung der Grundstücksgewinne nicht einheitlich erfolgt.

2 BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE IN DER SCHWEIZ

Die steuerliche Behandlung von Grundstücksgewinnen erfolgt im Bund und in den Kantonen sehr unterschiedlich. Die verschiedenen Besteuerungsmethoden werden in den nächsten Kapiteln näher erläutert.

21 Besteuerung der Grundstücksgewinne mit einer Sondersteuer

Einleitend sei erwähnt, dass der Bund **keine separate Steuer** auf Grundstücksgewinnen erhebt.

Hingegen erfassen die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG, TI und JU¹⁾ in der Regel alle Grundstücksgewinne mit einer **Sondersteuer**. Dabei handelt es sich um eine **exklusive Steuer**, d.h. die Gewinne werden ausschliesslich von dieser Steuer erfasst und unterliegen keiner weiteren Belastung. Diese Sondersteuer – im Allgemeinen **Grundstückgewinnsteuer** genannt – kommt für die Gewinne sowohl natürlicher als auch juristischer Personen zur Anwendung.

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.

Auch 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.

1) *Kanton JU: Die von einem gewerbsmässigen Immobilienhändler erzielten Gewinne werden jedoch seinem steuerbaren Einkommen bzw. Gewinn zugerechnet (siehe Ziffer 221 sowie die Tabelle in Ziffer 24).*

22 Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstückgewinns

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

Grundsätzlich ist daher bei den natürlichen Personen eine Unterscheidung zu treffen zwischen

- Gewinnen auf Grundstücken des **Geschäftsvermögens** (einschliesslich der gewerbmässig erzielten Gewinne) einerseits
- und Gewinnen auf Grundstücken des **Privatvermögens** des Steuerpflichtigen andererseits, denn die steuerliche Behandlung ist je nach Kategorie verschieden.

Diese gemischte Form der Grundstückgewinnbesteuerung, dank welcher eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann, kennen die meisten Kantone, wobei die oben gemachte grundsätzliche Unterscheidung von einer Vielzahl von Sonderbestimmungen überlagert wird.

Bei der **Zuteilung** zu einer der beiden oben genannten Kategorien stellt sich ein besonderes Problem für **Grundstücke, die teils geschäftlich, teils privat genutzt** werden.

Die Frage der Zuteilung ist natürlich insbesondere für diejenigen Kantone wichtig, die ein dualistisches System kennen, d.h. die Grundstückgewinne auf dem Privatvermögen mit einer Sondersteuer belegen und diejenigen auf dem Geschäftsvermögen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen (*siehe Ziffern 221 und 222*).

Aber auch in den übrigen Kantonen (die alle Grundstückgewinne der Sondersteuer unterstellen, *siehe Ziffer 21*) ist die Unterscheidung insofern von Bedeutung, als alle diese Kantone die früher zum Abzug zugelassenen Abschreibungen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen, auch wenn der Grundstückgewinn selber der Sondersteuer unterliegt (*siehe Tabelle unter Ziffer 24*).

Beim Bund und in allen Kantonen wird nach der so genannten **Präponderanzmethode** entschieden, ob das betreffende gemischt genutzte Grundstück steuerlich zum Privat- oder Geschäftsvermögen gehört. Nach dieser Methode gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der geschäftlichen Tätigkeit dienen.²⁾

2) *Beispiel: Ein Wirt nutzt ein ihm gehörendes Grundstück zu 30 % als Restaurant-Betrieb und vermietet die Wohnungen, die 70 % der Liegenschaft ausmachen, an Dritte. Nach der Präponderanzmethode wird das gesamte Grundstück zum Privatvermögen gerechnet.*

221 Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens

Sowohl bei der direkten Bundessteuer (dBSt; Art. 18 Abs. 2 und Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG) als auch in den Kantonen LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE unterliegen Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung von Immobilien

- **des Geschäftsvermögens** (aus den Aktiva eines Selbständigerwerbenden oder einer juristischen Person) erzielt werden oder
- aus **gewerbsmässigem Liegenschaftshandel** (Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erwirtschaftet)³⁾ stammen,

der ordentlichen **Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** und werden **zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet**.

Einige wenige **Ausnahmen** betreffen den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, d.h. Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erzielt.⁴⁾

In den übrigen Kantonen (ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG⁵⁾, TI und JU) werden die Gewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel hingegen mit der **Sondersteuer** erfasst (*siehe Ziffer 21*).⁶⁾

Auch hier bestehen aber gewisse **Ausnahmen** im Zusammenhang mit dem **gewerbsmässigen Immobilienhandel**: Während der Kanton JU solche Gewinne immer der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterwirft, tun andere Kantone dies nur in bestimmten Fällen.⁷⁾

Zur Erinnerung: Im Kanton GE werden Grundstückgewinne auf Geschäftsvermögen zunächst mit der Sondersteuer, anschliessend noch mit der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer erfasst. Die erstere kann dann von der letzteren in Abzug gebracht werden (*siehe Ziffer 21*).

-
- 3) *Die Gewerbsmässigkeit ist zu bejahen, wenn die betreffende Tätigkeit über eine blosser Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sich die entsprechenden Geschäftsfälle häufen, Fremdkapital benutzt wird oder spezielle Fachkenntnisse eingesetzt werden.*
 - 4) *In den Kantonen GL, ZG sowie SO und SG (bis Ende 2012) kommt für die gewerbsmässig erzielten Grundstückgewinne dennoch die **Sondersteuer** zur Anwendung, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht für Grundeigentum besteht (beschränkte Steuerpflicht).*
 - 5) *Im Kanton TG unterliegen Grundstücke der meisten juristischen Personen allerdings der ordentlichen Gewinnsteuer. Ausgenommen sind Gewinne von steuerbefreiten juristischen Personen, welche (wie die Gewinne von natürlichen Personen und Personengesellschaften) mit der Sondersteuer erfasst werden.*
 - 6) *Im Kanton ZH werden gewerbsmässig erzielte Gewinne der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterstellt, soweit der Erwerbspreis und die Wert vermehrenden Aufwendungen den Einkommenssteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen).*
 - 7) *Manchmal werden gewerbsmässig erzielte Gewinne von Immobilienhändlern doch der **ordentlichen Einkommenssteuer** unterstellt:*
 - *Kantone UR, SZ, NW, BS, TG und TI: soweit der Erwerbspreis und die Wert vermehrenden Aufwendungen den Einkommenssteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen).*
 - *Kanton BE: wenn an den betreffenden Grundstücken wertvermehrnde Arbeiten im Umfang von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt wurden.*

222 Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens

Bei der dBSt sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens ausdrücklich **steuerfrei** (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Hingegen werden solche Gewinne in sämtlichen Kantonen mit einer **Sondersteuer auf Grundstücken, eben der Grundstückgewinnsteuer**, erfasst. Bundesrechtlich ist den Kantonen vorgeschrieben, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG). Die Grundzüge dieser Steuer sind in Art. 12 StHG festgelegt.

23 Subjekt- und Objektsteuer

Die zwei erwähnten Formen der Besteuerung unterscheiden sich auch durch ihre Wesenszüge:

- Die Grundstückgewinnbesteuerung durch die **ordentliche Einkommenssteuer** kann durchwegs als **Subjektsteuer** beschrieben werden; einziger Massstab zur Bemessung der Steuer ist die **gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen.
- Bei der **gesonderten Besteuerung** wird auf den erzielten Kapitalgewinnen ohne Berücksichtigung der übrigen subjektiven (Einkommens- und/oder Vermögens-) Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Sondersteuer erhoben, deren einziger Gegenstand die Grundstückgewinne sind. Diese Form der Sondersteuer trägt alle Merkmale einer **Objektsteuer** und wird von allen Kantonen angewendet.

24 Übersicht über die Regelungen in Bund und Kantonen

In der folgenden Tabelle sind die konkreten Regelungen in den einzelnen Kantonen und im Bund dargestellt. Auf die Sonderregelung für die Grundstückgewinne der Immobilienhändler wird nur dort speziell eingegangen, wo sich Abweichungen gegenüber dem in *Ziffer 221* erläuterten Grundprinzip ergeben.

Nachfolgend wird grundsätzlich nur die Grundstückgewinnsteuer als Sondersteuer betrachtet. Ergänzende Aussagen, die sich auf die Einkommens- oder Gewinnsteuer beziehen, werden als Bemerkung wiedergegeben, wenn dies zum besseren Verständnis des Textes beiträgt.

Besteuerung der Grundstückgewinne durch Bund und Kantone (Stand 1.1.2012)

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Pers. (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
Bund	steuerfrei	steuerfrei	-	X	-	X	
ZH	X	-	X	1)	X	1)	1) Grundstückgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
BE	X	-	X	2) 3)	X 4)	2) 3)	2) Grundstückgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. 3) Gewinne auf Grundstücken, mit denen der Pflichtige in Ausübung seines Berufes handelt, unterliegen dann der Einkommenssteuer, wenn an ihnen wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt wurden. 4) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
LU	X	-	5)	X	6)	X	5) Grundstückgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren den wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil (Wertzuwachsgegninn) der Sondersteuer. 6) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
UR	X	-	X	7)	X	7)	7) Grundstückgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
SZ	X	-	X	8)	X 9)	8)	8) Grundstückgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen einschliesslich Baukreditzinsen den Einkommens-/Gewinnsteuerwert übersteigen. 9) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
OW	X	-	10)	X 10)	-	X	10) Grundstückgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren den wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil der Sondersteuer.
NW	X	-	X	11)	X	11)	11) Grundstückgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
GL	X	-	12)	X	13)	X	12) Der Sondersteuer unterliegen auch Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken. 13) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.

Fortsetzung

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Pers. (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
ZG	X	-	14) 15)	X	15) 16)	X	14) Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. 15) Gewerbmässig erzielte Grundstücksgewinne unterliegen der Sondersteuer, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht. 16) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
FR	X	-	17)	X	18)	X	17) Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. 18) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
SO	X	-	-	X	19)	X	19) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
BS	X	-	X 20)	21)	X	21)	20) Gewinne von Immobilienanlagefonds unterliegen auch der Sondersteuer. 21) Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens-(Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
BL	X	-	X	22)	X	22)	22) Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
SH	X	-	23)	X	-	X	23) Gewinne auf landwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer.
AR	X	-	24)	X	25)	X	24) Gewinne aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke natürlicher Personen unterliegen der Sondersteuer. 25) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
AI	X	-	26)	X	26) 27)	X	26) Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. 27) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
SG	X	-	28)	X	28) 29)	X	28) Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. 29) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
GR	X	-	-	X	-	X	
AG	X	-	30)	X	30)	X	30) Subsidiäre Sondersteuer, falls aus irgendwelchen Gründen die Besteuerung als Einkommen oder Gewinn nicht möglich ist.
TG	X	-	X	31)	32)	X	31) Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommenssteuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. 32) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
TI	X	-	X	33)	X 34)	33)	33) Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. 34) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.

