

Fachmitteilung 4/2024

Grundstückgewinnsteuern und weitere Transaktionssteuern

Es handelt sich hierbei um einen Auszug aus dem Buch "Steuern Schweiz – Grundriss zu den eidgenössischen und kantonalen Steuern mit Beispielen und Darstellungen, 2. Auflage, 2022"

von Giorgio Meier-Mazzucato

Dr. iur., Fachmann Finanz- und Rechnungswesen mit eidg. Fachausweis
Eidg. dipl. Treuhandexperte, eidg. dipl. Steuerexperte
Zugelassener Revisionsexperte eidg. Revisionsaufsichtsbehörde

Die Unternehmen der ITERA Holding AG in Aarau, Zug, Zürich:

- λ ITERA AG, Mitglied TREUHAND | SUISSE
- λ ITERA Wirtschaftsprüfung AG, Mitglied EXPERTsuisse
- λ ITERA Corporate Finance AG
- λ Immobilien AEDES Prima AG

MATERIALIEN

- Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK, Die Besteuerung der Grundstückgewinne, März 2020
- Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 der Schweizerischen Steuerkonferenz über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten
- Kantonale Merkblätter und Weisungen, jeweils aktuelle Fassungen, bspw. Merkblatt Grundstückgewinnsteuer Kanton Aargau vom 9. Dezember 2002, Änderungen 1. Januar 2019

1.1 Einleitung

Gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG sind die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen steuerfrei.

Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG untersagt den Kantonen die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf beweglichem Privatvermögen. Demgegenüber schreibt Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG den Kantonen vor, dass eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben ist. Die Kantone müssen darauf gestützt und gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer belasten, auch bei langer Besitzesdauer.

Laut Art. 12 Abs. 4 StHG können die Kantone die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens des Steuerpflichtigen erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen.

Art. 12 StHG und die kantonalen Steuergesetze haben keine eigene Definition für den Begriff Grundstück und orientieren sich folglich am diesbezüglichen zivilrechtlichen Begriff gemäss Art. 655 ZGB.

Aufgrund des Umstandes, dass die direkte Bundessteuer jegliche Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei belässt, kennt sie auch keine Grundstückgewinnsteuer. Die Grundstückgewinnsteuer ist somit eine rein kantonale Steuer. Andererseits erfasst die direkte Bundessteuer sämtliche Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen natürlicher Personen gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG und von Vermögen juristischer Personen nach Art. 58 Abs. 1 DBG.

Die Grundstücksgewinnsteuer erfasst nach ihrem System nur die realisierten konjunkturellen Wertsteigerungen von Grundstücken, indem sie gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen die Anlagekosten, umfassend Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen, vom Erlös zum Abzug zulässt. S. dazu auch unten Kapitel 1.4.2 Steuerobjekt.

1.2 Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen

Art. 12 Abs. 1 StHG bestimmt, dass der Grundstücksgewinnsteuer Gewinne unterliegen, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Bei dieser Art der Grundstücksgewinnsteuer handelt es sich um das dualistische System, da lediglich die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen und jene Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens entweder mit der Einkommens- oder mit der Gewinnsteuer belastet werden. Das dualistische System wird auch als St. Galler-Modell bezeichnet.

In Art. 12 Abs. 4 StHG lässt der Bundesgesetzgeber den Kantonen die Möglichkeit offen, die Grundstücksgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens des Steuerpflichtigen zu erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstücksgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen. Diese Art der Grundstücksgewinnsteuer wird als monistisches System bezeichnet, da sowohl Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privat- als auch des Geschäftsvermögens mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst werden. Das monistische System wird auch Zürcher-Modell genannt.

Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen

- **Dualistisches System (St. Galler-Modell):**

Unter dem dualistischen System werden die Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens mit einer Grundstücksgewinnsteuer, solche aus der Veräußerung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst.

- **Monistisches System (Zürcher-Modell):**

Nach dem monistischen System unterliegen sämtliche Grundstücksgewinne der Grundstücksgewinnsteuer. Die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU wenden das monistische System an.

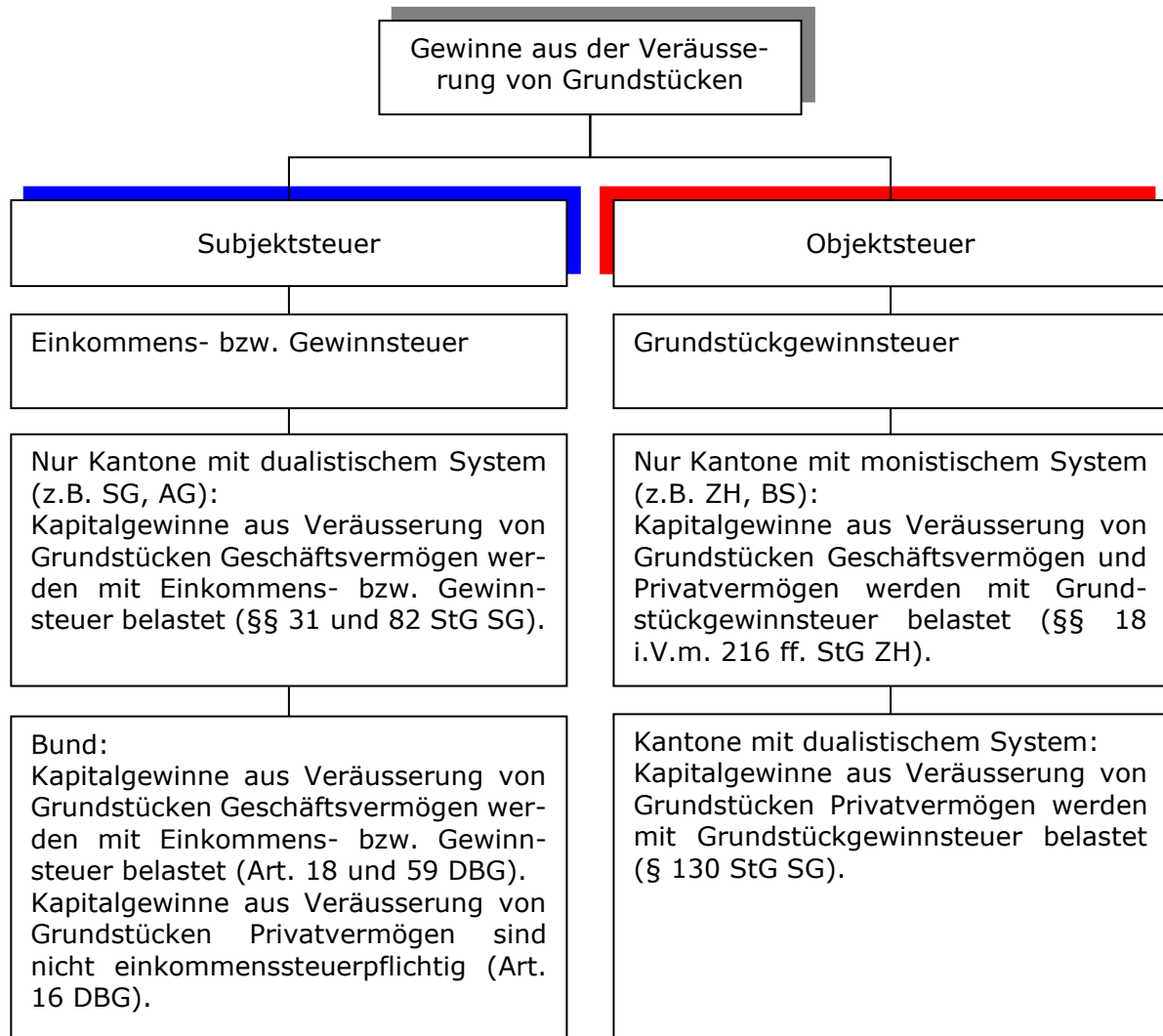
Das StHG lässt beide Systeme zu (Art. 12 StHG).

