



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 svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

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

D Einzelne Steuern

**Grundstückgewinnsteuer
Juli 2015**

Die Besteuerung der Grundstückgewinne

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2015)

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

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG	1
1.1	Wertsteigerung der Grundstücke.....	1
1.2	Einmalige Besteuerung der Grundstückgewinne.....	1
1.3	Sondersteuer oder Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer?	2
2	BESTEuerung DER GRUNDSTÜCKGEWINNE IN DER SCHWEIZ	3
2.1	Besteuerung der Grundstückgewinne mit einer Sondersteuer	3
2.2	Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstückgewinns.....	3
2.2.1	Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens.....	4
2.2.2	Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens	5
2.3	Subjekt- und Objektsteuer.....	5
2.4	Übersicht über die Regelungen in Bund und Kantonen	6
3	DIE STEUERHOHEIT	11
3.1	Kantonssteuer und Gemeindesteuer	11
3.2	Begrenzung der Steuerhoheit / Ort der Besteuerung.....	12
4	DIE STEUERPFlicht (STEUERSUBJEKT)	14
4.1	Der Steuerschuldner	14
4.2	Subjektive Befreiung von der Steuerpflicht.....	14
5	DER GEGENSTAND DER BESTEuerung (STEUEROBJEKT)	16
5.1	Der Grundstückgewinn	16
5.2	Die Grundstücke	16
5.3	Die Handänderung.....	17
5.3.1	Zivilrechtliche Handänderungen.....	17
5.3.1.1	Privatrechtliche Handänderungen	17
5.3.1.2	Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen	18
5.3.2	Wirtschaftliche Handänderungen.....	18
5.3.2.1	Die Kettengeschäfte	18
5.3.2.2	Die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften	19
5.3.3	Die entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken	20
5.3.4	Besondere Fälle	20
5.3.4.1	Privateinlage/ Privatentnahme	20
5.3.4.2	Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft	21
5.4	Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht	21
5.4.1	Steueraufschubtatbestände	21

5.4.2	Nicht besteuerte Bagatellgewinne	24
5.4.3	Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer	25
6	ZEITLICHE BEMESSUNG UND ANWENDBARER STEUERSATZ.....	26
7	DIE GEWINNBERECHNUNG	27
7.1	Der Erlös	27
7.2	Die Anlagekosten.....	27
7.2.1	Erwerbspreis	27
7.2.1.1	Erwerb vor einer gewissen, gesetzlich festgelegten Anzahl Jahren.....	28
7.2.1.2	Erwerb vor einem bestimmten, gesetzlich festgelegten Datum.....	28
7.2.1.3	Erwerbspreis nicht feststellbar	29
7.2.2	Wertvermehrnde Aufwendungen	29
7.2.3	Die Berücksichtigung der Geldentwertung.....	30
7.3	Die Abzüge	30
7.4	Die Verrechnung von Verlusten	32
8	BERECHNUNG DER STEUER (STEUERTARIFE).....	33
8.1	Kantone mit proportionalem Steuertarif	33
8.2	Kantone mit progressivem Steuertarif	33
8.3	Stärkere Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne	34
8.4	Ermässigung bei längerer Besitzesdauer	36

Abkürzungen

BGE	=	Bundesgerichtsentscheid
BGer	=	Bundesgericht
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	=	Direkte Bundessteuer
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.

1.1 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 nicht vermehrbar 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 usw.), die höheren Ansprüche an die Wohnqualität (grössere Wohnungen, Stadtflicht), 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.

1.2 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 aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten ermitteln.

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

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

Für die Erfassung mit einer **Sondersteuer** spricht vor allem die einmalige Besteuerung des Grundstückgewinns. Erzielt ein Steuerpflichtiger einen Grundstückgewinn 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 der Grundstückgewinne 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 Grundstückgewinne gewerbmässiger 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 Grundstückgewinne nicht einheitlich erfolgt.

2 BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE IN DER SCHWEIZ

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

Für die Besteuerung der Grundstücksgewinne werden zwei Systeme angewendet:

- **Monistisches System:** Alle Grundstücksgewinne unterliegen einer **Sondersteuer**, der so genannten «Grundstückgewinnsteuer», die sowohl auf Gewinnen natürlicher als auch juristischer Personen erhoben wird. Dabei handelt es sich um eine **exklusive Steuer**, d.h. die Gewinne werden ausschliesslich von dieser Steuer erfasst und unterliegen keiner weiteren Belastung.
- **Dualistisches System:** Nur die bei der Veräusserung von Privatvermögen natürlicher Personen erzielten Grundstücksgewinne unterliegen der Sondersteuer. Hingegen werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens (Selbstständigerwerbende oder juristische Personen) oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel (Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erwirtschaftet) in der Regel mit der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** erfasst und zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet.

2.1 Besteuerung der Grundstücksgewinne mit einer Sondersteuer

Die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU¹ wenden das monistische System an, die übrigen Kantone das dualistische System.

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.

2.2 Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstückgewinns

Im dualistischen System wird zwischen verschiedenen Kategorien von Grundstücksgewinnen unterschieden und die einen der Sondersteuer, die anderen der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer unterstellt. Die Mehrheit der Kantone und der Bund wenden dieses System an.

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

¹ Kanton JU: Die von einem gewerbsmässigen Immobilienhändler erzielten Gewinne werden jedoch seinem steuerbaren Einkommen bzw. Gewinn zugerechnet.

- Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (einschliesslich der gewerbsmässig erzielten Gewinne) einerseits;
- Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens der steuerpflichtigen Person andererseits.

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 (vgl. Ziffern 2.2.1 und 2.2.2).

Aber auch in den übrigen Kantonen, die das monistische System anwenden, 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 Grundstücksgewinn selber der Sondersteuer unterliegt (vgl. Tabelle unter Ziffer 2.4).

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.

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.

2.2.1 Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens

Sowohl bei der direkten Bundessteuer (dBSt)² als auch in den Kantonen LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS und NE unterliegen diejenigen Kapitalgewinne der ordentlichen **Einkommens- bzw. Gewinnsteuer**, 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) stammen.

² Vgl. Art. 18 Abs. 2 und Art. 58 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

Bemerkung:

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.

Solche Kapitalgewinne werden **zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet**.

In den Kantonen GL und ZG (bis Ende 2015) kommt für die gewerbsmässig erzielten Grundstückgewinne dennoch die Sondersteuer zur Anwendung, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht für Grundeigentum besteht (beschränkte Steuerpflicht).

In den Kantonen ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG³, TI und JU werden die Gewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel hingegen mit der **Sondersteuer** erfasst (siehe Ziffer 2.1).

Manchmal werden gewerbsmässig erzielte Gewinne von Immobilienhändlern doch der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** unterstellt:

- Kantone ZH, UR, SZ, NW, BS, TG und TI: gewerbsmässig erzielte Gewinne, soweit der Erwerbspreis und die wertvermehrenden Aufwendungen den Einkommenssteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen);
- Kanton BE: gewerbsmässig erzielte Gewinne, wenn an den betreffenden Grundstücken wertvermehrnde Arbeiten im Umfang von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt wurden;
- Kanton JU: Gewinne aus gewerbsmässigem Immobilienhandel als Teil des Geschäftsgewinns.

2.2.2 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. Art. 2 Abs. 1 Bst. d des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) schreibt den Kantonen vor, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Die Grundzüge dieser Steuer sind in Art. 12 StHG festgelegt.

2.3 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.

³ 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.

- 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.

2.4 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 2.2.1* 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 1.1.2015)

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Personen (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 Abschreibun-

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
							gen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil (Wertzuwachsge- winnt) der Sondersteuer. ⁶ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
UR	X	-	X	⁷	X	⁷	⁷ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
SZ	X	-	X	⁸	X ⁹	⁸	⁸ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. ⁹ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
OW	X	-	¹⁰	X ¹⁰	-	X	¹⁰ Grundstücksgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil der Sondersteuer.
NW	X	-	X	¹¹	X	¹¹	¹¹ Grundstücksgewinne 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.
ZG	X	-	¹⁴ ¹⁵	X	¹⁵ ¹⁶	X	¹⁴ Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. ¹⁵ Gewerbsmässig erzielte Grundstücksgewinne unterliegen der Sondersteuer, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum besteht (bis Ende 2015). ¹⁶ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
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	-	¹⁹	X	²⁰	X	¹⁹ Grundstücksgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil (Wertzuwachsgegninn) der Sondersteuer. ²⁰ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
BS	X	-	²¹ ²² X	²³	X	²³	²¹ Gewinne von Immobilienanlagefonds unterliegen auch der Sondersteuer. ²² Grundstücksgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil (Wertzuwachsgegninn) der Sondersteuer. ²³ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens-(Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
BL	X	-	X	²⁴	X	²⁴	²⁴ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens-(Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind.
SH	X	-	²⁵	X	²⁶	X	²⁵ Gewinne auf landwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. ²⁶ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
AR	X	-	²⁷	X	²⁸	X	²⁷ Gewinne aus der Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke natürlicher Personen unterliegen der Sondersteuer. ²⁸ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
AI	X	-	²⁹	X	²⁹ ³⁰	X	²⁹ Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. ³⁰ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
SG	X	-	³¹	X	³¹ ³²	X	³¹ Gewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen der Sondersteuer. ³² Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
GR	X	-	³³	X	-	X	³³ Grundstücksgewinne 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.
AG	X	-	³⁴	X	³⁴	X	³⁴ Subsidiäre Sondersteuer, falls aus irgendwelchen Gründen die Besteuerung als Einkommen oder Gewinn nicht möglich ist.
TG	X	-	³⁵	X	³⁶	X	³⁵ Grundstücksgewinne 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. ³⁶ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
TI	X	-	X	³⁷	X ³⁸	³⁷	³⁷ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. ³⁸ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Personen unterliegen der Sondersteuer.
VD	X	-	³⁹	X ³⁹	⁴⁰	X	³⁹ Grundstücksgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren den wieder eingebrachten Abschreibungen entsprechenden Anteil der Einkommenssteuer und für