Fortsetzung

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Pers. (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
VD	X	-	35)	X 35)	36)	X	35) Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren den wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil der Sondersteuer. 36) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
VS	X	-	-	X	-	X	
NE	X	-	37)	X	37) 38)	X	37) Gewinne aus Grundstücken, welche der Bodenbewirtschaftung dienen, unterliegen immer der Sondersteuer. 38) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
GE	X	-	X	39)	X	39)	39) Grundstücksgewinne auf Geschäftsvermögen unterliegen sowohl der Sondersteuer als auch der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Die Sondersteuer wird dann auf die geschuldete Einkommens-/Gewinnsteuer angerechnet.
JU	X	40)	X	40) 41)	X 42)	40) 41)	40) Gewinne auf Grundstücken, mit denen der Pflichtige in Ausübung seines Berufes handelt, unterliegen der Einkommenssteuer bzw. der Gewinnsteuer. 41) Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. 42) Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.

3 DIE STEUERHOHEIT

31 Kantonssteuer und Gemeindesteuer

Wie bereits erwähnt, erhebt der Bund **keine Sondersteuer** auf Grundstückgewinnen.

Eine solche wird dagegen in allen Kantonen erhoben, und zwar meistens ausschliesslich durch den Kanton. In einigen Kantonen (BE, OW, FR, BS, SH, GR und JU) erheben sowohl der Kanton als auch die Gemeinden eine Sondersteuer auf Grundstückgewinnen, während in den Kantonen ZH und ZG nur die Gemeinden nach Massgabe der Regelung im kantonalen Steuergesetz eine solche erheben. Die Kantone können bestimmen, dass die Grundstückgewinnsteuer allein von den Gemeinden erhoben wird (Art. 2 Abs. 2 StHG).

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.

Die nachfolgende Tabelle gibt darüber Aufschluss, welche Gemeinwesen eine Grundstückgewinnsteuer als Sondersteuer erheben und wie sich die allfällige Aufteilung des Ertrags gestaltet.

Bemerkung:

Für Grundstückgewinne, welche der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt sind (vgl. Tabelle Ziffer 24), wird die Steuer ganz normal sowohl durch den Kanton wie durch die Gemeinden erhoben.

Steuerhoheiten bei der Grundstückgewinnsteuer (Stand 1.1.2012)

Kanton	Kantons- steuer	Gemeindesteuer		Aufteilung des Ertrags der Kantonssteuer
		obliga- torisch	fakultativ	
ZH		X		Keine Aufteilung. Die gesamten Steuereinnahmen fallen an die politische Gemeinde, in welcher das Grundstück liegt.
BE	X	X		Keine Aufteilung
LU	X			Der Anteil der Sitzgemeinde am Kantonssteuerertrag entspricht 1/2.
UR	X			Der Kanton erhält für seine Veranlagungs- und Bezugsaufgaben einen Vorausanteil von 10%. Der Rest wird wie folgt aufgeteilt: - 50% Kanton - 50% Sitzgemeinde.
SZ	X			Der Ertrag der Grundstückgewinnsteuer wird nach Massgabe des Gesetzes über den Finanzausgleich zur Hälfte auf die Bezirke und Gemeinden verteilt.
OW	X	X		Jährliches Vielfaches für Kanton, Gemeinden und Kirchgemeinden wie für die Einkommenssteuer (Kantonsanteil ungefähr 1/3)
NW	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 50 %.
GL	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 50 %.
ZG		X		Keine Aufteilung
FR	X	X		Keine Aufteilung
SO	X			Der Steuerfuss der jeweiligen Einwohner- und Kirchgemeinde ist in die Staatssteuer eingebaut.
BS	X	X 1)		Keine Aufteilung bei den natürlichen Personen; bei den juristischen Personen partizipieren die Sitzgemeinden im Umfang des für die natürlichen Personen geltenden Steuerfusses. 1) Die Gemeindesteuer wird nur bei den natürlichen Personen erhoben.
BL	X			
SH	X	X		
AR	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 2/3.
AI	X			Keine Aufteilung; der Ertrag wird jedoch zweckgebunden für Bodenverbesserungen und zur Deckung von Aufwendungen im Erziehungswesen sowie zur Äufnung des Stipendienfonds für berufliche Ausbildung verwendet.
SG	X			Der Kanton erhebt einen festen Zuschlag von 220 % der einfachen Staatssteuer. Davon entfallen 120 % auf die politischen Gemeinden.
GR	X	X		Keine Aufteilung
AG	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 50 %.
TG	X			Der Ertrag fällt zu 45 % an den Kanton, zu 25 % an die Schul-, zu 25 % an die politischen Gemeinden. Die restlichen 5 % fallen an die Kirchgemeinde jener Konfession, welcher der Steuerpflichtige angehört, sonst ebenfalls an die politische Gemeinde.
TI	X			Die Gemeindebeteiligung ist abhängig von der Höhe des Gemeindesteuerfusses, maximal jedoch 40 %.
VD	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 5/12.
VS	X			Die Sitzgemeinden partizipieren mit 2/3.
NE	X			Keine Aufteilung
GE	X			Keine Aufteilung
JU	X	X		Keine Aufteilung

32 Begrenzung der Steuerhoheit / 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.⁸⁾

Liegt die mit Gewinn veräusserte Liegenschaft im Hoheitsgebiet zweier oder mehrerer Kantone bzw. Gemeinden, so erfolgt die Verteilung des Gesamtgewinns unter den Kantonen bzw. Gemeinden nach dem Wertverhältnis der auf den verschiedenen Hoheitsgebieten liegenden Parzellen.⁹⁾

4 DIE STEUERPFLICHT (STEUERSUBJEKT)

41 Der Steuerschuldner

Steuerpflichtig ist immer der **Veräusserer** eines Grundstücks, eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück oder eines in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechts (z.B. Baurechte, Quellenrechte, Wasserrechtsverleihungen, Dienstbarkeiten).¹⁰⁾

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.

Für die Grundstücksgewinnsteuer als Sondersteuer sind die Miteigentümer, die Ehegatten und die unmündigen Kinder in der Regel jeweils selbständig steuerpflichtig.

8) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt dies auch für Grundstücksgewinne der gewerbmässigen Liegenschaftenhändler (vgl. dazu *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, Band 27, S. 184).

9) Bei der Verteilung des Gesamtgewinns auf Grundstücken, die auf verschiedenen Hoheitsgebieten liegen, sind zwei Methoden denkbar:

- Nach der einen errechnet man die Höhe der Teilgewinne proportional zum Anteil der einzelnen Grundstückteile am Verkaufserlös und an den Anlagekosten. Investitionen an den einzelnen Grundstückteilen sind hierbei durch die betreffende Steuerhoheit voll zu berücksichtigen.
- Nach der zweiten Methode wird der Gesamtgewinn nach dem Wertverhältnis jedes einzelnen Grundstückteils aufgeteilt. Diese Methode ist nur anwendbar, wenn die beteiligten Gemeinwesen Grundstücksgewinnsteuern der gleichen Art erheben.

10) In einigen Kantonen bestehen in bestimmten Fällen Sonderregelungen:

- In den Kantonen BE und NE werden Personen, die aufgrund von Gesetz oder Vertrag gewinnanteilsberechtig sind, als Veräusserer behandelt;
- im Weiteren JU, allerdings muss die Gewinnbeteiligung aus der Gesetzgebung hervorgehen.

42 Subjektive Befreiung von der Steuerpflicht

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.

Während die Gründe zur Gewährung einer objektiven Steuerbefreiung (*siehe Ziffer 54*) im Grundstück selbst oder in der Veräusserungsursache liegen, ist die **subjektive Steuerbefreiung in der Person des Veräusserers** (oder, seltener, in der Person des Erwerbers) begründet.

So sind von der Steuer in der Regel **befreit**:

- Die **Eidgenossenschaft und ihre Anstalten** nach Art. 10 des Bundesgesetzes über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft (Garantiegesetz). ¹¹⁾
- Der **Kanton**, die **Gemeinden** und Kirchgemeinden sowie die **öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten** des kantonalen oder kommunalen Rechts. Dies nach dem Grundsatz, dass sich der Staat nicht selber besteuern soll. ¹²⁾
- Die **Landeskirchen, gemeinnützige Institutionen** oder im Kanton **von der Steuerpflicht befreite juristische Personen** für Gewinne auf Grundstücken, welche unmittelbar den Zwecken gedient haben, um derentwillen diese Organisationen von der Steuerpflicht befreit worden sind (öffentliche Zwecke, Kultuszwecke, Unterrichtszwecke, gemeinnützige Zwecke o.ä.). ¹³⁾
- Die **ausländischen Staaten** für ihre ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften, unter Vorbehalt des Gegenrechts.
- Personen, die in offizieller Eigenschaft für zwischenstaatliche Organisationen, internationale Institutionen, diplomatische Missionen oder andere **internationale Organe** tätig sind (Art. 2 Abs. 2 des Gaststaatgesetzes [GSG]).