Die Grundstücksgewinnsteuer ist als Objektsteuer ausgestaltet, womit sie sich nicht nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts richtet und keine objektübergreifende Verlustverrechnung kennt. S. dazu Kapitel 2.2.5 Subjekt- und Objektsteuern (Buch "Steuern Schweiz"). Die Verlustverrechnung im Rahmen des monistischen Grundstücksgewinnsteuersystems mit anderen Gewinnen aus Geschäftsvermögen natürlicher Personen oder Vermögen juristischer Personen ist indessen möglich. S. dazu unten Kapitel 1.4.2 Steuerobjekt.

Beim dualistischen System werden Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, je nachdem, ob sie zum Privat- oder Geschäftsvermögen gehören, mit der Objektsteuer Grundstücksgewinnsteuer oder mit einer Subjektsteuer, nämlich Einkommens- oder Gewinnsteuer, belastet.

Das Zusammenspiel von Subjekt- und Objektsteuern bei den Grundstücksgewinnen kann wie folgt dargestellt werden:

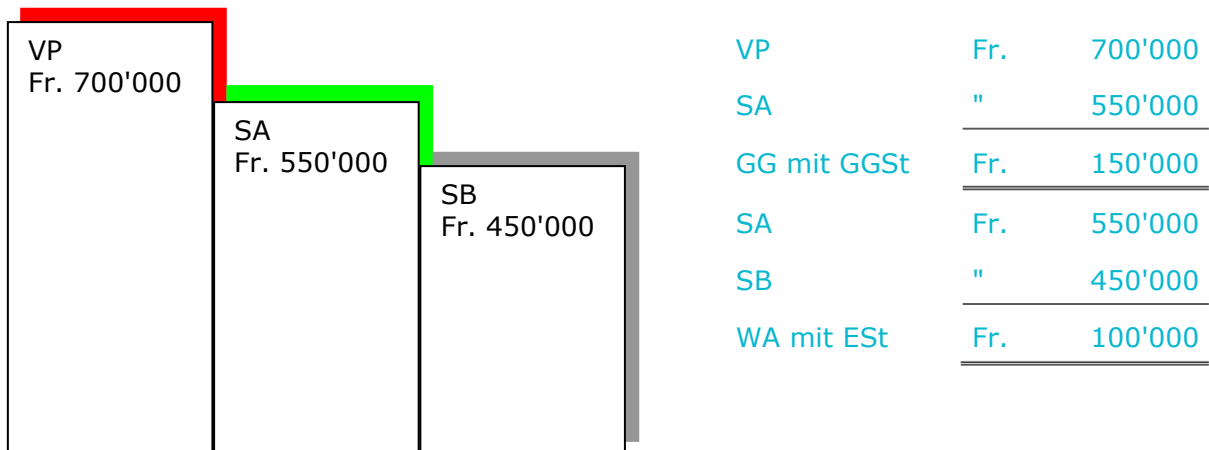
Abb. 1 Besteuerung von Grundstücksgewinnen



Beispiel: Veräußerung einer zürcherischen Liegenschaft eines Unternehmens (monistisches System)

Abb. 2 Beispiel Veräusserung einer zürcherischen Liegenschaft eines Unternehmens

■ Verkaufspreis Liegenschaft (VP)	Fr.	700'000
■ Steuerlicher Buchwert Liegenschaft (SB)	"	450'000
■ Steuerliche Anlagekosten Liegenschaft (SA)	"	550'000
■ Grundstücksgewinn mit GGSt (GG)	"	150'000
■ Wieder eingebrachte Abschreibungen mit ESt (WA)	"	100'000



1.3 Grundzüge der Grundstückgewinnsteuer

In diesem Abschnitt werden kurz die grundsätzlichen Merkmale der Grundstückgewinnsteuer dargestellt.

In weiteren Kapiteln werden, unterteilt nach dualistischer und monistischer Grundstückgewinnsteuer und dargestellt anhand der Grundstückgewinnsteuersysteme der Kantone Aargau und Zürich, Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuerberechnung behandelt.

Grundzüge der Grundstückgewinnsteuer

- Die Grundstückgewinnsteuer wird auf den Gewinnen, d.h. auf den realisierten Wertzuwächsen, die auf Grundstücksgewinnen erzielt werden, erhoben. Weil die Grundstückgewinnsteuer einen Teil des Einkommens erfasst, stellt sie eine Spezialeinkommenssteuer dar.
- Die Grundstücksgewinne werden einzeln und unabhängig von den übrigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen besteuert. Die Grundstückgewinnsteuer ist somit eine Objektsteuer. Daraus folgt, dass Grundstückverluste grundsätzlich weder mit dem übrigen Einkommen noch mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden können.

Hinsichtlich Verlustverrechnungsmöglichkeiten sei auf die weiterführenden Erläuterungen unten in den Kapiteln 1.4.4 und 1.5.4 Verlustverrechnung verwiesen.

1.4 Grundstückgewinnsteuer im dualistischen System

Im dualistischen Grundstückgewinnsteuersystem unterliegen grundsätzlich realisierte konjunkturelle Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer und realisierte Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens natürlicher und juristischer Personen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. S. zu den Kapitalgewinnen aus Geschäftsvermögen Kapitel 7.4 Buchführungspflicht für selbständig Erwerbende (Buch "Steuern Schweiz").

1.4.1 Steuersubjekt

Steuersubjekt bei der Grundstückgewinnsteuer ist die das Grundstück veräussernde Person (bspw. § 100 Abs. 1 StG AG, § 217 StG ZH). Halten mehrere Personen zusammen ein Grundstück sind sie alle Steuersubjekte und haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten (s. z.B. § 100 Abs. 2 StG AG). Bei Gesamteigentum haften sie solidarisch. Das Steuergesetz des Kantons Zürich kennt dazu keine explizite Norm, sondern hält in § 217 StG ZH lediglich fest, dass der Veräusserer steuerpflichtig ist. Die genannten Grundsätze gelten indessen, gestützt auf diesbezügliche Rechtsprechung auch im Kanton Zürich.