Bund Kantone	Natürliche Personen				Juristische Personen (Kapitalgesellschaften und Genossenschaften)		Bemerkungen
	Liegenschaften des Privatvermögens		Liegenschaften des Geschäftsvermögens		Sondersteuer	Gewinnsteuer	
	Sondersteuer	Einkommenssteuer	Sondersteuer	Einkommenssteuer			
							ihren restlichen Anteil (Wertzuwachsge- winn) der Sondersteuer. ⁴⁰ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Perso- nen unterliegen der Sondersteuer.
VS	X	-	⁴¹	X	-	X	⁴¹ Grundstücksgewinne auf land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterliegen für ihren wieder eingebrachten Ab- schreibungen entsprechenden An- teil der Einkommenssteuer und für ihren restlichen Anteil (Wertzu- wachsge- winn) der Sondersteuer.
NE	X	-	⁴²	X	⁴² ⁴³	X	⁴² Gewinne aus land- und forstwirt- schaftlichen Grundstücken, unter- liegen immer der Sondersteuer. ⁴³ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Perso- nen unterliegen der Sondersteuer.
GE	X	-	X	⁴⁴	X	⁴⁴	⁴⁴ Grundstücksgewinne auf Ge- schäftsvermögen unterliegen so- wohl der Sondersteuer als auch der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Die Sondersteuer wird dann auf die geschuldete Einkommens-/Gewinn- steuer angerechnet.
JU	X	⁴⁵	X	⁴⁵ ⁴⁶	X ⁴⁷	⁴⁵ ⁴⁶	⁴⁵ Gewinne auf Grundstücken, mit denen der Pflichtige in Ausübung seines Berufes handelt, unterliegen der Einkommenssteuer bzw. der Gewinnsteuer. ⁴⁶ Grundstücksgewinne unterliegen in dem Umfang der Einkommens- (Gewinn-)steuer, in dem Abschrei- bungen zugelassen worden sind. ⁴⁷ Gewinne von normalerweise steuerbefreiten juristischen Perso- nen unterliegen der Sondersteuer.

3 DIE STEUERHOHEIT

3.1 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 den 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 in Ziffer 2.4), wird die Steuer ganz normal sowohl durch den Kanton wie durch die Gemeinden erhoben.

Steuerhoheiten bei der Grundstückgewinnsteuer (Stand 1.1.2015)

Kanton	Kantonssteuer	Gemeindesteuer		Aufteilung des Ertrags der Kantonssteuer
		obligatorisch	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 zu einem Viertel 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.

Kanton	Kantonssteuer	Gemeindesteuer		Aufteilung des Ertrags der Kantonssteuer
		obligatorisch	fakultativ	
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 der Einwohnergemeinden Bettingen und Riehen 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			Die politischen Gemeinden partizipieren mit 36 %.
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		Die Beteiligung der Sitzgemeinde ist abhängig vom Gemeindesteuerfuss. Die Kirchgemeinde erhält ebenfalls einen Anteil.

3.2 Begrenzung der Steuerhoheit / Ort der Besteuerung

Die Besteuerung von Grundstückgewinnen steht in der Regel dem **Ort der gelegenen Sache**, d.h. der Gemeinde oder dem Kanton zu, wo das betreffende Grundstück liegt.⁴

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. Dabei 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.

⁴ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer) gilt dies auch für Grundstückgewinne der gewerbmässigen Liegenschaftenhändler. Vgl. dazu den Bundesgerichtsentscheid (BGE) 131 I 249.

- Nach der zweiten Methode wird der Gesamtgewinn nach dem Wertverhältnis jedes einzelnen Grundstückteils aufgeteilt. Diese Methode ist nur anwendbar, wenn die beteiligten Gemeinwesen Grundstückgewinnsteuern der gleichen Art erheben.

4 DIE STEUERPFLICHT (STEUERSUBJEKT)

4.1 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).

Als Veräusserer gilt grundsätzlich derjenige, der als **zivilrechtlicher Eigentümer** eines Grundstücks im Grundbuch eingetragen ist.

Da die wirtschaftliche Handänderung einer Veräusserung gleichgestellt wird, gelten auch all diejenigen Personen als Veräusserer, welche **Verfügungsgewalt über Grundstücke** besitzen und diese entgeltlich übertragen.

In den Kantonen BE und NE werden Personen, die aufgrund von Gesetz oder Vertrag gewinnanteilsberechtig sind, als Veräusserer behandelt. Dasselbe gilt für den Kanton JU, allerdings muss die Gewinnbeteiligung aus der Gesetzgebung hervorgehen.

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

4.2 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 5.4*) 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** (Art. 23 StHG):

- Die **Eidgenossenschaft und ihre Anstalten** nach Massgabe des Bundesrechts;

Bemerkung:

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.

- 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;⁵
- Die **Landeskirchen, gemeinnützige Institutionen** oder im Kanton **von der Steuerpflicht befreite juristische Personen** für Gewinne auf Grundstücken, welche unmittelbar den Zwecken

⁵ Kanton UR: Zusätzlich sind die Korporationen Uri und Ursern sowie die Korporationsbürgergemeinden von der Grundstückgewinnsteuer befreit.

gedient haben, um derentwillen diese Organisationen von der Steuerpflicht befreit worden sind (öffentliche Zwecke, Kultuszwecke, Unterrichtszwecke, gemeinnützige Zwecke o.ä.);

Diese Steuerbefreiung betreffend die Grundstückgewinne unterliegt folgenden Einschränkungen:

- In den Kantonen BE, LU, UR, SZ, ZG, FR, BS, TI und JU gilt die Steuerbefreiung nur für die Landeskirchen und Kirchgemeinden und nur für jene Grundstückgewinne, 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, Grundstückgewinne versteuern.
 - Im Kanton NE müssen die Landeskirchen, die gemeinnützigen Institutionen sowie die im Kanton steuerbefreiten juristischen Personen Grundstückgewinne versteuern. Dasselbe gilt im Kanton VD, jedoch nicht für die Landeskirchen.
- Die **ausländischen Staaten** für ihre ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften, unter Vorbehalt des Gegenrechts;
 - Die vom Bund **konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen**;
 - Personen, die in offizieller Eigenschaft für zwischenstaatliche Organisationen, internationale Institutionen, diplomatische Missionen oder andere **internationale Organe** tätig sind (Art. 2 Abs. 2 des Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 [GSG]);
 - **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 vom 6. Oktober 2000 [ATSG]).⁶

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).