11) *Da Bundesrecht kantonales Recht bricht, ist eine entsprechende Bestimmung in der kantonalen Gesetzgebung nicht nötig. Dennoch sehen einige Kantone in ihren Gesetzen die Befreiung der Eidgenossenschaft und ihrer Anstalten von der Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich vor.*

12) *Kanton UR: Zusätzlich sind die Korporationen Uri und Ursern sowie die Korporationsbürgergemeinden von der Grundstückgewinnsteuer befreit.*

13) - *In den Kantonen BE, LU, UR, SZ, ZG, FR, AI, SG, TI und JU gilt die Steuerbefreiung nur für die Landeskirchen und Kirchgemeinden und nur für jene Grundstücksgewinne, welche diese auf ihrem eigenen Gebiet erzielen; gemeinnützige Institutionen oder im Kanton von der Steuerpflicht befreite juristische Personen kommen nicht in den Genuss der Steuerfreiheit.*

- *Im Kanton ZH sind nur die Landeskirchen und andere Zweckverbände von Gemeinden im Sinne des Gemeinderechts von der Grundstückgewinnsteuer befreit.*

- *Im Kanton GR gilt die Steuerbefreiung nur für die Landeskirchen und Kirchgemeinden.*

- *Der Kanton BS gewährt den Krankenkassen und -versicherungen eine beschränkte Steuerbefreiung, indem die Einkünfte und Vermögenswerte, die der sozialen Krankenversicherung dienen und in direktem Zusammenhang mit den sozialen Zwecken stehen, von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen sind.*

- *In den Kantonen GL, SO, SH, AR, AI und TG müssen juristische Personen, die unter gewissen Bedingungen von der Steuerpflicht befreit sind, Grundstücksgewinne versteuern.*

- *Im Kanton NE müssen die Landeskirchen, die gemeinnützigen Institutionen sowie die im Kanton steuerbefreiten juristischen Personen Grundstücksgewinne versteuern. Dasselbe gilt im Kanton VD, jedoch nicht für die Landeskirchen.*

- Soziale Krankenversicherer, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der Durchführung der Sozialversicherung, der Erbringung oder der Sicherstellung von Sozialversicherungsleistungen dienen (Art. 80 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts [ATSG]; Bundesgerichtsentscheid 2c_584 / 2009 vom 24.2.2010).

Bemerkung:

*Bundesrechtlich ist jedoch vorgeschrieben, dass die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die inländischen Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgenden juristischen Personen, die juristischen Personen mit Kultuszwecken und die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, die alle nach Art. 23 Abs. 1 Bst. d – g und i StHG steuerbefreit sind, in jedem Fall **der Grundstückgewinnsteuer unterliegen** (Art. 23 Abs. 4 StHG).*

5 DER GEGENSTAND DER BESTEUERUNG (STEUEROBJEKT)

Der Begriff «Steuerobjekt» ist in den kantonalen Steuergesetzen nicht einheitlich definiert. Grundsätzlich wird aber **jeder Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken oder Teilen davon** sowie jede einmalige **Entschädigung für die dauernde dingliche Belastung von Grundstücken** der Grundstückgewinnsteuer unterstellt.

Das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer besteht aus drei verschiedenen Elementen, nämlich aus dem **Gewinn**, dem **Grundstück** und der **Handänderung**. Nur das Vorliegen aller drei Komponenten löst eine Grundstückgewinnbesteuerung aus.

51 Der Grundstückgewinn

Der Grundstückgewinn kann als das Steuerobjekt im eigentlichen Sinn bezeichnet werden. Wie schon in der Einleitung dargelegt wurde, wird derjenige **(Rein-)Gewinn besteuert**, der bei einer **Handänderung des Grundstücks realisiert** wird.

Gegenstand der Steuer ist also nicht die periodische Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern diejenige, die im Zeitpunkt des Verkaufs des Grundstückes zutage tritt. Diese ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anlagewert (Kaufpreis + Wert vermehrende Aufwendungen) und dem Verkaufserlös abzüglich der durch das Gesetz erlaubten Abzüge.

Für die Definition dieser Begriffe und für die Gewinnberechnung in den einzelnen Kantonen verweisen wir auf *Kapitel 7* des vorliegenden Artikels.

Bemerkung:

Nicht alle Grundstückgewinne unterliegen der Sondersteuer. Die Tabelle in Ziffer 24 gibt Auskunft darüber, welche Gewinne der Sondersteuer und welche der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen.

52 Die Grundstücke

Die Umschreibung der Grundstücke in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen richtet sich nach deren Definition im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB).

Grundstücke im Sinn von **Artikel 655 ZGB** sind:

- **Liegenschaften** (die Grundbuchverordnung präzisiert: begrenzte Bodenflächen und die mit ihnen fest verbundenen Bauten und Pflanzen)
- **im Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte** (z.B. Nutzniessungsrecht, Baurecht, Quellenrechte, Wasserrechtsverleihungen und andere Dienstbarkeiten)¹⁴⁾
- **Bergwerke**
- **Miteigentumsanteile** an Grundstücken.

Die Kantone BE und JU ordnen in ihren Steuergesetzen auch die Wasserkräfte und die Rechte an solchen den Grundstücken zu.

Im Kanton FR fällt die Übertragung eines Ferienhauses oder einer ähnlichen Fahrnisbaute auf fremden Boden ebenfalls unter eine Steuer begründende Veräusserung, auch wenn diese nicht im Grundbuch eingetragen sind.

Im modernen Grundstückgewinnsteuerrecht knüpft die Grundstückgewinnsteuer nicht nur an zivilrechtliche, sondern auch an **wirtschaftliche Sachverhalte** an, wie z.B. die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (*siehe Ziffer 533*).

53 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.

Je nachdem, ob ein Eigentumsübergang oder lediglich eine Übertragung der Verfügungsgewalt über das Grundstück stattfindet, kann zwischen **Handänderungen im engeren Sinne und wirtschaftlichen Handänderungen** unterschieden werden.

Beide begründen eine Steuerpflicht, sofern sie zur gänzlichen oder teilweisen Realisation eines Grundstückgewinns führen und sofern die betreffende Handänderung im Steuergesetz nicht ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet wird.

Die Umschreibung der Handänderungen ist in den einzelnen Steuergesetzen unterschiedlich formuliert. Generell lassen sich jedoch folgende Arten der Handänderung unterscheiden:

14) In den Kantonen SZ und SO gelten auch Bauten und Anlagen auf fremdem Boden aufgrund eines unselbständigen Rechtes (z.B. eines Baurechtes mit einer Dauer von weniger als 30 Jahren) als Grundstücke.

531 Zivilrechtliche Handänderungen

531.1 Privatrechtliche Handänderungen

Darunter sind Eigentumsübertragungen (an Grundstücken) zu verstehen, die **nach der schweizerischen Zivilrechtsordnung** (ZGB, OR) abgewickelt werden. Zu ihrer Gültigkeit bedürfen sie eines **gültigen Rechtsgrundes** (Vertrag, Testament und dgl.) und der **Eintragung ins Grundbuch**.

Der Grundbucheintrag hat in der Regel konstitutive Wirkung. Darum ist der Tag der Eintragung zugleich der massgebende Zeitpunkt für die Entstehung des Anspruchs auf die Besteuerung des Grundstückgewinns.

Zu den privatrechtlichen Handänderungen, die den häufigsten Anlass für die Besteuerung der Grundstückgewinne darstellen, zählen namentlich Kauf, Tausch und das Einbringen eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft; im Weiteren auch Schenkung und Erbgang, wobei aber die Besteuerung aufgeschoben wird.

531.2 Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen

Der Grund solcher Handänderungen liegt in einer aus dem **öffentlichen Recht** abgeleiteten rechtlichen Verpflichtung. Die Handänderung erfolgt aufgrund eines **Verwaltungsaktes** (Verfügung, Urteil), der gestützt auf das öffentliche Recht erlassen wird.

Handänderungen aufgrund amtlicher Verfügungen können Enteignungen, Zwangsverwertungen (z.B. Versteigerung durch Betreibungs- und Konkursamt)¹⁵⁾, Güterzusammenlegungen und Quartierplanungen sein.

532 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 (Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG).¹⁶⁾

Der Rechtsgrund der wirtschaftlichen Handänderung kann sowohl in einem **privaten Rechtsgeschäft** als auch in einer **öffentlich-rechtlichen Verfügung** liegen.

Allerdings kann das angestrebte wirtschaftliche Ziel, nämlich die Änderung der Verfügungsgewalt über ein Grundstück, auch auf einem anderen Weg erreicht werden.

15) Kantone NW, AG und GE: Der Steuerbezug kann nur stattfinden, wenn die Gläubiger voll befriedigt worden sind.

16) Als Konsequenz der Besteuerung wirtschaftlicher Handänderungen sind später erfolgende, inhaltsgleiche und rein formelle Handänderungen desselben oder derselben Grundstücke oder Anteilen daran von der Steuer befreit. Sowohl die Übertragung der Verfügungsgewalt wie auch die Realisierung des Gewinns sind bereits mit der wirtschaftlichen Handänderung erfolgt und mit der Steuer belegt worden. Die reine zivilrechtliche «Sanktionierung» hat dementsprechend keine steuerlichen Folgen.

Wirtschaftliche Handänderungen sind in den verschiedensten Formen denkbar und werden praktisch in allen Steuergesetzen – in der Regel durch eine **Generalklausel**¹⁷⁾ – als steuerbar bezeichnet.

Dies entspringt zum einen dem steuerrechtlichen Anspruch, wirtschaftlich gleiche Sachverhalte mit gleichen Rechtsfolgen zu belegen, zum andern sollen damit Steuerumgehungen vermieden werden.

Die wichtigsten wirtschaftlichen Handänderungen sind die folgenden:

532.1 Die Kettengeschäfte

Dabei handelt es sich um einen relativ häufig anzutreffenden Vorgang, der die **Abtretung des Rechts auf Erwerb eines Grundstücks** beinhaltet.

Grundlage eines Kettengeschäfts ist ein **Vertrag** (Kaufvertrag, Kaufrechts-, Rückkaufrechts- oder Vorkaufrechtsvertrag) über eine Liegenschaft. Dem Erwerber wird dabei durch eine so genannte Substitutionsklausel ausdrücklich das Recht eingeräumt, einen Dritten in seine Rechtsposition eintreten zu lassen. Dieser Dritte hat dann seinerseits die Möglichkeit, das obligatorische Geschäft ins Grundbuch eintragen zu lassen oder eine weitere daran interessierte Person als möglichen Käufer in den Kaufvertrag eintreten zu lassen. Die Konsequenz, dass dank der Substitutionsklausel mehrere Personen als mögliche Erwerber nacheinander im selben Kaufvertrag auftreten können, bringt dem Geschäft den Namen «Kettengeschäft» oder «Kettenhandel» ein.

Zivilrechtlich liegt in allen Fällen nur eine Handänderung vor, nämlich diejenige zwischen dem Verkäufer und demjenigen Erwerber, der sich letztendlich ins Grundbuch eintragen lässt.

Die steuerrechtliche Behandlung der Kettengeschäfte ist von Kanton zu Kanton unterschiedlich. In aller Regel werden aber jene Kettengeschäfte, bei denen der Veräusserer die wesentlichen Teile der dem Eigentum innewohnenden Verfügungsrechte abtritt, als so genannte «wirtschaftliche Handänderungen» betrachtet.