S. dazu bspw. bei einer Mehrheit von Eigentümern VGer vom 8. Juni 1989 RB 1989 Nr. 49 (veräussert eine Mehrheit von Eigentümern ein Grundstück anlässlich einer einzigen Handänderung, so haben diese den dabei erzielten einheitlichen Gewinn gemeinsam zu versteuern; ist wenigstens einer der mehreren Veräusserer ein ausserkantonaler wohnhafter gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler, so ist die allgemeine Unkostenpauschale deshalb vollumfänglich anzurechnen), RB 1958 Nr. 88, VGer ZH vom 4. November 1992, SR 92/0073; für die Gesamtheit der Miteigentümer VGer Zürich vom 16. Juli 1976, RB 1976 Nr. 74 (werden bei der gemeinsamen Veräusserung aller Miteigentumsanteile an einem Grundstück nicht alle Miteigentümer ins Recht gefasst, so leidet die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an einem Mangel, der im Rekursverfahren nicht durch nachträglichen Einbezug des im Einschätzungsverfahren übergangenen Miteigentümers behoben werden kann), RB 1958 Nr. 86 = ASA 28, 242, RB 1956 Nr. 96 = ZBI 57, 546 = ZR 56 Nr. 154; bei Gesamthandverhältnissen VGer ZH vom 29. Dezember 1993, StE 1994 ZH B 43 Nr. 1 (weil bei Gesamthandverhältnissen die Gesamtheit der gesamthänderisch verbundenen Personen steuerpflichtig ist, ist jeder von ihnen zwingend in das Veranlagungsverfahren einzubeziehen, und wegen der Unteilbarkeit des Steuerobjekts muss sich der von einem einzelnen Gesamteigentümer erwirkte Rekursentscheid auch auf jene Gesamteigentümer erstrecken, die nicht oder verspätet Rekurs erhoben haben), VGer ZH vom 30. Oktober 1984, RB 1984 Nr. 64 = ZBI 86, 178 = StE 1985 B 92.51 Nr. 1 (ein einzelner Erbe ist auch ohne Mitwirkung seiner Miterben zum Rekurs gegen eine alle Erben als Solidarschuldner treffende Grundstückgewinnsteueranlagung berechtigt; Der von einem einzelnen Erben erwirkte Rekursentscheid gilt alsdann auch für die nicht rekurswilligen Miterben), RB 1961 Nr. 75; für KollG und KommG als Veräusserer RB 1964 Nr. 79, RB 1961 Nr. 75, RB 1958 Nr. 87, RB 1956 Nr. 99; für ein Baukonsortium VGer ZH vom 7. Juni 1994, SR 94/0026.

Beim dualistischen System wird die Grundstückgewinnsteuer lediglich auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens erhoben. Bei den Steuersubjekten kann es sich folglich systematisch bedingt nur um natürliche Personen handeln. Diesbezügliche Gesetzesnormen, bspw. § 100 StG AG, bringen dies oftmals nicht explizit zum Ausdruck.

Steuersubjekt

Steuersubjekt bei der Grundstückgewinnsteuer ist die veräussernde Person bzw. sind, bei einer Mehr- oder Gesamtheit, die veräussernden Personen, welche beim dualistischen System immer natürliche Personen sein müssen.

1.4.2 Steuerobjekt

Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer ist der Grundstücksgewinn, d.h. der realisierte Wertzuwachsgegninn auf Grundstücken des Privatvermögens.

Steuerobjekt

Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ist der Gewinn aus der Veräußerung des im Kanton gelegenen Grundstücks oder von Anteilen an demselben (bspw. Art. 12 Abs. 1 StHG, § 95 Abs. 1 StG AG), wobei dieser Gewinn insofern nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fällt, als er bereits mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst worden ist (bspw. § 95 Abs. 2 StG AG).

Aus dieser gegenseitigen Abgrenzung von Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer wird das dualistische System deutlich erkennbar.

Die nachfolgenden Ausführungen erläutern die einzelnen Elemente des Steuerobjekts.

1.4.3 Gewinn

Mit Gewinn ist der Grundstücksgewinn gemeint, also jener Betrag, um den der Erlös aus der Veräußerung des Grundstücks die Anlagekosten übersteigt (bspw. Art. 12 Abs. 1 StHG, § 101 StG AG). Der Gewinn ermittelt sich folglich aus den beiden Größen Erlös und Anlagekosten, welche nachstehend dargestellt werden.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Beim Tausch und bei Überführung eines Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen liegt kein Kaufpreis vor. In diesem Fall gilt als Erlös beim Tausch der Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Veräußerung (bspw. § 102 Abs. 1 StG AG) und bei der Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen der Wert, zu dem es im Geschäftsvermögen aktiviert wird (bspw. § 102 Abs. 2 StG AG).

Weitere Leistungen der erwerbenden Person sind insbesondere die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer, eine Entschädigung an den Veräußerer für Räumungs- und Umzugskosten oder Gewinnausfälle während des Umzugs, überdies die Einräumung einer Verpfändung oder eines Wohnrechts zugunsten des Veräußerers, durch den Erwerber übernommene Schulden des Veräußerers, die Rückvermietung an den

Veräusserer zu einem Vorzugsmietzins, ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Erlös, Mehrwertsteuer und Generalunternehmerhonorare.

S. zu den vorstehenden Leistungen VGer BE vom 30. August 1996, StE 1997 BE B 44.12.2 Nr. 4 (weitere Leistungen des Erwerbers; beim Verkauf einer Liegenschaft gilt als Erlös nicht der verkündete, sondern ein höherer Verkaufspreis, wenn die Käuferin [zusätzliche] Leistungen erbringt, die über den verkündeten Preis hinausgehen; dies ist der Fall, wenn sie die Liegenschaft der Verkäuferin zu einem Vorzugsmietzins für eine längere Zeitdauer [rück]vermietet), VGer ZH vom 1. April 1993, StE 1994 ZH B 44.12.2 Nr. 2 (Veräusserungserlös; besteht zwischen dem vereinbarten Kaufpreis und dem geschätzten Verkehrswert ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis von mindestens 25 Prozent des Verkehrswerts, so ist anstelle des Kaufpreises, dem vermuteter Weise keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt, auf den Verkehrswert als Erlös abzustellen; es wird vermutet, dass der am Markt auftretende Veräusserer sein Grundstück nicht unter dem Verkehrswert verkauft hat und dass deshalb unter Vorbehalt des Unrichtigkeitsnachweises angenommen werden muss, es seien im Umfang des Unterschiedsbetrages zwischen Kaufpreis und Verkehrswert weitere Leistungen für die Grundeigentumsverschaffung vereinbart worden), VGer ZH vom 6. Dezember 2006, StE 2007 ZH B 44.1 Nr. 13 (Berücksichtigung von Mehrwertsteuern und Generalunternehmerhonoraren; die vereinnahmte Mehrwertsteuer auf dem Erlös ist nicht abzuziehen, wenn diese bei den Anlagekosten ebenfalls berücksichtigt wurde; bei einer solchen Sachlage sind im Sinn einer "Brutto/Brutto"-Betrachtung sowohl der Erlös als auch die Anlagekosten inklusive Mehrwertsteuer zu berücksichtigen; Generalunternehmerhonorare sind grundsätzlich auch bei einer vom Pflichtigen beherrschten juristischen Person als wertvermehrnde Aufwendungen anrechenbar; die Honorare sind jedoch wie Eigenleistungen zu behandeln; massgebend ist der Marktwert der Eigenleistungen und nicht die seitens der vom Pflichtigen beherrschten juristischen Person gestellte Rechnung), StGer BL vom 24. August 2018, StE 2019 BL/StHG Nr. 7 (Übernahme der Hypothek und Einräumung Nutzniessung als Gegenleistung; die Übernahme der Hypothekarschuld sowie die Einräumung einer lebenslänglichen Nutzniessung qualifizieren als Gegenleistungen des Erwerbers einer Liegenschaft; wenn der Gesamtbetrag dieser Gegenleistungen die damaligen Gestehungskosten übersteigt, wird dadurch eine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst; ein Irrtum über die Steuerfolgen ist dabei unwirksam und kommt nicht einem Grundlagenirrtum gleich, welcher das Rechtsgeschäft an sich in Frage stellen würde).

Die Anlagekosten umfassen den Erwerbspreis für das Grundstück und die sog. Aufwendungen.