⁶ Vgl. BGE 2C_584 / 2009 vom 24.2.2010

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.

5.1 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 + wertvermehrnde Aufwendungen) und dem Verkaufserlös. Dabei können – je nach Kanton teilweise auch unterschiedliche – Abzüge geltend gemacht werden. Für die Definition dieser Begriffe und für die Gewinnberechnung in den einzelnen Kantonen verweisen wir auf *Ziffer 7*.

Bemerkung:

Nicht alle Grundstückgewinne unterliegen der Grundstückgewinnsteuer als Sondersteuer. Die Tabelle in Ziffer 2.4 gibt Auskunft darüber, welche Gewinne der Sondersteuer und welche der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen.

5.2 Die Grundstücke

Die Umschreibung der Grundstücke in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen richtet sich nach deren Definition im Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB).

Grundstücke im Sinn von Art. 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 (Nutzniessungsrecht, Bau-recht usw.);⁷
- Bergwerke;
- Miteigentumsanteile an Grundstücken.

⁷ In den Kantonen SZ und SO gelten auch Bauten und Anlagen auf fremdem Boden aufgrund eines unselbständigen Rechtes (z.B. eines Baurechts mit einer Dauer von weniger als 30 Jahren) als Grundstücke.

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 5.3.3*).

5.3 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.

5.3.1 Zivilrechtliche Handänderungen

5.3.1.1 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 jedoch bei diesen Übertragungsarten die Besteuerung aufgeschoben wird.

5.3.1.2 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)⁸, Güterzusammenlegungen und Quartierplanungen sein.

5.3.2 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 Änderung des Eigentümers im Grundbuch mittels öffentlicher Beurkundung der Handänderung) stattfindet (Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG).

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.

Wirtschaftliche Handänderungen sind in den verschiedensten Formen denkbar und werden praktisch in allen Steuergesetzen – in der Regel durch eine **Generalklausel** – als steuerbar bezeichnet. Die Generalklausel in Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG ist für die Kantone im Sinne eines Mindestanforderungsniveaus verbindlich.

Dies entspringt zum einen dem steuerrechtlichen Anspruch, wirtschaftlich gleiche Sachverhalte mit gleichen Rechtsfolgen zu belegen. Zum anderen haben Gesetzgebung und Rechtsprechung Regeln aufgestellt, welche die Besteuerung dieser wirtschaftlichen Handänderungen erlauben, um damit Steuerumgehungen zu vermeiden.

Die wichtigsten wirtschaftlichen Handänderungen werden im Folgenden beschrieben.

5.3.2.1 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.

⁸ Kantone NW, AG und GE: Der Steuerbezug kann nur stattfinden, wenn die Gläubiger voll befriedigt worden sind.

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 inwohnenden 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.

5.3.2.2 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.

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.⁹

Denn mit der Veräusserung der Beteiligung wird die Beherrschung der Gesellschaft und somit das Verfügungsrecht an den in der Veräusserung enthaltenen Grundstücken tatsächlich auf eine dritte Person übertragen.

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.

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

⁹ 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.

5.3.3 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.

Die gesetzlichen Bestimmungen der Kantone VS und GE¹⁰ 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 oben erwähnten Kriterien entschieden werden, ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt oder nicht.

5.3.4 Besondere Fälle

5.3.4.1 Privateinlage/ Privatentnahme

In denjenigen Kantonen, welche Gewinne auf Grundstücken des **Privatvermögens** mit der Grundstückgewinnsteuer als Sondersteuer und Gewinne auf Grundstücken des **Geschäftsvermögens** mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen (vgl. Ziffer 2.2), unterliegt auch die **Überführung von Grundstücken des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen** der Sondersteuer, obschon keine eigentliche Handänderung vorliegt. Umgekehrt unterliegt die Überführung eines Grundstücks des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung.

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

¹⁰ Kanton GE: Privatvermögen = Sondersteuer; in allen anderen Fällen = Einkommenssteuer.

gelangen. Daher wird die **Differenz zwischen Anlagewert und Einbringungswert** im Zeitpunkt der Überführung als Grundstücksgewinn besteuert.

5.3.4.2 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.

5.4 Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht

Sämtliche kantonalen Steuergesetze weisen Bestimmungen auf, welche gewisse Grundstücksgewinne 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 (*vgl. Ziffer 4.2*).

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.

5.4.1 Steueraufschubtatbestände

Die Kantone gewähren für bestimmte Tatbestände einen **Steueraufschub**. Das heisst, die Besteuerung der Gewinne erfolgt nicht unmittelbar, sondern wird bis zur nächsten steuerpflichtigen Handänderung aufgeschoben. Bei Erwerb von Grundstücken durch Steuer aufschiebende Veräusserungen bleibt daher der Preis der letzten steuerbegründenden Veräusserung als Erwerbspreis massgebend.

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

Solche Steueraufschübe werden jedoch in den einzelnen Kantonen teilweise aufgrund unterschiedlicher Kriterien eingeräumt.