Die **Besteuerung findet somit bei jeder Eigentumsübertragung statt**, d.h. jedes Mal, wenn das die Substitutionsklausel beinhaltende Dokument den Besitzer wechselt.

532.2 Die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

Der Begriff Immobiliengesellschaft lässt sich nicht allgemein gültig definieren. Meistens handelt es sich um eine Aktiengesellschaft, deren Zweck ausschliesslich oder wenigstens überwiegend in der **Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes** oder dessen **Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage** besteht, wobei es keine Rolle spielt, ob diese Nutzbarmachung durch Gebrauch, Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen soll.

17) Als Beispiel sei hier Art. 12 Abs. 2 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) erwähnt, welcher bestimmt, dass «Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken», den Veräusserungen gleichgestellt sind.

Die verschiedenen Anteilseigner an Immobiliengesellschaften üben diese Herrschaftsrechte im Verhältnis ihrer Gesellschaftsanteile gemeinschaftlich aus. Demzufolge kann von einer wirtschaftlichen Handänderung, d.h. von einer Übertragung der Herrschaftsrechte an einem Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die **Gesamtheit** oder doch die **Mehrheit der Gesellschaftsanteile** veräussert wird.¹⁸⁾

Solche Transaktionen unterliegen somit der Grundstückgewinnsteuer, und zwar mit dem auf dem gesamten Grundbesitz der Immobiliengesellschaft anfallenden Gewinn.

Eine Veräusserung von **Minderheitsbeteiligungen** unterliegt dagegen in den meisten Kantonen nicht der Grundstückgewinnsteuerpflicht, es sei denn, die Anteilsinhaber verschaffen in bewusstem Zusammenwirken dem Käufer praktisch die Eigentümerstellung an den Grundstücken (wenn dieser durch den Vorgang in den Besitz der Mehrheit der Anteile gelangt).

Ausnahme hiervon machen lediglich die Kantone LU, VD, VS, NE und GE, wo auch die Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen von der Steuer erfasst wird.¹⁹⁾

533 Die entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken

Bei der dinglichen Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen liegt eine **Aufspaltung der Eigentumsrechte** an einem Grundstück vor. Damit hier von einer Handänderung gesprochen werden kann, muss diese Aufspaltung **entgeltlich, wesentlich und dauernd** sein. Dies ist in der Regel dann gegeben, wenn dadurch der Nutz- und Veräusserungswert des belasteten Grundstücks dauernd (auf unbeschränkte Zeit) und wesentlich beeinträchtigt wird (Art. 12 Abs. 2 Bst. c StHG).

Die Steuergesetze von beinahe allen Kantonen bestimmen ausdrücklich, dass einmalige sowie wiederkehrende Entschädigungen für zeitlich unbeschränkte dingliche Belastungen (d.h. Grunddienstbarkeiten zu Gunsten eines bestimmten Grundstücks oder auf unbeschränkte Zeit errichtete Personaldienstbarkeiten) in der Regel der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Die zeitlich beschränkten dinglichen Belastungen (wie z.B. die Baurechte mit einer Dauer unter 30 Jahren) unterliegen hingegen der Einkommenssteuer.

In den Kantonen SZ, NW und TI unterliegen in der Regel nur einmalige, für dauernde und wesentliche Beeinträchtigungen geleistete Entgelte der Grundstückgewinnsteuer.

Der Kanton VD wendet auf Entschädigungen für dingliche Belastungen von Grundstücken des Privatvermögens die gleiche Praxis an (bei Grundstücken des Geschäftsvermögens unterliegen solche Entschädigungen immer der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer).

18) Im Kanton SZ ist die Übertragung einer massgebenden Beteiligung die Voraussetzung für die Besteuerung. Sie ist gegeben, wenn dadurch eine Stimmenmehrheit verschafft wird oder Sonderrechte an einer Wohneinheit oder Sondernutzungsrechte eingeräumt werden.

19) Im Kanton LU unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen nur dann der Grundstückgewinnsteuer, wenn diese ein Sondernutzungsrecht (z.B. ein Wohnrecht) an einer Wohneinheit verkörpern.

Die gesetzlichen Bestimmungen der Kantone VS und GE²⁰⁾ weisen sowohl die einmaligen wie auch die periodischen Entschädigungen für Baurechte der Einkommenssteuer zu.

In den übrigen Kantonen fallen solche Entschädigungen unter die Generalklausel. Hier muss anhand der obigen Kriterien (*siehe Ziffer 533*) entschieden werden, ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt oder nicht.

534 Besondere Fälle

534.1 Privateinlage / Privatentnahme

In denjenigen Kantonen, welche Gewinne auf Grundstücken des **Privatvermögens** mit der Sondersteuer und Gewinne auf Grundstücken des **Geschäftsvermögens** mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen (*siehe Ziffer 22*), unterliegt auch die **Überführung von Grundstücken des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen** der Sondersteuer ²¹⁾, obschon keine eigentliche Handänderung vorliegt.

Würde diese Besteuerung unterbleiben, so könnte bei einer späteren Veräusserung nicht mehr der ganze erzielte Grundstücksgewinn, d.h. die Differenz zwischen Anlagewert und Veräusserungserlös, besteuert werden. Zur Besteuerung würde vielmehr nur noch die Differenz zwischen dem Wert, zu dem das Grundstück in das Geschäftsvermögen eingebracht wurde, und dem Veräusserungserlös gelangen. Daher wird die **Differenz zwischen Anlagewert und Einbringungswert** im Zeitpunkt der Überführung als Grundstücksgewinn besteuert.

534.2 Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft

Ein Grundstücksgewinn kann hier erzielt und besteuert werden, wenn die Änderung der Beteiligungsrechte entgeltlich erfolgt und das Entgelt höher ist als die quotenmässigen Anlagekosten der veräusserten Beteiligung.

20) Kanton GE: Privatvermögen = Sondersteuer; in allen anderen Fällen = Einkommenssteuer.

21) Umgekehrt unterliegt die Überführung eines Grundstücks des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung.

54 Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht

Sämtliche kantonalen Steuergesetze weisen Bestimmungen auf, welche gewisse Grundstückgewinne von der **Steuer befreien** oder aber die **Besteuerung in bestimmten Fällen aufschieben**.

Zur Erinnerung nochmals die Unterscheidung zwischen der objektiven und der subjektiven Steuerbefreiung:

- Die Gründe für die Gewährung objektiver Ausnahmen von der Steuerpflicht sind an das **Steuerobjekt** gebunden. Es handelt sich dabei vorab um Eigentumsübertragungen, bei denen der Gewinn aus sozialen, wirtschaftlichen oder ähnlichen Gründen steuerfrei bleibt.
- Von diesen objektiven Ausnahmen gilt es, die **subjektiven Ausnahmen** zu unterscheiden, bei welchen die Steuerbefreiung an die Person des Veräusserers gebunden ist. Diese sind unter *Ziffer 42* dargestellt.

Objektive Ausnahmen betreffen in erster Linie eine Reihe von Handänderungen, welche nicht der Steuer unterliegen. Daneben können sie sich aber auch auf die Art des Gewinns beziehen. So sind in den meisten Kantonen Bagatellgewinne von der Steuer befreit. Im Kanton GE wird schliesslich auf eine Besteuerung verzichtet, wenn das veräusserte Grundstück während mehr als 25 Jahren im Besitz des Verkäufers gestanden hat.

541 Ausgenommene Handänderungen

In vielen Kantonen unterliegen Grundstückgewinne, die als Folge bestimmter Handänderungen erzielt werden, aufgrund einer **Steuerbefreiung** nicht der Grundstückgewinnsteuer.

Andere Kantone gewähren für bestimmte Grundstückgewinne einen **Steueraufschub**. Der Gewinn wird nicht von der Steuer befreit, aber seine Besteuerung erfolgt nicht unmittelbar, sondern wird auf die nächste steuerpflichtige Handänderung aufgeschoben.²²⁾

Solche Ausnahmen werden aus verschiedenen Gründen gewährt, zum Beispiel, weil ein **wesentliches Merkmal der steuerpflichtigen Handänderung fehlt** (kein Gewinn, keine Übertragung des Eigentums oder der Verfügungsgewalt, Schenkung) oder weil die **Gewinne aus sozialen oder wirtschaftlichen Gründen** von der Steuer ausgenommen werden (Art. 12 Abs. 3 StHG).

Die Gewährung solcher Steuerbefreiungen oder Steueraufschübe kann jedoch in den einzelnen Kantonen aufgrund unterschiedlicher Kriterien erteilt werden.

Die nachfolgende Übersicht gibt einen Einblick in die geltenden Regelungen der einzelnen Kantone.

22) Bei Erwerb von Grundstücken durch Steuer aufschiebende Veräusserungen bleibt daher der Preis der letzten Steuer begründenden Veräusserung als Erwerbspreis massgebend.