Der Erwerbspreis entspricht grundsätzlich dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und alle weiteren Leistungen oder dem tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis (bspw. § 103 StG AG).

Ein höherer Preis kann nach § 103 Abs. 1 StG AG angerechnet werden, wenn eine vorbesitzende oder die steuerpflichtige Person für die nach dem damaligen Recht geschuldeten Grundstücksgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuern aufgrund dieses Preises veranlagt worden ist. Analog ist laut § 103 Abs. 2 StG AG der Erwerbspreis nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung oder Ersatzbeschaffung erworben worden ist, bei denen jener Erwerbspreis massgebend ist, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zugrunde lag. Als Erwerbskosten gelten gemäss § 103 Abs. 3 StG AG ausserdem Verluste, welche die veräussernde Person beim Erwerb des Grundstücks im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren aus Pfand- oder Bürgschaftsvertrag erlitten hat. Wurde ein Grundstück durch Überführung aus dem eigenen Geschäftsvermögen ins Privatvermögen erworben, gilt laut § 103 Abs. 4 StG AG derjenige Wert als Erwerbspreis, welcher der Einkommenssteuer zugrunde lag.

Als anrechenbare Aufwendungen gelten (bspw. § 104 StG AG):

- Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen;
- Grundeigentümerbeiträge an Bau und Korrektion von Strassen, Kanalisationen, Bodenverbesserungen, Wasserbau und für ähnliche Werke;
- Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, bspw. gemäss § 45 Abs. 1 StGV AG Auslagen für die Beurkundung und den Grundbucheintrag, die üblichen Maklerprovisionen und Inserate sowie bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften die darauf bezahlten Erbschafts- und Schenkungssteuern. Nicht anrechenbar sind die eigenen Kaufs- bzw. Verkaufsbemühungen und die dabei anfallenden Unkosten der steuerpflichtigen Person.

S. dazu BGer vom 3. April 2017, StE 2017 StHG/ZH B 44.13.4 Nr. 3 (steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorfälligkeitsentschädigung bei Hypothekenauflösung. Vorfälligkeitsentschädigungen, die bei der vorzeitigen Auflösung einer Hypothek anfallen, sind bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten abziehbar, wenn die Auflösung der Hypothek in einem untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft erfolgt. Da die Hypothek unmittelbar vor dem Verkauf der Liegenschaft endgültig sowie vollumfänglich aufgelöst und nicht durch eine neue Hypothek ersetzt wurde, ist die Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd anzurechnen. Diese Ausgestaltung der Entschädigung erfüllt die Voraussetzungen für die Annahme abzugsfähiger «Anlagekosten» (gemäss Art. 12 StHG), welche bei der Ermittlung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen sind.).

Nicht als Aufwendungen anrechenbar sind (bspw. § 104 Abs. 2 StG AG):

- Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können. Es handelt sich dabei um so genannte werterhaltende Aufwendungen. S. dazu Kapitel 8.3.3 Gewinnungskosten bei Einkommen aus unbeweglichem Vermögen (Buch "Steuern Schweiz");

S. dazu BGer vom 12. Mai 2020, StE 2020 StHG/SG B 44.13.2 Nr. (Energiesparkosten; Nachholen von Abzügen; die harmonisierungsrechtliche Koordination lässt keine Schnittmenge zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Kosten zu; im Ergebnis müssen die Aufwendungen im Zusammenhang mit Grundstücken, soweit es sich nicht um Lebenshaltungskosten handelt, die als solche von vornherein nicht abzugsfähig sind, unter dem einen oder anderen Titel zum Abzug zugelassen werden; lagen nach dem Recht der betreffenden Steuerperiode Unterhaltskosten vor, wurde der Abzug aus tatsächlichen Gründen (z.B. unvollständige Deklaration) aber nicht getätigt, steht dies später einer umqualifizierenden "Heilung" entgegen; einen Bruch erfährt die an sich klare rechtstechnische Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen, soweit es um Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege geht; die Kantone sind berechtigt (nicht aber verpflichtet), solche Aufwendungen wie Unterhaltskosten zu behandeln; sieht ein Kanton eine derartige Gleichstellung von Kosten für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege mit Unterhaltskosten vor, so bindet dies nicht nur den Kanton, sondern auch die steuerpflichtige Person: Auch solche Kosten sind zwingend im Rahmen der Einkommenssteuer geltend zu machen und können, falls dies "vergessen" wurde, nicht später in der Grundstückgewinnsteuer "nachgeholt" werden; falls der Kanton die Gleichstellung mit Unterhaltskosten indes nur in beschränktem Masse vorsah, bspw. im Umfang von 50 Prozent, behalten die nicht als Unterhaltskosten betrachteten 50 Prozent ihren Charakter als wertvermehrend bei; aus diesem Grund kann die steuerpflichtige Person diese 50 Prozent bei der späteren Veräusserung des Grundstücks als Anlagekosten geltend machen).

- der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen oder Ertrag während einer ganzen Steuerperiode in der Schweiz versteuert worden ist oder wird.

Um die Veräusserung von seit vielen Jahren im Eigentum gehaltenen Grundstücken nicht zu sehr zu belasten und aus praktischen bzw. Effizienzgründen helfen sich die Kantone bei der Bestimmung der Anlagekosten bei längerer Besitzesdauer, indem z.B. die Anlagekosten dem Verkehrswert des Grundstücks zu einem bestimmten früheren Zeitpunkt oder einer prozentualen Pauschale des Veräusserungserlöses entsprechen.

Der Kanton Aargau wendet bei einer Besitzesdauer von über zehn Jahren für die Ermittlung der Anlagekosten von überbauten Grundstücken eine Pauschale in Prozenten des Veräusserungserlöses an (s. § 105 StG AG). Als überbaut gelten laut § 46 Abs. 1 StGV AG Grundstücke, auf denen im Zeitpunkt der Veräusserung feste, mit dem Boden verbundene Gebäude stehen. Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut. Ebenfalls als überbaut gilt auch der im Ort oder Quartier übliche Umschwung einer Baute. Nicht als überbaut gilt indessen der nach § 46 Abs. 3 StGV AG übernormale Umschwung einer Baute, sofern er zu einer Überbauung oder Arrondierung verwendet werden könnte und sofern diese zusätzliche Nutzung ohne wesentliche Beeinträchtigung des überbauten Teils möglich wäre.

Abb. 3 Pauschale Anlagekosten in Prozenten des Veräusserungserlöses im Kanton Aargau

Besitzdauer (Jahre)	(begonnene	Pauschale in % des Veräusserungserlöses
11		80
12		79
13		78
14		77
15		76
16		75
17		74
18		73
19		72
20		71
21		70
22		69
23		68
24		67
25		66
ab 25 vollendeten Jahren		65

Die behelfsmässige Ermittlung der Anlagekosten mittels Pauschale kann von den Steuerpflichtigen regelmässig durch den vollständigen Nachweis höherer effektiver Anlagekosten ersetzt werden (s. z.B. § 106 Abs. 3 StG AG).

Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens entsprechen die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten dem Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen. Die Erfassung von Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens basiert auf § 27 Abs. 4 StG AG, wonach Gewinne bis zur Höhe der Anlagekosten den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet werden und darüber hinausgehende Gewinne der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.