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

Verschiedene Steueraufschubtatbestände in den Kantonen (Stand 1.1.2015)

Art der Handänderung	Steueraufschub
Handänderungen infolge Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) und Erbvorbezug;	Alle Kantone, ausser
- 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;	NE
- dito, wobei die Steuer nur für den Erbvorbezug aufgeschoben wird, alle anderen Erbgänge sind steuerbefreit.	GE
Handänderungen aufgrund von Schenkungen .	Alle Kantone mit einem Vorbehalt für Bern ¹
Handänderungen infolge Tausch ohne Aufgeld im gleichen Kanton gelegener, flächen- und wertmässig annähernd gleichwertiger Grundstücke;	BL, NE, GE
- dito, aber nur für unbebaute Grundstücke;	FR
- dito, aber nur für Tausch im öffentlichen Interesse, wie zur öffentlichen Aufgabenerfüllung, Wohn- und Eigentumsförderung sowie Herbeiführung von Baureife.	VS
Handänderungen infolge Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes bei Einverständnis beider Ehegatten;	ZH, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, GR, TI, VD, VS, NE, GE
- dito, jedoch nur bei Begründung oder Änderung der Gütergemeinschaft.	BE
Handänderungen unter Familienangehörigen ;	
- unter Ehegatten;	SH, AG, TG, GE
- unter Ehegatten, aber nur bei Handänderungen zufolge Scheidung;	VD, VS
- unter Ehegatten auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung sowie unter eingetragenen Partnern, sofern jeweils beide Partner einverstanden sind;	LU, UR
- Übertragung von Grundstücken zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentliche Beiträge auf Begehren beider Ehegatten;	ZH, BE, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS, JU
- unter Blutsverwandten in auf- und absteigender Linie.	AG
Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird	Alle Kantone mit einem Vorbehalt für GE ²
Handänderung mit folgender Ersatzbeschaffung (innert bestimmter Frist) eines gleichwertigen Grundstücks in der Schweiz, das Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ist;	ZH, UR, SZ, ZG, SO ³ , BS, BL, TI, JU
- dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung im Kanton;	NW
- dito, es ist aber nicht nötig, dass der Ersatz ein gleichwertiger ist;	JU
- dito, der Ersatz muss aber eine gleiche betriebliche Funktion erfüllen, selbst wenn das veräusserte Grundstück bloss Teil des Anlagevermögens bildete;	BE
- dito, aber nur, wenn der Eigentümer eine juristische Person ist, die von	AR, AI, SG, TG

Art der Handänderung	Steueraufschub
der ordentlichen Steuerpflicht befreit, aber grundsätzlich grundstückgewinnsteuerpflichtig ist.	
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
Bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks , soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke 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;	Alle Kantone
- aufgrund von Quartierplanungen;	Alle Kantone mit Ausnahme BE, ZG
- aufgrund von Grenzberichtigungen;	Alle Kantone
- zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen;	Alle Kantone mit Ausnahme BL
- Nutzungs- und Sonderplanungen.	ZG
Handänderungen durch Enteignung oder durch freiwillige Veräusserung infolge drohender Enteignung;	UR ⁴ , SZ ⁴ , OW ⁴ , ZG, FR, BS, SH ⁵ , AR, AI, SG, GR, NE, JU
- dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung;	SO, BL, AG ⁶ , VD, GE
- dito, aber nur, sofern ein in der Schweiz bzw. im Kanton gelegenes Grundstück als Realersatz gegeben wird.	LU, 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, TI, JU
Apportgründungen, Fusionen, fusionsähnliche Zusammenschlüsse oder Geschäftsübernahmen, Aufspaltungen (Abspaltungen) von Unternehmungen;	ZH, SZ, GL, ZG, AI, JU
- dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen;	LU, UR, NW, BS, BL, AG
- dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von steuerbefreiten Unternehmen, die der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen;	SG
- dito, aber nur bei Fusionen und Spaltungen von Vorsorgeeinrichtungen.	SH, 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 Grundstücks, 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 Kanton SO: Steueraufschub nur für juristische Personen, die von der allgemeinen Gewinnsteuer befreit sind.
- ⁴ Kantone SZ und OW: Steueraufschub bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung; dito Kanton UR, sofern keine Entschädigung bezahlt wird.
- ⁵ Kanton SH: Bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung; in Enteignungsfällen wird die Steuer im Kanton SH um 50 % herabgesetzt.
- ⁶ Kanton AG: Steueraufschub nur bei selbst bewohnten Liegenschaften.

5.4.2 Nicht besteuerte Bagatellgewinne

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

Die kantonalen Ordnungen sehen aber unterschiedliche Regelungen vor:

- 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;
 - 4'400 Franken im Kanton GR;
 - 5'000 Franken in den Kantonen ZH, OW, GL, ZG, SH und VD¹¹;
 - 5'200 Franken im Kanton BE;
 - 6'000 Franken im Kanton FR¹²;
 - 10'000 Franken im Kanton SO;
 - 13'000 Franken im Kanton LU.
- 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.
- Zwei Kantone gewähren einen allgemeinen Abzug, der
 - bei Veräusserungen einschliesslich Teilveräusserungen im Kalenderjahr nur einmal gewährt wird: 10'000 Franken UR;
 - innert einem Kalenderjahr nur einmal geltend gemacht werden kann: 2'000 Franken SZ.

¹¹ Kanton VD: Befreiung, wenn die im selben Steuerjahr erzielten Gewinne insgesamt unter 5'000 Franken liegen.

¹² 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.

5.4.3 Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer

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

6 ZEITLICHE BEMESSUNG UND ANWENDBARER STEUERSATZ

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

- In der Mehrzahl der Kantone wird jeder Grundstücksgewinn mit der Sondersteuer **einzeln veranlagt**.
- Die übrigen Kantone veranlagen die Grundstückgewinne eines bestimmten Zeitraumes **zusammen**.