Ausgenommene Handänderungen in den Kantonen (Stand 1.1.2012)

Ausgenommene Handänderungen	Steueraufschub
Handänderungen infolge Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) und Erbvorbezug - dito, aber die Steuer wird auch aufgeschoben, wenn die Leistung des Begünstigten ausschliesslich in der Übernahme einer Belastung in Form von Hypothekarforderungen zugunsten Dritter oder in der Bildung eines Wohnrechts oder Nutznießungsrechts zugunsten des Übertragenden besteht. - dito, wobei die Steuer nur für den Erbvorbezug aufgeschoben wird, alle anderen Erbgänge sind steuerbefreit	Alle Kantone, ausser NE GE
Handänderungen aufgrund von Schenkungen	Alle Kantone mit einem Vorbehalt für Bern (1)
Handänderungen infolge Tausch ohne Aufgeld im Kanton gelegener, flächen- und wertmässig annähernd gleichwertiger Grundstücke - dito, aber nur für unbebaute Grundstücke - dito, aber nur für Tausch im öffentlichen Interesse, wie zur öffentlichen Aufgabenerfüllung, Wohn- und Eigentumsförderung sowie Herbeiführung von Baureife	BL, NE, GE FR VS
Handänderungen infolge Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes bei Einverständnis beider Ehegatten - dito, jedoch nur bei Begründung oder Änderung der Gütergemeinschaft	ZH, UR, OW, GL, ZG, FR, BL, SH, GR, TI, VD, VS, NE, GE BE
Handänderungen unter Familienangehörigen - unter Ehegatten - unter Ehegatten, aber nur bei Handänderungen zufolge Scheidung - unter Ehegatten auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung sowie unter eingetragenen Partnern, sofern jeweils beide Partner einverstanden sind - Übertragung von Grundstücken zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentliche Beiträge auf Begehren beider Ehegatten - unter Blutsverwandten in auf- und absteigender Linie	SH, AG, TG, GE VD, VS LU, UR ZH, BE, SZ, NW, GL, ZG, FR, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS, JU AG
Veräusserung der andauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft mit anschliessender Ersatzbeschaffung innert bestimmter Frist in der Schweiz	ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE(2), JU
Handänderung mit folgender Ersatzbeschaffung (innert bestimmter Frist) eines gleichwertigen Grundstücks in der Schweiz, das Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ist - dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung im Kanton - dito, es ist aber nicht nötig, dass der Ersatz ein gleichwertiger ist - dito, der Ersatz muss aber eine gleiche betriebliche Funktion erfüllen, selbst wenn das veräusserte Grundstück bloss Teil des Anlagevermögens bildete - dito, aber nur, wenn der Eigentümer eine juristische Person ist, die von der ordentlichen Steuerpflicht befreit, aber grundsätzlich grundstückgewinnsteuerpflichtig ist	ZH, UR, SZ, ZG, BS, BL, TG, TI, JU NW SO(3), JU BE AI, SG
Veräusserung eines Grundstücks an den Kanton, eine Gemeinde des Kantons oder an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft des Kantons mit anschliessender Ersatzbeschaffung innert bestimmter Frist	GE(2)

Fortsetzung

Ausgenommene Handänderungen	Steueraufschub
Bei Veräusserung eines land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücks , wenn und soweit der Erlös innert bestimmter Frist zum Erwerb eines selbst bewirtschafteten Grundstücks in der Schweiz oder zur Verbesserung der bestehenden landwirtschaftlichen Grundstücke oder Betriebsgebäude verwendet wird	ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE, GE(2), JU
Handänderungen aufgrund von Verwaltungsakten (Landumlegungen) - aufgrund von Güterzusammenlegungen - aufgrund von Quartierplanungen - aufgrund von Grenzbereinigungen - zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen - Nutzungs- und Sonderplanungen	Alle Kantone ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, FR, SO, BS, BL, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, NE, GE, JU Alle Kantone Alle Kantone mit Ausnahme BL ZG
Handänderungen durch Enteignung oder durch freiwillige Veräusserung infolge drohender Enteignung(4) - dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung - dito, aber nur, sofern ein in der Schweiz bzw. im Kanton gelegenes Grundstück als Realersatz gegeben wird	BE, UR(5), SZ(6), OW(5), ZG, FR, AR, AI, SG, GR, NE, JU SO, BL, AG (7), VD, GE LU, BS, VS
Formelle Handänderungen , ohne wertmässige Änderung der Anteilsrechte, insbesondere bei Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristischen Personen	ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, AG, TG, TI, JU
Apportgründungen, Fusionen, fusionsähnliche Zusammenschlüsse oder Geschäftsübernahmen, Aufspaltungen (Abspaltungen) von Unternehmungen - dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen - dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von steuerbefreiten Unternehmen, die der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen - dito, aber nur bei Fusionen von Vorsorgeinstitutionen	ZH, SZ, GL, ZG, SH, AI, JU LU, UR, NW, BS, BL, AG SG VD
Handänderung infolge Zwangsverwertung , sofern die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten	Kein Steueraufschub, aber Steuerbefreiung in den Kantonen NW, GL, FR, BL, AG, VS, GE, JU
Bei Weiterveräusserung eines Grundstückes , das der Pfandgläubiger oder Bürge in der Zwangsversteigerung erworben hatte, soweit der Gewinn den Verlust auf der pfandversicherten Forderung nicht übersteigt	Kein Steueraufschub, aber Steuerbefreiung in den Kantonen FR, BL, GE

Bemerkungen:

- 1) Kanton BE: Steuerfrei, wenn unentgeltlich an Nachkommen und präsumtive Erben (unter Übertragung aufhaftender Grundpfandschulden zu Gunsten Dritter) und bei Schenkung an Dritte (ohne Übertragung aufhaftender Schulden).
- 2) Kanton GE: Die Steuer wird zwar unmittelbar nach der Handänderung erhoben, bei Ersatzbeschaffung aber wieder zurückerstattet. Bei Veräusserung des Ersatzobjekts wird die zurückerstattete Steuer erneut fällig.
- 3) Kantone SO: Steueraufschub nur für juristische Personen, die von der allgemeinen Gewinnsteuer befreit sind.
- 4) Kanton SH: In Enteignungsfällen wird die Steuer im Kanton SH um 50 % herabgesetzt.
- 5) Kantone UR und OW: Steueraufschub bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung.
- 6) Kanton SZ: Im Enteignungsverfahren oder angesichts drohender Enteignung.
- 7) Kanton AG: Steueraufschub nur bei selbst bewohnten Liegenschaften.

542 Nicht besteuerte Bagatellgewinne

Aus Gründen einer rationellen Steuererhebung werden in den meisten Kantonen Kleinstgewinne nicht besteuert.

Die kantonalen Ordnungen sehen aber unterschiedliche Regelungen vor:

542.1 Die Mehrheit der Kantone befreit **Gewinne, die einen bestimmten Betrag nicht erreichen**, von der Steuer.

Die steuerfreien Minima belaufen sich auf

- 500 Franken im Kanton BS
- 2'200 Franken im Kanton SG
- 3'000 Franken im Kanton AR
- 4'000 Franken in den Kantonen AI und JU
- 4'200 Franken im Kanton GR
- 5'000 Franken in den Kantonen ZH, BE, OW, GL, ZG, SH und VD²³⁾
- 6'000 Franken im Kanton FR²⁴⁾
- 10'000 Franken im Kanton SO
- 13'000 Franken im Kanton LU.

542.2 Diejenigen Gewinne sind von der Steuer befreit, auf denen die **geschuldete Steuer einen bestimmten Frankenbetrag nicht erreicht**. Dieser beträgt 50 Franken im Kanton TG, 30 Franken im Kanton TI und 100 Franken in den Kantonen VS und NE.

542.3 Zwei Kantone gewähren einen **allgemeinen Abzug**, der

542.31 bei Veräusserungen einschliesslich Teilveräusserungen im Kalenderjahr nur einmal gewährt wird: 10'000 Franken UR

542.32 innert einem Kalenderjahr nur einmal geltend gemacht werden kann: 2'000 Franken SZ.

543 Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer

Nur noch im Kanton GE sind Gewinne auf Grundstücken, die nach 25 jähriger Besitzesdauer veräussert werden, von der Steuer befreit.

23) Kanton VD: Befreiung, wenn die im selben Steuerjahr erzielten Gewinne insgesamt unter 5'000 Franken liegen.

24) Kanton FR: Befreiung, wenn die im selben Kalenderjahr erzielten Gewinne insgesamt unter 6'000 Franken liegen. Für die Berechnung dieses Betrages ist der Gesamtgewinn massgebend ohne Rücksicht auf die Zahl der Gewinnbeteiligten und die Form.

6 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 **einzel**n veranlagt.
- Die übrigen Kantone veranlag
n die Grundstücksgewinne eines bestimmten Zeitraumes **zusammen**.

Im Einzelnen ergibt sich folgendes Bild:

- 61 Der Grundstücksgewinn wird **einzel**n veranlagt. Der anwendbare Steuersatz richtet sich
- 611 nach der **Höhe jedes einzelnen Gewinns** in Verbindung mit der **Besitzesdauer**: ZH, LU, OW, GL, ZG, SO, SH, AR, AI²⁵⁾, SG, TG, VS, NE²⁶⁾ und GE
- 612 ausschliesslich nach der **Besitzesdauer**: UR, NW, FR, BS, AG, TI und VD.
- 62 Die Grundstücksgewinne werden **zusammen** veranlagt. Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich nach der **Summe aller während eines bestimmten Zeitraumes erzielten Gewinne**.
- Der Zeitraum variiert jedoch in den einzelnen Kantonen:
- 621 Für die Satzbestimmung werden alle innerhalb der letzten 12 Monate erzielten Grundstücksgewinne zusammengezählt: BL
- 622 Für die Satzbestimmung werden alle während des gleichen Kalenderjahres – oder des Geschäftsjahres für Unternehmen, die eine Buchhaltung führen – erzielten Grundstücksgewinne zusammengezählt: BE, SZ, GR und JU.

Bemerkung:

Für die zeitliche Erfassung der Grundstücksgewinne, welche der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen, verweisen wir auf die Artikel «Die Einkommenssteuer natürlicher Personen» und «Die Besteuerung der juristischen Personen» in Band II, Register 1 und 2 der Steuerinformationen.

25) Kanton AI: *Teilveräusserungen eines in sich abgeschlossenen Grundstücks sind innerhalb von fünf Jahren zusammenzurechnen und als Gesamtgewinn zu veranlag*en.

26) Kanton NE: *Bei gleichzeitiger oder sukzessiver Veräusserung von Grundstücken, welche eine wirtschaftliche Einheit bilden, wird der Gesamtgewinn zur Steuerberechnung herangezogen*.

7 DIE GEWINNBERECHNUNG

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

71 Der Erlös

Zum Erlös gehören neben dem **Kaufpreis** alle **weiteren Leistungen**²⁷⁾, welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstücks erzielt.

Eine solche Leistung erbringt beispielsweise ein Käufer mit der Verpflichtung, nicht nur den im Grundbuch angegebenen Kaufpreis zu bezahlen, sondern gleichzeitig mit dem Verkäufer einen Werkvertrag über die Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses zu einem bestimmten Preis abzuschliessen.²⁸⁾

72 Die Anlagekosten

Der Anlagewert besteht in der Regel aus dem **Erwerbspreis** und den **vorgenommenen Wert vermehrenden Aufwendungen**. Im Umfang dieser Aufwendungen erzielt der Veräusserer keinen Gewinn. Sie können daher vom Erlös abgezogen werden.

721 Erwerbspreis

Als Erwerbspreis gilt der Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Als Erwerbspreis gilt im Normalfall der ehemalige Kaufpreis, welcher im Grundbuch eingetragen ist, einschliesslich aller weiteren Leistungen des Erwerbers an den Veräusserer.