Die meisten Kantone berücksichtigen die Teuerung nicht und erfassen diese im Total der konjunkturellen Wertsteigerung eines Grundstücks mit. Dies scheint problematisch, ist jedoch bei kleineren Inflationsraten noch tolerierbar. Die Kantone BL, GR, und JU berücksichtigen bei der Festsetzung des Anlagewerts die Teuerung teilweise oder ganz, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist, womit eine teuerungsbereinigte Besteuerung des bei einer Grundstückveräusserung erzielten Gewinns angestrebt wird. S. zur Berücksichtigung der Teuerung bzw. des Ausgleichs der Folgen der kalten Progression bei den Einkommens- und Vermögenssteuern von Bund und Kantonen oben Kapitel 5.1.2.4 Ausgleich der Folgen der kalten Progression.

In vielen Kantonen werden kleinere Grundstücksgewinne aus Gründen einer rationalen Steuererhebung nicht besteuert. S. dazu bspw. § 225 Abs. 4 StG ZH, wonach Grundstücksgewinne unter Fr. 5'000 nicht besteuert werden. Der Kanton Aargau kennt keine solche betragsmässige Ausnahme.

1.4.4 Veräusserung

Im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer wird zwischen steuerbegründenden und steueraufschiebenden Veräusserungen sowie Ersatzbeschaffungen unterschieden (bspw. Art. 12 Abs. 2 und 3 StHG, § 96 ff. StG AG).

Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (Art. 12 Abs. 2 StHG, § 96 Abs. 1 StG AG). Veräusserung meint primär Verkäufe gemäss Art. 216 ff. OR zum Grundstückkauf. Dazu gehört indessen auch der Tausch gemäss Art. 237 OR. S. dazu explizit § 96 Abs. 2 lit. e StG AG.

Den Veräusserungen sind gleichgestellt (s. bspw. Art. 12 Abs. 2 StHG, § 96 StG Abs. 2 AG):

- die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;
- die Überführung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person;
- die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird;
- die Übertragung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens der steuerpflichtigen Person an Immobiliengesellschaften, soweit das kantonale Recht für diesen Fall eine Steuerpflicht vorsieht. Im Kanton Aargau ist dies gemäss § 96 Abs. 1 lit. d StG AG der Fall, wenn diese Beteiligungsrechte ein Sondernutzungsrecht (bspw. ein Wohnrecht) an einer Wohneinheit verkörpern;
- die ohne Veräusserung erzielten Planungsmehrwerte im Sinn des Raumplanungsgesetzes, sofern das kantonale Recht diesen Tatbestand der Grundstückgewinnsteuer unterstellt;
- der Tausch.

Innerhalb der einzelnen, den Veräusserungen gleichgestellten Tatbeständen sind einige Erläuterungen zu den sog. wirtschaftlichen Handänderungen gemäss Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG und bspw. § 96 Abs. 2 lit. a StG AG erforderlich. Es werden bei den wirtschaftlichen Handänderungen zwei typische Erscheinungsformen unterschieden:

- Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

Darunter wird der Fall verstanden, da die Mehrheit der Beteiligungsrechte einer Immobiliengesellschaft veräussert und damit die Beherrschung der Gesellschaft einem Dritten übertragen wird.

S. dazu StRGER ZH vom 31. Mai 2017, StE 2017 ZH B 45 Nr. 13 (Gewinnermittlung bei der Veräusserung eines Grundstückes, das während der zivilrechtlichen Eigentumsdauer der veräussernden Immobiliengesellschaft auf der Ebene der Aktionäre Gegenstand einer wirtschaftlichen Handänderung in der Form der Übertragung einer beherrschenden Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft bildete; gemäss der gesetzlichen Regelung kann die veräussernde Gesellschaft nur

für jenen Gewinnanteil besteuert werden, der in der Zeit zwischen der besteuerten wirtschaftlichen Handänderung und der grundbuchlichen Veräusserung entstanden ist; vorausgesetzt, dass der Erlös die Anlagekosten bei jeder wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Handänderung übersteigt, führt diese Regelung zu keiner Doppelbelastung zwischen Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer; anders verhält es sich, wenn bei der zwischenzeitlich erfolgten wirtschaftlichen Handänderung auf der Ebene der Aktionäre ein Veräusserungsverlust resultierte, der in der Buchhaltung der Gesellschaft keinen Niederschlag findet und gewinnsteuerrechtlich unbeachtlich ist; in diesem Fall führt die endgültige Veräusserung der Liegenschaft durch die Gesellschaft zu einer steuerlich verpönten Doppelbelastung zwischen Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer, weil mit der Grundstückgewinnsteuer auch wieder eingebrachte Abschreibungen erfasst werden, die gemäss der gesetzlichen Regelung mit der Gewinnsteuer zu erfassen sind; in diesem Fall darf zur Vermeidung der Doppelbelastung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht mehr als der tatsächlich erzielte Wertzuwachsbesteuert werden, den die veräussernde Gesellschaft während der gesamten Eigentumsdauer erzielt hat), VGer AG vom 27. August 1992, StE 1993 AG B 42.23 Nr. 4 (wirtschaftliche Handänderung; Veräusserung der Aktien einer Immobiliengesellschaft [§ 68 Abs. 2 lit. a StG vom 13. Dezember 1983]; Definition der Immobiliengesellschaft; Abgrenzung von der Betriebsgesellschaft; eine Gesellschaft, die nach den Statuten eine Betriebsgesellschaft darstellt, faktisch aber ausser der Verwaltung ihrer Liegenschaft keine Tätigkeit ausübt, ist eine Immobiliengesellschaft), VGer SG vom 20. August 2002, StE 2003 SG B 42.22 Nr. 8 (Zeitpunkt des Übergangs der wirtschaftlichen Verfügungsmacht; die Mitgliedschaft in einer Aktiengesellschaft wird nicht durch die Eintragung im Aktienbuch erworben, sondern durch den rechtsgültigen Erwerb der Aktie; die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück wird daher nach Auffassung des st. gallischen Verwaltungsgerichts bereits mit den übereinstimmenden Willenserklärungen zum Erwerb der Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-AG erworben), VGer ZH vom 9. Mai 1995, StE 1995 ZH B 42.23 Nr. 6 (wirtschaftliche Handänderung; Definition der Immobiliengesellschaft; für die Immobiliengesellschaft ist der Grundbesitz Handelsware oder Kapitalanlage, in deren Verwertung oder Nutzung sich der Gesellschaftszweck im Wesentlichen erschöpft; eine Betriebsgesellschaft beabsichtigt dagegen die dauernde Erhaltung des Grundbesitzes als sachliche Grundlage ihres Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetriebs; eine Gesellschaft, die überwiegend auf eigene Rechnung unüberbaute Grundstücke erwirbt, sie überbaut und hernach gesamthaft, parzellenweise oder im Stockwerkeigentum weiterveräussert, ist eine Immobiliengesellschaft und keine Betriebsgesellschaft, selbst wenn ihre Eigenleistungen mit Bezug auf Projektierung und Bauleitung erheblich sind), VGer AG vom 14. Dezember 1994, StE 1996 AG B 42.23 Nr. 7 (wirtschaftliche Handänderung; Veräusserung der Aktien einer Immobiliengesellschaft; Abgrenzung der Immobiliengesellschaft von der Betriebsgesellschaft; eine ursprüngliche Betriebsgesellschaft, die alle Produktionsmittel veräussert hat und seither als Aktivum nur noch eine Liegenschaft aufweist, gilt

beim 20 Monate später erfolgten Verkauf sämtlicher Aktien als Immobiliengesellschaft, selbst wenn der statutarische Zweck unverändert geblieben ist; die massgebliche Besitzesdauer bestimmt sich nach dem seinerzeitigen Erwerb der Mehrheitsbeteiligung, nicht nach dem Zeitpunkt der Umwandlung der Betriebs- in eine Immobiliengesellschaft).