Im Einzelnen ergibt sich folgendes Bild:

- Der Grundstücksgewinn wird einzeln veranlagt. Der anwendbare Steuersatz richtet sich
 - nach der **Höhe jedes einzelnen Gewinns** in Verbindung mit der **Besitzesdauer**: ZH, LU, OW, GL, ZG, SO, SH, AR, AI¹³, SG, TG, VS, NE¹⁴ und GE;
 - ausschliesslich nach der **Besitzesdauer**: UR, NW, FR, AG, TI und VD;
 - nach Besitzesdauer und Investitionsquote: BS.
- Die Grundstückgewinne 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:
 - Für die Satzbestimmung werden alle innerhalb der letzten 12 Monate erzielten Grundstückgewinne zusammengezählt: BL.
 - Für die Satzbestimmung werden alle während des gleichen Kalenderjahres – oder des Geschäftsjahres für Unternehmen, die eine Buchhaltung führen – erzielten Grundstückgewinne zusammengezählt: BE, SZ, GR und JU.

Bemerkung:

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

¹³ Kanton AI: Teilveräusserungen eines in sich abgeschlossenen Grundstücks sind innerhalb von fünf Jahren zusammenzurechnen und als Gesamtgewinn zu veranlagen.

¹⁴ 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.**

7.1 Der Erlös

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

Bemerkung:

Unter den Begriff «weitere Leistungen» fallen u.a. noch folgende Ausgaben des Erwerbers: Übernahme der Grundstückgewinnsteuer, Entschädigung an den Veräusserer für Räumungs- und Umzugskosten, für Geschäftsstörungen und Gewinnausfälle beim Umzug, ferner Einräumung einer Leibrente oder eines Wohnrechts zugunsten des Veräusserers, vom Erwerber übernommene Schulden des Veräusserers.

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 im Voraus bestimmten Preis abzuschliessen.

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

7.2 Die Anlagekosten

Der Anlagewert besteht in der Regel aus dem **Erwerbspreis** und den **vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen**. Im Umfang dieser Aufwendungen erzielt der Veräusserer keinen Gewinn. Sie können daher bei der Bestimmung des steuerbaren Gewinns vom Erlös abgezogen werden.

7.2.1 Erwerbspreis

Als Erwerbspreis gilt der Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Es handelt sich dabei im Normalfall um den ehemaligen Kaufpreis, welcher im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag genannt wird, 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 effizienten Steuererhebung enthalten die meisten Steuergesetze in diesen Fällen **Sonderregelungen** für die Bestimmung des massgebenden Erwerbspreises.

Anstelle des damals effektiv bezahlten Preises wird somit oft der **Steuerwert**, den das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besass, berücksichtigt.

7.2.1.1 Erwerb vor einer gewissen, gesetzlich festgelegten Anzahl Jahren

- Vor mehr als **10 Jahren**:
 - Anstelle des Erwerbspreises kann auch der Steuerwert, den das Grundstück 10 Jahre vor der Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: SH, VD;
 - Anstelle des Erwerbspreises für Eigenheime und Eigentumswohnungen 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;
 - nur bei einer überbauten Parzelle: Die Anlagekosten können pauschaliert (65-80 % des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: AG;
 - sowohl bei überbauten als auch bei nicht überbauten Grundstücken: Die Anlagekosten können pauschaliert (in Prozent des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: OW.
- Vor mehr als **15 Jahren**: Anstelle der Anlagekosten (d.h. Erwerbspreis + wertvermehrende Aufwendungen) kann der Steuerwert, den das Grundstück wenigstens vier Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: FR.
- Vor mehr als **20 Jahren**: Anstelle des Erwerbspreises kann in den Kantonen ZH, BL, AR und AI der Verkehrswert bzw. im Kanton TI der Schätzwert, den das Grundstück 20 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden. Im Weiteren kann im Kanton TG der Steuerwert eingesetzt werden, jedoch nur für natürliche Personen.
- Vor mehr als **25 Jahren**:
 - 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);
 - Anstelle des Erwerbspreises kann §der Katasterwert, den das Grundstück 25 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: NE;
 - Anstelle des Erwerbspreises kann der Verkehrswert des Grundstücks von vor 25 Jahren in Anrechnung gebracht werden: ZG.
- Vor mehr als **30 Jahren**:
 - Anstelle des Erwerbspreises, der um 25 % erhöhte Katasterwert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies: LU;
 - Der Verkehrswert des Grundstücks vor 30 Jahren kann in Anrechnung gebracht werden, wenn die massgebende Handänderung mehr als 30 Jahre zurück liegt: GL;
 - Wenn kein höherer Erwerbspreis nachgewiesen ist, bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies: SO;
 - Anstelle des Erwerbspreises, der offizielle Wert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies: JU.

7.2.1.2 Erwerb vor einem bestimmten, gesetzlich festgelegten Datum

Liegt der Erwerb vor dem 1. Januar 1977, kann im Kanton BS anstelle des Erwerbspreises der Realwert per 1. Januar 1977 eingesetzt werden.