Liegt der **Erwerb** des veräusserten Grundstücks **weit zurück**, ist es oft schwierig oder unmöglich, den damaligen Kaufpreis festzustellen. Um die Veräusserer von Altbesitz nicht zu stark zu belasten und im Interesse einer wirtschaftlichen Steuererhebung gewähren die meisten Steuergesetze in diesen Fällen **Sonderregelungen** für die Bestimmung des massgebenden Erwerbspreises.

27) Unter den Begriff «weitere Leistungen» fallen u.a. noch folgende Ausgaben des Erwerbers: Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer, Entschädigung an den Veräusserer für Räumungs- und Umzugskosten, für Geschäftsstörungen und Gewinnausfälle während des Umzugs, ferner Einräumung einer Verpfändung oder eines Wohnrechtes zugunsten des Veräusserers, vom Erwerber übernommene Schulden des Veräusserers.

28) Bei offensichtlich untersetztem Verkaufspreis hat die Steuerbehörde in einigen Kantonen die Befugnis, den für die Gewinnberechnung massgebenden Verkaufspreis von Amtes wegen festzulegen.

Oft wird der **Steuerwert**, den das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besass, mitberücksichtigt:

721.1 Der Erwerb erfolgte **vor einer gewissen, gesetzlich festgelegten Anzahl Jahren:**

721.11 Vor mehr als **10 Jahren:**

721.111 Anstelle des Erwerbspreises kann auch der Steuerwert, den das Grundstück 10 Jahre vor der Veräußerung aufwies, eingesetzt werden: SH, VD

721.112 Anstelle des Erwerbspreises für Eigenheime und Wohnungen kann auch der um 30 % erhöhte Steuerwert, den das Grundstück 10 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies, eingesetzt werden; bei Miethäusern gilt als Grundlage der Steuerwert 5 Jahre vor der Veräußerung, welcher ohne Erhöhung desselben eingesetzt werden kann: GE

721.113 nur bei einer überbauten Parzelle: Die Anlagekosten können pauschaliert (65 – 80 % des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: AG

721.114 sowohl bei überbauten als auch bei nicht überbauten Grundstücken: Die Anlagekosten können pauschaliert (in Prozent des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: OW.

721.12 Vor mehr als **15 Jahren:** Anstelle der Anlagekosten (d.h. Erwerbspreis + wertvermehrnde Aufwendungen) tritt der Steuerwert, den das Grundstück wenigstens vier Jahre vor seiner Veräußerung aufwies: FR.

721.13 Vor mehr als **20 Jahren:** Anstelle des Erwerbspreises kann auch der Verkehrswert (ZH, BL, AR und AI) bzw. der Schätzwert (TI), den das Grundstück 20 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies, eingesetzt werden; im weiteren TG, jedoch nur für natürliche Personen.

721.14 Vor mehr als **25 Jahren:**

721.141 Anstelle des Erwerbspreises kann der Steuerwert, den das Grundstück 25 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies, eingesetzt werden: UR (der um 50 % erhöhte Steuerwert kann gemäss Übergangsbestimmung noch bis Ende 2017 eingesetzt werden)

721.142 Anstelle des Erwerbspreises kann auch der Katasterwert, den das Grundstück 25 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies, eingesetzt werden: NE

721.143 Anstelle des Erwerbspreises kann der Verkehrswert des Grundstücks von vor 25 Jahren in Anrechnung gebracht werden: ZG.

721.15 Vor mehr als **30 Jahren:**

721.151 Anstelle des Erwerbspreises, der um 25 % erhöhte Katasterwert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies: LU

721.152 Der Verkehrswert des Grundstücks vor 30 Jahren kann in Anrechnung gebracht werden, wenn die massgebende Handänderung mehr als 30 Jahre zurück liegt: GL.

721.153 Wenn kein höherer Erwerbspreis nachgewiesen ist, bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies: SO

721.154 Anstelle des Erwerbspreises, der offizielle Wert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräußerung aufwies: JU.

721.2 Der Erwerb erfolgte **vor einem bestimmten, gesetzlich festgelegten Datum:** Liegt der Erwerb vor dem 1. Januar 1977, kann anstelle des Erwerbspreises der Realwert per 1. Januar 1977 eingesetzt werden: BS.

721.3 Ist der **Erwerbspreis nicht feststellbar:**

721.31 An dessen Stelle gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs. Kann der Zeitpunkt des Erwerbs nicht festgestellt werden, gilt als Erwerbspreis der 25 Jahre vor der Veräußerung massgebende Steuerschätzungswert ohne Abzug: SZ

- 721.32 150 % der im Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Güterschätzung werden angerechnet:
NW
- 721.33 An dessen Stelle gilt als Ersatzwert der Vermögenssteuerwert zum Zeitpunkt der letzten
Steuer begründenden Veräusserung: GR
- 721.34 An dessen Stelle gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs. Kann der Zeitpunkt
des Erwerbs nicht festgestellt werden, wird auf die älteste noch bekannte amtliche Ver-
kehrswertschätzung, bzw. auf Begehren des Steuerpflichtigen auf den amtlichen Ver-
kehrswert vor 50 Jahren abgestellt: SG
- 721.35 Anstelle des Erwerbspreises kann der Katasterwert vom 1.1.1977 eingesetzt werden:
VS
- 721.36 Der Katasterwert der Liegenschaft zum Erwerbszeitpunkt: NE.

722 Wertvermehrende Aufwendungen

Zu den Anlagekosten gehören neben dem Erwerbspreis die vorgenommenen Wert vermehrenden Aufwendungen. Darunter versteht man die **Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstückes herbeiführen**, d.h. die dessen Gebrauchswert dauernd erhöhen. Dazu gehören insbesondere Neubauten, Anbauten, Umbauten, Erschliessungskosten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten.

Von diesen anrechenbaren Wert vermehrenden Aufwendungen sind die **Wert erhaltenden Aufwendungen abzugrenzen**. Es sind dies Auslagen für Massnahmen, die der Werterhaltung des Grundstücks dienen; dazu gehören insbesondere Reparaturen und Revisionen sowie der Ersatz ausgedienter Anlagen (Unterhaltskosten).

Werterhaltende Auslagen können grundsätzlich nicht als Anlagekosten geltend gemacht werden. Eine Ausnahme besteht lediglich in einigen Kantonen für Wert erhaltende Aufwendungen, die während der ersten Besitzesjahre vorgenommen wurden (*vgl. Ziffer 722.1*).

In allen Kantonen werden auch folgende Kosten als **wertvermehrende Aufwendungen** betrachtet und sind somit anrechenbar:

- Beiträge für die Erstellung oder Korrektur von Strassen, Trottoirs, Gewässerverbauungen, Kanalisationen usw.
- wertvermehrende Arbeiten an Grundstücken und Liegenschaften, die der Steuerpflichtige in eigener Arbeit geleistet hat. In einigen Kantonen können diese jedoch nur dann angerechnet werden, wenn sie als Einkommen versteuert wurden.

Eine Reihe von Kantonen sieht in den Steuergesetzen **noch weitere anrechenbare Wert vermehrende Aufwendungen** vor, namentlich:

- 722.1 Aufwendungen für die bauliche Erschliessung des Grundstückes in LU, UR, OW, FR, SO, BL, AR, AI, GR, AG, TG, TI, VD, NE und JU; im Weiteren als Praxis: ZH, BE, SZ, NW und VS.
- 722.2 Kosten für Planung, wie Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte, die einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht werden in ZH, LU, ZG, FR und AG; im Weiteren als Praxis: UR, SZ, NW, BS und GR

- 722.21 dito, jedoch nur, wenn das Projekt realisiert wird oder wenn die Ausführung durch eine Baubindung gesichert ist: OW, SO, BL, TG und VS; im Weiteren als Praxis: BE, AR und TI
- 722.22 dito, jedoch nur, wenn das Projekt, das speziell für das Grundstück konzipiert wurde und nicht anderswo realisierbar ist, nicht ausgeführt wurde: VD und JU.
- 722.3 Werterhaltende Aufwendungen und Instandstellungskosten, die während der ersten Besitzjahre anfallen und nicht bereits dem damaligen Einkommen abgezogen werden konnten, werden grundsätzlich den Anlagekosten zugerechnet (analog der Dumont Praxis oder einer ergänzenden gesetzlichen Regelung): ZH, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO (soweit diese Aufwendungen und Kosten vor 2010 aufgewendet wurden, d.h. vor Abschaffung der Dumont-Praxis), SH, TI und NE;
im Weiteren BE, AR und AG aber nur für gewisse Instandstellungskosten, die nicht schon bei der Einkommenssteuer mindestens teilweise als Unterhaltskosten geltend gemacht werden konnten.
- 722.4 Kosten, welche mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind: BE, UR und AG.
- 722.5 Aufwendungen für die Behebung der beim Erwerb vorhandenen grossen Verwahrlosung des Grundstücks: LU; im Weiteren als Praxis: GR.
- 722.6 Eigenleistungen, soweit sie als Einkommen oder Ertrag in der Schweiz versteuert worden sind oder werden: UR.

723 Die Berücksichtigung der Geldentwertung

Die Kantone BL²⁹⁾, GR, und JU³⁰⁾ berücksichtigen bei der Festsetzung des Anlagewertes die Veränderung des Geldwertes, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist. Damit wird angestrebt, den bei einer Grundstückveräusserung erzielten **Gewinn soweit nicht zu besteuern, als er auf die Teuerung zurückzuführen ist.**

29) Kanton BL: für die nach dem 1. Januar 1991 realisierten Gewinne nur zur Hälfte.

30) Kanton JU: erst ab 1940 mit 50 % für den Konsumentenpreisindex angerechnet.

73 Die Abzüge

Vom Bruttogewinn können in erster Linie die **Gewinnungskosten** abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere die **Handänderungskosten** und die **üblichen Vermittlergebühren**. Als übliche Vermittlergebühren gelten solche in der Höhe von 2 bis 3 % des Veräusserungswertes. Dort, wo nur die Praxis die Höhe der abzugsberechtigten Provisionen bestimmt, kann eine höhere Courtage angerechnet werden, sofern diese durch besondere Verhältnisse gerechtfertigt erscheint und tatsächlich bezahlt werden musste.