■ Kettengeschäfte

Darunter wird der Fall verstanden, da zwischen dem ersten und dem letzten Glied einer Kette letztlich eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung erfolgt. Damit von einer wirtschaftlichen Handänderung gesprochen werden kann, muss die tatsächliche Verfügungsmacht auf ein Zwischenglied und von diesem auf den zivilrechtlichen Erwerber übertragen werden. Bei der wirtschaftlichen Handänderung liegen folglich stets mindestens zwei Rechtsgeschäfte vor, indem mit dem ersten Rechtsgeschäft das Zwischenglied die Verfügungsgewalt vom zivilrechtlichen Eigentümer erwirbt und durch das zweite Rechtsgeschäft die Verfügungsgewalt vom Zwischenglied auf eine Drittperson, dem neuen Eigentümer, übertragen wird. Zwischen Beginn und Ende der Kette können auch mehrere Zwischenglieder eingeschaltet sein. Als typische Tatbestände des Kettenhandels gelten die Fälle, in denen der ursprüngliche Eigentümer mit dem Zwischenglied einen Kaufvertrag, einen Kaufrechtsvertrag oder einen Vorkaufsrechtsvertrag, jeweils verknüpft mit einer Substitutionsklausel (Eintrittsrecht eines Dritten), abschliesst.

S. dazu VGer BL vom 27. Juli 1983, StE 1985 BL B 42.22 Nr. 1 (Begriff des Kettengeschäftes; die 'Kettengeschäfte' zeichnen sich vor allem durch folgendes Merkmal aus: Zwischen dem ersten und dem letzten Glied der Kette findet schlussendlich eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung statt; damit von einer wirtschaftlichen Handänderung gesprochen werden kann, muss die tatsächliche Verfügungsmacht auf ein Zwischenglied und von diesem auf den zivilrechtlichen Erwerber übertragen worden sein; bei der wirtschaftlichen Handänderung liegen demnach stets [mindestens] zwei Rechtsgeschäfte vor: Mit dem ersten Rechtsgeschäft erwirbt das Zwischenglied die Verfügungsgewalt vom zivilrechtlichen Eigentümer, durch das zweite Rechtsgeschäft wird die Verfügungsgewalt vom Zwischenglied auf eine Drittperson [neuer Eigentümer] übertragen; zwischen Anfang und Ende der Kette können auch mehrere Zwischenglieder eingeschaltet sein; als typische Tatbestände des Kettenhandels gelten die Fälle, in denen der ursprüngliche Eigentümer mit dem Zwischenglied einen Kaufvertrag, einen Kaufrechtsvertrag oder einen Vorkaufsrechtsvertrag, jeweils verknüpft mit einer Substitutionsklausel [Eintrittsrecht eines Dritten], abschliesst), VGer OW vom 10. Februar 1988, StE 1990 OW, B 42.22 Nr. 4 (Fall eines Kettengeschäftes durch Einräumung eines Kaufrechtes mit Substitutionsrecht, nachfolgender Zession desselben und Ausübung des Kaufrechtes durch den Zessionar [Art. 137 Abs. 2 StG]); VGer ZH vom 30. Oktober 1996, StE 1997 ZH B 42.22 Nr. 7 (Kettengeschäft; die wirtschaftliche Verfügungsmacht über Grundeigentum kann allenfalls auch dadurch

übertragen werden, dass Liegenschaften ohne Grundbucheintrag in eine stille Gesellschaft eingebracht werden; in diesem Fall sind bei der Weiterveräußerung von Liegenschaften sämtliche Gesellschafter als steuerpflichtige Veräusserer ins Veranlagungsverfahren einzubeziehen).

1.4.5 Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer und Ersatzbeschaffung

Die Grundstückgewinnsteuer wird bei Vorliegen bestimmter Situationen aufgeschoben. Nachstehend werden die Aufschiebtatbestände gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. a bis c StHG aufgeführt. Die Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer aufgrund der Ersatzbeschaffungstatbestände wird weiter unten dargestellt.

- Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung;
- Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
- Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung.

Hinzuweisen ist, dass die Regelungen in den einzelnen Kantonen Unterschiede zeigen, weshalb die entsprechenden kantonalen Bestimmungen zu konsultieren sind. So kennt der Kanton Aargau bspw. noch folgende Aufschiebtatbestände (§ 97 Abs. 1 StG AG):

- Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie;
- Rechtsgeschäften unter Verheirateten;
- Umstrukturierungen von natürlichen und juristischen Personen gemäss § 28 Abs. 1 und 1 71 Abs. 1 und 3 StG AG.

Einzelne Kantone ermöglichen der steuerpflichtigen Person, bei Vorliegen einer steueraufschiebenden Veräußerung innert einem Jahr nach der Veräußerung die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu verlangen, bspw. der Kanton Aargau gemäss § 97 Abs. 2 StG AG.

Die sog. Ersatzbeschaffung soll gemäss dem Bundes- und den kantonalen Gesetzgebern die Grundstückgewinnsteuer ebenfalls nicht auslösen, weil es sich dabei nicht um eine endgültige Veräusserung eines Grundstücks handelt, sondern dieselbe im direkten Zusammenhang mit dem Erwerb eines gleich genutzten Grundstücks steht (bspw. Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG und § 98 f. StG AG).

So wird die Grundstückgewinnbesteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Im Aargau beträgt die Ersatzbeschaffungsfrist für Wohneigentum nach § 98 StG AG zwei Jahre vor oder drei Jahre nach der Veräusserung. Bei Mehrfamilienhäusern gilt die Ersatzbeschaffungsmöglichkeit gemäss § 98 Abs. 2 StG AG nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil.