7.2.1.3 Erwerbspreis nicht feststellbar

Kann der Erwerbspreis nicht eindeutig festgestellt werden, gelten folgende Werte:

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

7.2.2 Wertvermehrnde Aufwendungen

Zu den Anlagekosten gehören neben dem Erwerbspreis die vorgenommenen wertvermehrnden 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 wertvermehrnden Aufwendungen sind die **Wert erhaltenden Aufwendungen** abzugrenzen. Es sind dies Auslagen für Massnahmen, die der Werterhaltung des Grundstückes dienen. Dazu gehören insbesondere Reparaturen und Revisionen sowie der Ersatz ausgedienter Anlagen (Unterhaltskosten). Werterhaltende Auslagen können grundsätzlich nicht als Anlagekosten geltend gemacht und somit nicht vom Gewinn in Abzug gebracht werden.

Eine Ausnahme besteht lediglich in einigen Kantonen für Wert erhaltende Aufwendungen, die während der ersten Besitzesjahre vorgenommen wurden, da sie zu diesem Zeitpunkt nicht vom Einkommen des Eigentümers abgezogen werden konnten.

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

- Öffentliche bzw. freiwillige Beiträge an eine öffentlich- oder privatrechtliche Körperschaft für die Erstellung oder Korrektur von Strassen, Trottoirs, Grenzverläufen, Gewässerverbauungen, Kanalisationen usw.;
- wertvermehrnde 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 weitere anrechenbare wertvermehrnde Aufwendungen vor, namentlich:

- Aufwendungen für die bauliche Erschliessung des Grundstückes: LU, UR, OW, FR, SO, BL, AR, AI, GR, AG, TG, TI, VD, NE und JU; im Weiteren als Praxis: ZH, BE, SZ, NW, BS und VS.
- Kosten für Planung, wie Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte, die einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht werden: ZH, LU, ZG, FR und AG; im Weiteren als Praxis: UR, SZ, NW, BS und GR;
 - dito, jedoch nur, wenn das Projekt realisiert wird oder wenn die Ausführung gesichert ist: OW, SO, BL, TG und VS; im Weiteren als Praxis: BE, AR und TI;
 - dito, jedoch nur, wenn das Projekt, das speziell für das Grundstück konzipiert wurde und nicht anderswo realisierbar ist, nicht ausgeführt wurde: VD und JU.
- Werterhaltende Aufwendungen und Instandstellungskosten, die während der ersten Besitzesjahre anfallen und nicht bereits vom damaligen Einkommen abgezogen werden konnten, werden grundsätzlich den Anlagekosten zugerechnet (gemäss 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 (vor 1997 und nur Instandstellungskosten), 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.
- Kosten, welche mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind: BE, UR, OW und AG.
- Aufwendungen für die Behebung der beim Erwerb vorhandenen grossen Verwahrlosung des Grundstückes: LU; im Weiteren als Praxis: GR.
- Eigenleistungen, soweit sie als Einkommen oder Ertrag in der Schweiz versteuert worden sind oder werden: UR, SZ und GL.
- Bezahlte Mehrwertabgabe auf dem Planungsmehrwert aufgrund des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG), z.B. infolge Umzonung: TG und VD.

7.2.3 Die Berücksichtigung der Geldentwertung

Die Kantone BL¹⁵, GR, und JU¹⁶ 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 (*vgl. Ziffer 7.2.1.1*).

7.3 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.

¹⁵ Kanton BL: für die nach dem 1. Januar 1991 realisierten Gewinne nur zur Hälfte.

¹⁶ Kanton JU: erst ab 1940 mit 50 % für den Konsumentenpreisindex angerechnet.

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

- Grundeigentümerbeiträge, die der Gemeinde gemäss Gesetz oder Gemeindereglement geleistet werden in BE, UR, NW, ZG, BL, AI, SG, GR, TI und JU;
- Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke in ZH, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, SH, BL, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS und JU;
- Kosten für die Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen und Gebühren der amtlichen Liegenschaftsschätzung in ZG, AG und VD;
- 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;
- 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: 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;
- Handänderungssteuern, Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten, 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;
- Der für die Verminderung des landwirtschaftlichen Bodens bezahlte Ausgleichsbetrag: FR;
- Aufgelder im Falle eines Tausches oder einer Teilung, Erbschaftssteuern, Handänderungssteuer, Grundbuchgebühren: GE;
- Wertvermehrungen sowie Aufwendungen, die schon im Rahmen der Einkommenssteuer abgezogen wurden, können vom Grundstücksgewinn nicht abgezogen werden: NW, BS, AR, TI, VD und VS;
- Leistungen von Drittpersonen, insbesondere Versicherungsleistungen sowie Beiträge von Gemeinwesen, für welche die veräussernde Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, werden von den Anlagekosten abgezogen: UR und SO;
- Handänderungssteuern, Beurkundungskosten, Gebühren für behördliche Bewilligung: BS, SG und TG; Im Weiteren SO für Beurkundungs- und Grundbuchgebühren;
- Die Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten: SZ;
- Die weiter gehenden, nach interkantonaem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen bleiben vorbehalten und können auch von innerkantonalen Liegenschaftshändlern geltend gemacht werden: SZ.

7.4 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 BGer hat im 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 Grundstückgewinn 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 BGer 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 genauso 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»¹⁷ herausgegeben. Dabei handelt es sich um Lösungsansätze, die zwar für das BGer nicht verbindlich sind, von denen es sich aber nicht ohne Not distanziert.

¹⁷ Verfügbar auf www.csi-ssk.ch > Dokumente > Kreisschreiben

8 BERECHNUNG DER STEUER (STEUERTARIFE)

Der Tarif der Sondersteuer auf Grundstückgewinne 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 in Abhängigkeit der Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns **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.