Die Steuergesetze lassen vereinzelt **noch andere Abzüge** zu, die nicht den Charakter von Gewinnungskosten haben, so beispielsweise:

- 731 Grundeigentümerbeiträge, die der Gemeinde gemäss Gesetz oder Gemeindereglement geleistet werden in BE, UR, NW, ZG, BL, AI, SG, GR, TI und JU.
- 732 Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke in ZH, UR, SZ, OW, NW, ZG, FR, SO, SH, BL, AI, SG, GR, AG, TI, VD, VS und JU.
- 733 Kosten für die Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen und Gebühren der amtlichen Liegenschaftsschätzung in ZG, AG und VD.
- 734 Kosten für die Ausarbeitung von Verträgen, wie Vorverträge, Hauptverträge, Stockwerkeigentümerreglemente, Begründungsakten für Stockwerkeigentum in ZG, BL, GR, AG, TI und NE; im Weiteren als Praxis: SZ und VD.
- 735 Verpflichtungen des Veräusserers gegenüber dem Erwerber des Grundstückes, noch gewisse Aufwendungen unentgeltlich zu machen, wenn die Leistung im Zeitpunkt der Veranlagung bestimmbar und die Ausführung in naher Zukunft sicher ist in LU, AR, AI, AG und VS; im Weiteren als Praxis UR, BL und SG
dito, sofern die Leistung im Verkaufsvertrag vereinbart ist: JU sowie als Praxis BE und OW
dito als Praxis, sofern in der notariellen Urkunde ausdrücklich erwähnt: VD.
- 736 Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten, Handänderungssteuern, Entschädigungen für die Errichtung einer Dienstbarkeit oder Grundlast zugunsten des Grundstückes bzw. deren Ablösung auf dem Grundstück: LU, FR, SO, AG, VD, NE und JU; im Weiteren GE, aber nur, wenn der Gewinn der Einkommenssteuer unterliegt.
- 737 Der für die Verminderung des landwirtschaftlichen Bodens bezahlte Ausgleichsbetrag: FR.
- 738 Aufgelder im Falle eines Tausches oder einer Teilung, Erbschaftssteuern, Handänderungssteuer, Grundbuchgebühren: GE.
- 739 Wertvermehrungen sowie Aufwendungen, die schon im Rahmen der Einkommenssteuer abgezogen wurden, können vom Grundstücksgewinn nicht abgezogen werden: NW, AR, TI, VD und VS.
- 740 Leistungen von Drittpersonen, insbesondere Versicherungsleistungen sowie Beiträge von Gemeinwesen, für welche die veräussernde Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, werden von den Anlagekosten abgerechnet: UR.
- 741 Handänderungssteuern, Beurkundungskosten, Gebühren für behördliche Bewilligung: SG.

- 742 Die Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten: SZ.
- 743 Die weiter gehenden, nach interkantonaem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen bleiben vorbehalten und können auch von innerkantonalen Liegenschaftshändlern geltend gemacht werden: SZ.

74 Die Verrechnung von Verlusten

Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung muss ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern.

Wo Grundstückgewinne mit der **ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer** erfasst werden, war die Verrechnung von Verlusten aus Grundstückverkäufen aus dem Geschäftsvermögen im Allgemeinen bereits bisher zulässig.

Wurden hingegen die Grundstückgewinne mit einer **Sondersteuer** erfasst, war dies nicht möglich, da die Grundstückgewinnsteuer als eine Objektsteuer galt und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers nicht berücksichtigt wurde. Es galt der Grundsatz, dass das Grundeigentum dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Dieser musste Verluste, die am Hauptsteuerdomizil oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Diese Praxis führte in zahlreichen Fällen zu so genannten Ausscheidungsverlusten.

Neu muss die Verrechnung von Verlusten auch in Fällen möglich sein, in welchen die Kantone die Grundstückgewinne mit einer Sondersteuer erfassen.

Das Bundesgericht hat in seiner Entscheidung vom 19. November 2004 (2P.222/2002; publiziert in BGE 131 I 249) eine **Änderung der Rechtsprechung** vorgenommen. Neu ist ein allfälliger Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton oder in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstücksgewinn anzurechnen, und zwar auch dann, wenn der Liegenschaftskanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer, sondern mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

Auch neben dem zitierten Entscheid hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung bezüglich der Steuerauscheidung bei Liegenschaften grundlegend geändert. Es ist neuerdings bestrebt, Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden und die Ausscheidungsvielfalt zu reduzieren. Diese neue Rechtsprechung ist für die Kantone genau so verbindlich wie ein Bundesgesetz.

Gestützt auf diese neue Rechtsprechung hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) am 15. März 2007 das Kreisschreiben 27 über «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten» herausgegeben. Dabei handelt es sich um Lösungsansätze, die zwar für das Bundesgericht nicht verbindlich sind, von denen es sich aber nicht ohne Not distanziert.

*(Für Einzelheiten, siehe das Kreisschreiben Nr. 27 auf folgender Internetseite:
www.csi-ssk.ch/?Dokumente:Kreisschreiben).*

8 BERECHNUNG DER STEUER (STEUERTARIFE)

Der Steuertarif hängt in den meisten Kantonen von zwei Faktoren ab: von der **Höhe des Gewinns** sowie von der **Besitzesdauer**.

In der Mehrheit der Kantone ist der Tarif der Grundstückgewinnsteuer **progressiv** ausgestaltet. Die übrigen Kantone wenden einen **proportionalen** Tarif an.

In den meisten Kantonen ergibt sich der zu bezahlende Steuerbetrag direkt aus dem gesetzlich festgelegten Tarif.

In den übrigen Kantonen (LU, OW, SO, SH, SG und JU) enthält der gesetzliche Tarif nur die einfache Steuer. Zur Berechnung der effektiv geschuldeten Steuer muss diese einfache Steuer noch mit einem periodisch oder gesetzlich festgelegten jährlichen Vielfachen, dem so genannten Steuerfuss, multipliziert werden.

Bemerkung:

Gewinne, welche nicht der Sondersteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen (vgl. Tabelle unter Ziffer 24), werden zusammen mit dem übrigen Einkommen bzw. Gewinn nach dem Tarif der betreffenden Steuer besteuert.

81 Kantone mit proportionalem Steuertarif

Die Kantone UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD und GE wenden für die Grundstückgewinnsteuer einen **proportionalen Steuertarif** an. Hier wird also **jeder Gewinn** – unabhängig von seiner Höhe – **zum gleichen Steuersatz** besteuert.

Diese Kantone berücksichtigen hingegen die **Besitzesdauer** mit einem **degressiven Steuersatz** bzw. mit einem **Zu- oder Abschlag**. Je kürzer die Besitzesdauer also ist, umso höher fällt die Steuerbelastung aus (vgl. dazu Tabellen unter Ziffern 83 und 84).

Auf ein jährliches Vielfaches wird in diesen Kantonen mehrheitlich verzichtet.

82 Kantone mit progressivem Steuertarif

Die Mehrheit der Kantone kennt 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 Besitzesdauer anfallen, in der Regel eine **Ermässigung** gewährt wird (vgl. dazu Tabellen unter Ziffern 83 und 84).

Im Einzelnen kommen folgende Tarife zur Anwendung:

- 821 Eigener progressiver Tarif für die Grundstückgewinnsteuer: ZH, SZ, GL, BL, AI, GR und NE; im Weiteren BE, SH und JU, die einen Grundtarif in Verbindung mit einem jährlichen Vielfachen anwenden.³¹⁾
- 822 Gesonderte Besteuerung nach dem Tarif der Einkommenssteuer (Tarif für Alleinstehende in Kantonen mit Doppeltarif) mit einem jährlichen Vielfachen: LU und SO; im Weiteren SG mit zusätzlich progressivem Zuschlag ab einem steuerbaren Gewinn von 248'000 Franken.
- 823 Tarif nach Gewinn-/Anlagekostenintensität/Besitzesdauer, mit einem Minimal- und einem Maximalsteuersatz: ZG.
- 824 Die drei Basissätze variieren je nach Höhe des Grundstückgewinnes und Besitzesdauer (Drei-Stufen-Tarif): VS.

31) Kantone mit jährlichem Vielfachem: Die nach dem Tarif ermittelte Steuer entspricht der so genannten «einfachen Steuer». Zur Ermittlung der geschuldeten Steuer muss die einfache Steuer noch mit dem jährlichen Vielfachen, dem so genannten «Steuerfuss», multipliziert werden.

83 Erhöhte Belastung kurzfristig erzielter Grundstücksgewinne

Die Kantone sind verpflichtet, **kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker zu besteuern** (Art. 12 Abs. 5 StHG). Mit Ausnahme des Kantons SO erheben sämtliche Kantone auf kurzfristig erzielten Grundstücksgewinnen eine höhere Steuer. Dadurch sollen insbesondere Spekulationsgewinne schärfer belastet werden.

In der Regel geschieht dies durch die Erhebung eines Zuschlags zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer.

Der Kanton BS, der auch eine proportionale Steuer besitzt (30 %), erhebt Zuschläge bis zu 100 % bis zum achten Besitzesjahr.

Erhöhte Belastung kurzfristiger Gewinne: kantonale Regelungen (Stand 1.1.2012)

Kanton	Zuschlag bei kürzerer Besitzesdauer als					Bemerkungen
	1 Jahr in %	2 Jahre in %	3 Jahre in %	4 Jahre in %	5 Jahre in %	
ZH	50	25	-	-	-	
BE	70 (1)	50 (1)	35 (1)	20 (1)	10 (1)	Erhöhung des Gewinnes, nicht der Steuer 1) Kein Zuschlag beim Vorliegen von Umständen, die jede spekulative Absicht ausschliessen.
LU	50	40	30	20	10	
UR	(2)	(2)	(2)	(2)	(2)	2) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer in Abhängigkeit der Besitzesdauer. Der max. Steuersatz beträgt 31% (bis 1 Jahr) und reduziert sich mit jedem Jahr Besitzesdauer um je 1%. Der min. Steuersatz beträgt 11% (Besitzesdauer mehr als 20 Jahre).
SZ	10	10	10	10	-	
OW	30	20	10	-	-	
NW	(3)	(3)	(3)	(3)	(3)	3) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 36% (bis 1 Jahr), der min. (ab 30 Jahren) 12%.
GL	30	20	15	10	-	
ZG	(4)	(4)	(4)	(4)	(4)	4) Kein eigentlicher Zuschlag. Der Steuersatz entspricht dem auf ein Jahr umgerechneten prozentualen Verhältnis des Grundstücksgewinnes zu den Anlagekosten. Bei einer Besitzesdauer von bis zu 5 Jahren berechnet sich der Steuersatz aufgrund der Anzahl Monate Besitzesdauer, bei über 5 Jahren aufgrund der Anzahl Jahre. Der maximale Steuersatz beträgt 60%, der minimale beträgt 10%.
FR	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	5) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 22%, der min. (ab 15 Jahren) 10%. Übersteigen die Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften, die weniger als 5 Jahre im Eigentum waren, insgesamt 400'000 Franken im Kalenderjahr, so wird die Steuer auf dem Gewinn, der über diesem Betrag liegt, um 40% erhöht.