S. dazu VGer SG vom 13. Februar 2018, StE 2018 StHG/SG B 42.38 Nr. 46 (Quotaler Steueraufschub; Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG soll verhindern, dass der Steuerpflichtige wegen der Grundstückgewinnsteuerbelastung aus dem Erlös des Verkaufs seiner Wohnung kein gleichwertiges Ersatzobjekt beschaffen kann; der Begriff der ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft schliesst eine gewerbliche Nutzung neben einer Wohnnutzung nicht zum vornherein aus; wenn in einer Liegenschaft mehrere Wohneinheiten vorhanden sind, so darf die Ersatzbeschaffung nur gerade jene Teile umfassen, welche selbst genutzt werden; die auf die veräusserte Liegenschaft anzuwendenden Grundsätze müssen auch für die Ersatzliegenschaft gelten; insbesondere führt dies dazu, dass es bei einer Ersatzliegenschaft, die nicht nur dauernd und ausschliesslich vom Veräusserer selbst bewohnt wird, genügt, wenn der quotal ermittelte Erlös aus der Veräusserung der bisherigen Liegenschaft zum Erwerb oder Bau des preismässig ebenfalls quotal bestimmten Wohnteils der neuen Liegenschaft verwendet wird), BGer vom 7. März 2017, StE 2017 StHG/ZH B 42.38 Nr. 44 (Steueraufschub bei Wechsel der Ersatzliegenschaft von Hauptwohnsitz zu Zweitwohnsitz; die Vorinstanz hat verbindlich festgehalten, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau zuerst ihren Wohnsitz nach D. und anschliessend aus beruflichen Gründen nach Grossbritannien verlegt haben; eine weitere Veränderung der Wohnsitzverhältnisse ist in näherer Zeit nicht beabsichtigt; es handle sich somit um eine dauerhafte Wohnsitzverlegung ins Ausland und eine nicht bloss vorübergehende Zweckentfremdung der Wohnung, welche nicht zu beanstanden wäre; mit dem definitiven Wegzug ins Ausland werde die Wohnung in D. zu einem Zweitwohnsitz des Beschwerdeführers, ungeachtet des hohen Erwerbspreises; es sei unerheblich, ob der Beschwerdeführer ursprünglich die Absicht gehabt habe, seinen Lebensmittelpunkt längerfristig in D. zu errichten; rein begrifflich sei eine gewisse Zeitspanne erforderlich, damit es sich um eine dauernde Nutzung der Ersatzliegenschaft handeln könne; werde die neue Liegenschaft nur 22 Monate als Hauptwohnsitz genutzt, sei diese Anforderung nicht erfüllt; die Auffassung der Vorinstanz lässt sich mit der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung zum Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" im Sinn von Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG nicht vereinbaren; aufgrund des verbindlich festgehaltenen Sachverhalts erfüllte der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Wohnsitznahme [er hätte seinen Wohnsitz in D. sogar begründet, wenn er von Beginn an vorgehabt hätte, dort nur 22 Monate zu verweilen] und hat dementsprechend das neu erworbene Wohneigentum dauernd und ausschliesslich selbstgenutzt; die Frage eines Rechtsmissbrauchs, bei dem der Steueraufschub zu verweigern wäre, stellt sich nicht, weil der Beschwerdeführer, wie die Vorinstanz verbindlich festgehalten hat, nachträglich aufgrund äusserer Umstände den Wohnsitz erneut verlegte; er hegte nicht bereits bei der Wohnsitznahme die Absicht, die Ersatzbeschaffung in eine Ferienwohnung umzunutzen oder das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen, um den Zwischengewinn abzuschöpfen).

Die Ersatzbeschaffungsmöglichkeit besteht gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. d StHG auch bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird. Im Aargau beträgt die Ersatzbeschaffungsfrist für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke nach § 99 StG AG ein Jahr vor oder drei Jahre nach der Veräusserung.

Auch bezüglich Ersatzbeschaffungstatbestände sei auf die teilweise unterschiedlichen kantonalen Regelungen hingewiesen.

1.4.6 Steuerberechnung

Zur Steuerberechnung und den Steuertarifen enthält das StHG, bis auf die nachfolgend aufgeführte, keine Regelungen, da gemäss Art. 1 Abs. 3 StHG die Bestimmung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge Sache der Kantone ist.

Bezüglich der Steuerberechnung schreibt der Steuerharmonisierungsgesetzgeber den Kantonen in Art. 12 Abs. 5 StHG lediglich vor, dass diese kurzfristig realisierte Grundstückgewinne stärker zu besteuern sind.

Die Grundstückgewinnsteuertarife der einzelnen Kantone richten sich i.d.R. nach der Besitzesdauer (bspw. § 109 StG AG). Bestimmte Kantone, bspw. Art. 140 StG SG, berücksichtigen bei ihren Grundstückgewinnsteuertarife zusätzlich progressiv die Höhe des erzielten Grundstückgewinns.

In den meisten Kantonen ergibt sich direkt aus deren Grundstückgewinnsteuertarifen die zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer (bspw. § 109 StG AG). In einigen Kantonen, bspw. Art. 140 StG SG, ermittelt sich aus dem Grundstückgewinnsteuertarif lediglich die einfache Grundstückgewinnsteuer, welche alsdann mit dem Steuerfuss zu multiplizieren ist.

Nachstehend wird der Grundstückgewinnsteuertarif des Kantons Aargau, welcher sich allein nach der Besitzesdauer des Grundstücks richtet, dargestellt (§ 109 StG AG).

Die Grundstückgewinnsteuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinns berechnet und beträgt:

Abb. 4 Berechnung Grundstückgewinnsteuer Aargau

40 % bis zum vollendeten	1. Besitzjahr
38 % bis zum vollendeten	2. Besitzjahr
36 % bis zum vollendeten	3. Besitzjahr
34 % bis zum vollendeten	4. Besitzjahr
32 % bis zum vollendeten	5. Besitzjahr
30 % bis zum vollendeten	6. Besitzjahr
28 % bis zum vollendeten	7. Besitzjahr
26 % bis zum vollendeten	8. Besitzjahr
24 % bis zum vollendeten	9. Besitzjahr
22 % bis zum vollendeten	10. Besitzjahr
20 % bis zum vollendeten	11. Besitzjahr
19 % bis zum vollendeten	12. Besitzjahr
18 % bis zum vollendeten	13. Besitzjahr
17 % bis zum vollendeten	14. Besitzjahr
16 % bis zum vollendeten	15. Besitzjahr
15 % bis zum vollendeten	16. Besitzjahr
14 % bis zum vollendeten	17. Besitzjahr
13 % bis zum vollendeten	18. Besitzjahr
12 % bis zum vollendeten	19. Besitzjahr
11 % bis zum vollendeten	20. Besitzjahr
10 % bis zum vollendeten	21. Besitzjahr

9 % bis zum vollendeten	22. Besitzjahr
8 % bis zum vollendeten	23. Besitzjahr
7 % bis zum vollendeten	24. Besitzjahr
6 % bis zum vollendeten	25. Besitzjahr
5 % ab dem vollendeten	25. Besitzjahr

Die Bestimmung der Besitzesdauer ist kantonal nicht einheitlich geregelt. Einerseits wird auf die Eigentumsverhältnisse abgestellt, d.h. auf den jeweiligen Zeitpunkt des Grundbuchein- und -austrags. Andererseits wird, wie bspw. im Kanton Aargau nach § 110 StG AG, ist das Datum der öffentlichen Beurkundung der Veräusserung massgebend, und bei Fehlen einer öffentlichen Beurkundung wird auf den Zeitpunkt des Überganges der Verfügungsgewalt abgestellt. Des Weiteren wird die Besitzesdauer durch die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen nicht unterbrochen (s. bspw. § 48 StGV AG).

1.4.7 Verlustverrechnung dualistisches System

Im dualistischen Grundstückgewinnsteuersystem ist eine Verrechnung von Verlusten aus Grundstückverkäufen des Privatvermögens mit übrigen Einkünften oder umgekehrt von Verlusten aus sonstigem Privatvermögen oder sonstigen Aufwendungen mit Gewinnen aus Grundstückverkäufen des Privatvermögens nicht möglich.

Indessen können Verluste aus Grundstückverkäufen des Geschäftsvermögens mit Einkommen bzw. Erträgen von Personen- bzw. Kapitalunternehmen und umgekehrt Verluste von Personen- bzw. Kapitalunternehmen mit Gewinnen aus Grundstückverkäufen des Geschäftsvermögens verrechnet werden, da die Verluste und Gewinne aus Grundstückverkäufen des Geschäftsvermögens im dualistischen System ebenfalls der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen.

S. in diesem Zusammenhang BGE 131 I 249 (Wertzuwachsgegninn auf einer Betriebsliegenschaft, Ausscheidungsverlust; der Veräusserungsgewinn steht im Umfang der Wertzuwachskomponente dem Betriebsstättekanton zur ausschliesslichen Besteuerung zu; dieser hat jedoch einen allfälligen Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstückgegninn anzurechnen, und zwar auch dann, wenn er den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer, sondern mit der Grundstückgegninnsteuer erfasst [Änderung der Rechtsprechung]), der sich jedoch im Speziellen auf das monistische Grundstückgegninnsteuersystem bezieht. S. dazu auch unten Kapitel 1.5.4 Verlustverrechnung monistisches System.