Hingegen resultiert aus dem gesetzlichen Tarif in den Kantonen LU, OW, SO, SH, SG und JU 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 2.4), werden zusammen mit dem übrigen Einkommen bzw. Gewinn nach dem Tarif der betreffenden Steuer besteuert.

8.1 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, desto höher ist der anwendbare Steuersatz (vgl. dazu die Tabellen unter Ziffern 8.3 und 8.4).

Auf ein jährliches Vielfaches wird in diesen Kantonen mehrheitlich verzichtet.

8.2 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 die Tabellen unter Ziffern 8.3 und 8.4).

Im Einzelnen kommen folgende Tarife zur Anwendung:

- Eigener progressiver Tarif: ZH, SZ, GL, BL, AI, GR und NE; im Weiteren BE, SH, SG und JU, die einen Grundtarif in Verbindung mit einem jährlichen Vielfachen anwenden;

- gesonderte Besteuerung nach dem Tarif der Einkommenssteuer (Tarif für Alleinstehende in Kantonen mit Doppeltarif) mit einem jährlichen Vielfachen: LU und SO;
- Tarif nach Gewinn-/Anlagekostenintensität/Besitzesdauer, mit einem Minimal- und einem Maximalsteuersatz: ZG und BS;
- die drei Basissätze variieren je nach Höhe des Grundstücksgewinnes und Besitzesdauer (Drei-Stufen-Tarif): VS.

8.3 Stärkere 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 stärker belastet werden.

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

Erhöhte Belastung kurzfristiger Grundstücksgewinne (Stand 1.1.2015)

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 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 maximale Steuersatz beträgt 31 % (bis 1 Jahr) und reduziert sich mit jedem Jahr Besitzesdauer um je 1 %. Der minimale Steuersatz beträgt 11 % (Besitzesdauer mehr als 20 Jahre).
SZ	40	30	20	10	-	
OW	30	20	10	-	-	
NW	3	3	3	3	3	³ Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der maximale Steuersatz beträgt 36 % (bis 1 Jahr), der minimale (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.

Kanton	Zuschlag bei kürzerer Besitzesdauer als					Bemerkungen
	1 Jahr in %	2 Jahre in %	3 Jahre in %	4 Jahre in %	5 Jahre in %	
						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 maximale Steuersatz beträgt 22 %, der minimale (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.
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 Maximaler 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 % (maximaler 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 % (maximaler Zuschlag 48 %).
AG	13	13	13	13	13	¹³ Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz. Der maximale Steuersatz beträgt 40 %, der minimale (nach 25 Jahren) 5 %.
TG	14	14	14	-	-	¹⁴ Für jeden Monat unter drei Jahren Besitzesdauer wird der Steuerbetrag um 1 % erhöht (maximaler 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 maximale Steuersatz beträgt 31 %, der minimale (nach 30 Jahren) 4 %.
VD	16	16	16	16	16	¹⁶ Kein eigentlicher Zuschlag, aber proportionale Steuer mit nach Besitzesdauer degressivem

Kanton	Zuschlag bei kürzerer Besitzesdauer als					Bemerkungen
	1 Jahr in %	2 Jahre in %	3 Jahre in %	4 Jahre in %	5 Jahre in %	
						Steuersatz. Der maximale Steuersatz beträgt 30 % bis zu einem 1 Jahr, der minimale 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 maximale 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.

8.4 Ermässigung bei längerer Besitzesdauer

Mit Ausnahme des Kantons OW sehen alle Kantone bei Grundstücksgewinnen, die **nach längerer Besitzesdauer** erzielt werden, eine **Ermässigung** der Grundstückgewinnsteuer 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 in Abhängigkeit der Höhe des steuerbaren Grundstücksgewinns progressiven Steuersatz durch eine prozentuale Reduktion der ordentlicherweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer 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 ab dem 26. Besitzesjahr.

Ermässigung der Steuer auf langfristig erzielten Gewinnen (Stand 1.1.2015)

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 Gewinns, 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 maximale Steuersatz beträgt 31 % (bis 1 Jahr) und reduziert sich mit jedem Jahr Besitzesdauer um je 1 %. Der minimale 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.
ZG	8	8	8	8	25	35	⁸ Keine eigentliche Ermässigung. Der Steuersatz entspricht dem auf ein Jahr umgerechneten prozentualen Verhältnis des Grundstückgewinnes 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 %.

Kanton	Ermässigung bei Besitzesdauer von				Maximale Ermässigung		Bemerkungen
	5 Jahren in %	6 Jahren in %	7 Jahren in %	8 Jahren in %	nach ... Jahren	in %	
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 % bei der einfachen Steuer, wenn die Berechnung gemäss Besitzesdauer eine höhere Steuer ergibt. Wenn hingegen der Veräusserer zur Zeit des Erwerbs von der bevorstehenden Enteignung Kenntnis haben konnte, gilt für die Steuerberechnung die tatsächliche Besitzesdauer.
AR	-	-	-	- ¹⁴	30	50	¹⁴ Jährliche Ermässigung um 2,5 % ab dem 11. Besitzesjahr.
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 um 1,5 % ab 16. Besitzesjahr. ¹⁷ maximale Ermässigung von 40,5 % nach 42 Jahren für Gewinne bis 500'000 Fr., maximale Ermässigung von 30 % nach 35 Jahren für Gewinne ab 500'000 Fr.
GR	-	-	-	- ¹⁸	34	51	¹⁸ Jährliche Ermässigung um 1,5 % ab dem 11. Besitzesjahr.
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.

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 um 4 % ab dem 6. Besitzesjahr. 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.

* * * * *