Fortsetzung

Kanton	Zuschlag bei kürzerer Besitzesdauer als					Bemerkungen
	1 Jahr in %	2 Jahre in %	3 Jahre in %	4 Jahre in %	5 Jahre in %	
BS	(6)	(6)	(6)	(6)	(6)	6) Zuschlag auf proportionalem Steuersatz von 30%. Der Steuersatz beträgt bei einer Besitzesdauer von weniger als drei Jahren 60% des steuerbaren Gewinns und ermässigt sich für jeden weiteren Monat Besitzesdauer um 0,5% (ab dem 9. Besitzesjahr beträgt der Satz einheitlich 30%). Kein Zuschlag auf Gewinnen aus dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaften.
BL	(7)	(7)	(7)	(7)	(7)	7) Für jeden Monat unter 5 Jahren Besitzesdauer erhöht sich der Steuerbetrag um 1 2/3%.
SH	45 (8)	35 (8)	25 (8)	15 (8)	5 (8)	8) Max. Zuschlag 50% bei Besitzesdauer von unter 6 Monaten; Reduktion des Zuschlags für je weitere 6 Monate um 5%.
AR	35 (9)	20	10	5	-	9) 50% bei einer Besitzesdauer von unter einem halben Jahr.
AI	(10)	(10)	(10)	-	-	10) Für jeden Monat unter drei Jahren Besitzesdauer erhöht sich der Steuerbetrag um 1% (max. Zuschlag 36%).
SG	5 (11)	4 (11)	3 (11)	2 (11)	1 (11)	11) Für jedes volle Jahr unter 5 Jahren Besitzesdauer erhöht sich der Steuerbetrag um 1%.
GR	(12)	(12)	-	-	-	12) Für jeden Monat unter zwei Jahren Besitzesdauer erhöht sich der Steuerbetrag um 2% (max. Zuschlag 48%).
AG	(13)	(13)	(13)	(13)	(13)	13) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 40%, der min. (nach 25 Jahren) 5%.
TG	(14)	(14)	(14)	-	-	14) Für jeden Monat unter drei Jahren Besitzesdauer wird der Steuerbetrag um 1% erhöht (max. Zuschlag 36%). In Härtefällen kann der Zuschlag bis zur Hälfte reduziert werden.
TI	(15)	(15)	(15)	(15)	(15)	15) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 31%, der min. (nach 30 Jahren) 4%.
VD	(16)	(16)	(16)	(16)	(16)	16) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 30% bis zu einem 1 Jahr, der min. 7% ab 24 Besitzesjahren. Die Jahre der nachgewiesenen Selbstbewohnung des Grundstückes zählen doppelt.
VS	60	50	30	20	10	Zuschlag auf die Basissätze von 12%, 18% und 24%.
NE	60	45	30	15	-	
GE	(17)	(17)	(17)	(17)	(17)	17) Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der max. Steuersatz beträgt 50%.
JU	50 (18)	50 (18)	25 (18)	25 (18)	25 (18)	18) Kein Zuschlag beim Vorliegen von Umständen, die jede spekulative Absicht ausschliessen, sowie bei Veräusserung im Rahmen des Abschlusses einer Erbteilung.

84 Ermässigung bei längerer Besitzesdauer

Mit Ausnahme der Kantone OW und BL³²⁾ sehen alle Kantone bei Grundstücksgewinnen, die **nach längerer Besitzesdauer** erzielt werden, eine **Ermässigung** der Grundstücksgewinnsteuer vor. Damit soll vor allem auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Gewinne, die nach langer Besitzesdauer anfallen, oft zu einem guten Teil auf die Geldentwertung zurückzuführen sind.

In der Regel wird die Ermässigung bei einem progressiven Steuersatz durch eine prozentuale Reduktion der ordentlicherweise geschuldeten Grundstücksgewinnsteuer gewährt.

Die Kantone NW, FR, AG, TI, VD und GE kennen dagegen proportionale Steuern mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz.

Im Kanton GE entfällt die Steuer nach ab dem 26. Besitzesjahr.

Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über die Ausgestaltung dieser verschiedenen Ermässigungen:

Ermässigung der Steuer auf langfristig erzielten Gewinnen: kantonale Regelungen (Stand 1.1.2012)

Kanton	Ermässigung bei Besitzesdauer von				Maximale Ermässigung		Bemerkungen
	5 Jahren in %	6 Jahren in %	7 Jahren in %	8 Jahren in %	nach ... Jahren	in %	
ZH	5	8	11	14 (1)	20	50	1) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 3%
BE	10	12	14	16 (2)	35	70	Reduktion des steuerbaren Gewinne, nicht der Steuer 2) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 2%
LU	-	-	-	- (3)	33	25	3) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 1%
UR	(4)	(4)	(4)	(4)	20	(4)	4) Keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer in Abhängigkeit der Besitzesdauer. Der max. Steuersatz beträgt 31% (bis 1 Jahr) und reduziert sich mit jedem Jahr Besitzesdauer um je 1%. Der min. Steuersatz beträgt 11% (Besitzesdauer mehr als 20 Jahre)
SZ	10	13	16	19 (5)	25	70	5) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 3%
NW	(6)	(6)	(6)	(6)	30	(6)	6) keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz; der minimale Steuersatz (ab 30 Jahren) beträgt 12%
GL	5	8	11	14 (7)	30	90	7) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 3% bis 15 Jahre, zusätzlich um 5% für jedes weitere Jahr

32) Kanton BL: Berücksichtigung der Besitzesdauer nur bei Veräusserung des selbst genutzten Wohneigentums (vgl. auch Ziffer 723).

Fortsetzung

Kanton	Ermässigung bei Besitzesdauer von				Maximale Ermässigung		Bemerkungen
	5 Jahren in %	6 Jahren in %	7 Jahren in %	8 Jahren in %	nach ... Jahren	in %	
ZG	(8)	(8)	(8)	(8)	25	35	8) keine eigentliche Ermässigung. Der Steuersatz entspricht dem auf ein Jahr umgerechneten prozentualen Verhältnis des Grundstücksgewinnes zu den Anlagekosten. Der maximale Steuersatz berechnet sich aufgrund der Anzahl Jahre Besitzesdauer; er beträgt höchstens 60%. Er ermässigt sich ab einer anrechenbaren Besitzesdauer von 12 Jahren jährlich um 2,5% und beträgt somit höchstens 25% nach einer Besitzesdauer ab 25 Jahren.
FR	(9)	(9)	(9)	(9)	15	(9)	9) keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Tarif; der minimale Steuersatz wird nach 15 Jahren erreicht
SO	-	2	4	6 (10)	30	50	Reduktion des steuerbaren Gewinnes, nicht der Steuer 10) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 2%
BS	-	3	6	9 (11)	25	60	Reduktion des steuerbaren Gewinnes, nicht der Steuer 11) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 3%
BL	-	-	-	-	20	12)	12) Der Grundstücksgewinn ermässigt sich bei der Veräusserung von selbst bewohnten Liegenschaften für jedes nach dem 20. Besitzesjahr nachgewiesene Jahr der Selbstnutzung um 5'000 Fr., höchstens jedoch um 50'000 Fr.
SH	-	5	10	15 (13)	17	60	13) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 5%; im Fall der Enteignung oder der freiwilligen Veräusserung wegen drohender Enteignung beträgt die Reduktion in jedem Fall 50%. Wenn hingegen der Veräusserer zur Zeit des Erwerbes von der bevorstehenden Enteignung Kenntnis haben konnte, gilt für die Steuerberechnung die tatsächliche Besitzesdauer.
AR	-	-	-	- (14)	30	50	14) jährliche Ermässigung ab dem 11. Besitzesjahr um 2,5%
AI	5	8	11	14 (15)	20	50	15) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 3%
SG	-	-	-	- (16)	42 resp. 35 (17)	40,5 resp. 30 (17)	16) jährliche Ermässigung ab 16. Besitzesjahr um 1,5% 17) max. Ermässigung von 40,5% nach 42 Jahren für Gewinne bis Fr. 500'000.-, max. Ermässigung von 30% nach 35 Jahren für Gewinne ab 500'000 Fr.
GR	-	-	-	- (18)	34	51	18) jährliche Ermässigung ab 11. Besitzesjahr um 1,5%
AG	(19)	(19)	(19)	(19)	25	(19)	19) keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Tarif; der minimale Steuersatz (5%) wird nach 25 Jahren erreicht
TG	-	4	8	12 (20)	23	72	20) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 4%
TI	(21)	(21)	(21)	(21)	30	(21)	21) keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Tarif; der minimale Steuersatz (4 %) wird nach 30 Jahren erreicht

Fortsetzung

Kanton	Ermässigung bei Besitzesdauer von				Maximale Ermässigung		Bemerkungen
	5 Jahren in %	6 Jahren in %	7 Jahren in %	8 Jahren in %	nach ... Jahren	in %	
VD	(22)	(22)	(22)	(22)	24	(22)	22) keine eigentliche Ermässigung, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz; der maximale Steuersatz beträgt 30% (bis 1 Jahr), der minimale Steuersatz 7% (nach 24 Jahren). Die Jahre der nachgewiesenen Selbstbewohnung des Grundstückes zählen doppelt
VS	-	4 (23)	8 (23)	12 (23)	25	(24)	23) jährliche Ermässigung ab 6. Besitzesjahr um 4% 24) ab dem 25. Besitzesjahr verringern sich die Basissätze auf einen Drei-Stufen-Tarif von 1%, 2%, 3%
NE	6	12	18	24 (25)	14	60	25) für jedes weitere volle Jahr zusätzlich um 6%
GE	(26)	(26)	(26)	(26)	25	100 (26)	26) keine eigentliche Ermässigung; allerdings entfällt die Steuer nach 25 Besitzesjahren
JU	-	-	-	- (27)	40	30	27) Ermässigung um 1% pro Jahr ab dem 10. Besitzesjahr

* * * * *