1.5 Grundstückgewinnsteuer im monistischen System

Bezüglich die Grundstückgewinnsteuer im monistischen System werden hier lediglich noch die Abweichungen zur Grundstückgewinnsteuer im dualistischen System dargestellt.

1.5.1 Steuersubjekt

Steuersubjekt bei der monistischen Grundstückgewinnsteuer ist, analog wie im dualistischen System, die das Grundstück veräussernde Person (bspw. § 217 StG ZH). Anders als im dualistischen können im monistischen Grundstückgewinnsteuersystem sowohl natürliche als auch Personengesellschaften und juristische Personen bzw. Kapitalunternehmen Steuersubjekt sein, da nebst den Grundstücksgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen auch jene aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen erfasst werden. S. dazu bspw. § 216 Abs. 1 StG ZH, wobei dies nicht explizit bezeichnet ist, sondern sich aus dem angewendeten Grundstückgewinnsteuersystem ergibt. S. dazu auch Kapitel 1.2 Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen (Buch "Steuern Schweiz").

1.5.2 Steuerobjekt

Bezüglich des Steuerobjekts unterscheidet sich das monistische Grundstückgewinnsteuersystem grundsätzlich nicht vom dualistischen.

So bestimmt § 216 Abs. 1 StG ZH, dass die Grundstückgewinnsteuer von den Gewinnen erhoben wird, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Und auch bei der monistischen Grundstückgewinnsteuer gilt, dass Grundstücksgewinn der Betrag ist, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (s. bspw. § 219 Abs. 1 StG ZH).

Anders als beim dualistischen System sind folgende zusätzliche Aufschubtatbestände bei der monistischen Grundstückgewinnsteuer zu beachten. So wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei. S. hierfür die nachfolgende Aufzählung von Steuerzuschubtatbeständen, welche im Zusammenhang mit der Ausweitung der monistischen Grundstückgewinnsteuer auf das Geschäftsvermögen stehen gemäss Art. 12 Abs. 4 StHG und § 216 Abs. 3 StG ZH:

- Steuerneutrale Umstrukturierungen (insbesondere Fusion, Spaltung und Umwandlung) von Personen- und Kapitalunternehmen im Sinn von Art. 8 Abs. 3 und

Art. 24 Abs. 3 und 3quater StHG sowie bspw. § 19 Abs. 1 und § 67 Abs. 1 und 3 StG ZH (s. z.B. Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG und bspw. § 216 Abs. 3 Bst. d StG ZH). Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160 bis 162 in Verbindung mit § 206 StG ZH, wenn die Voraussetzungen gemäss § 19 Abs. 2 und § 67 Abs. 2 und 4 StG ZH erfüllt sind;

- vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks im Kanton mit gleicher Funktion verwendet wird (s. z.B. Art. 8 Abs. 4 und 24 Abs. 4 StHG, § 216 Abs. 3 Bst. g StG ZH);
- Überführung eines Grundstücks sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen (Art. 12 Abs. 4 Bst. b StHG).

Bezüglich des Grundstückgewinns ist bei der monistischen Grundstückgewinnsteuer gegenüber dem dualistischen System zu beachten, dass der Grundstückgewinn bei Grundstücken des Geschäftsvermögens nicht in der Differenz zwischen Erlös und steuerlich massgebendem Buchwert besteht, sondern sich aus dem Erlös abzüglich der Anlagekosten ergibt (s. bspw. § 219 Abs. 1 StG ZH).

Liegt der steuerlich massgebende Buchwert, d.h. der sog. Einkommenssteuerwert bzw. Gewinnsteuerwert, unter den Anlagekosten, was bei Vornahme von Abschreibungen der Fall ist, dann bildet dieser Unterschied die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen, welche mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer belastet werden (s. bspw. § 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG ZH).

1.5.3 Steuerberechnung

Bezüglich der Steuerberechnung gilt auch für die monistische Grundstückgewinnsteuer das für das dualistische System Gesagte.

Nachstehend wird der Grundstückgewinnsteuertarif des Kantons Zürich, welcher sich sowohl nach Höhe des Grundstückgewinns als auch nach der Besitzesdauer des Grundstücks richtet, dargestellt (§ 225 Abs. 1 und 3 StG ZH).

Die Grundstückgewinnsteuer wird primär gestaffelt in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinns berechnet und alsdann entsprechend der Besitzesdauer reduziert und beträgt:

Abb. 5 Berechnung Grundstückgewinnsteuer Zürich

10 % für die ersten	Fr. 4'000
15 % für die weiteren	Fr. 6'000
20 % für die weiteren	Fr. 8'000
25 % für die weiteren	Fr. 12'000
30 % für die weiteren	Fr. 20'000
35 % für die weiteren	Fr. 50'000
40 % für Gewinnteile über	Fr. 100'000

Die so berechnete Grundstückgewinnsteuer ermässigt sich bei einer anrechenbaren Besitzesdauer von

vollen 5 Jahren um	5 %
vollen 6 Jahren um	8 %
vollen 7 Jahren um	11 %
vollen 8 Jahren um	14 %
vollen 9 Jahren um	17 %
vollen 10 Jahren um	20 %
vollen 11 Jahren um	23 %
vollen 12 Jahren um	26 %
Vollen 13 Jahren um	29 %
vollen 14 Jahren um	32 %
vollen 15 Jahren um	35 %
vollen 16 Jahren um	38 %
vollen 17 Jahren um	41 %
vollen 18 Jahren um	44 %
vollen 19 Jahren um	47 %
vollen 20 Jahren um	50 %

Als Beispiel für die in Art. 12 Abs. 5 StHG genannte Forderung, kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker zu besteuern, sei hier § 225 Abs. 2 StG ZH zitiert, wonach sich die gemäss § 225 Abs. 1 StG ZH berechnete Grundstücksgewinnsteuer bei einer anrechenbaren Besitzesdauer

- von weniger als 1 Jahr um 50 Prozent bzw.
- von weniger als 2 Jahren um 25 Prozent erhöht.

1.5.4 Verlustverrechnung monistisches System

Wie im dualistischen Grundstücksgewinnsteuersystem ist auch im monistischen System eine Verrechnung von Verlusten aus Grundstückverkäufen des Privatvermögens mit übrigen Einkünften oder umgekehrt von Verlusten aus sonstigem Privatvermögen oder sonstigen Aufwendungen mit Gewinnen aus Grundstückverkäufen des Privatvermögens nicht möglich.

Hingegen können, analog der Verlustverrechnungsmöglichkeit im dualistischen System (s. dazu oben Kapitel 1.4.4 Verlustverrechnung dualistisches System), Verluste aus Grundstückverkäufen des Geschäftsvermögens mit Einkommen bzw. Erträgen von Personen- bzw. Kapitalunternehmen und umgekehrt Verluste von Personen- bzw. Kapitalunternehmen mit Gewinnen aus Grundstückverkäufen des Geschäftsvermögens verrechnet werden.

S. dazu BGE 131 I 249 (Wertzuwachsgegn Gewinn Betriebsliegenschaft, Ausscheidungsverlust; Ausführung s. oben).

Dies gilt ebenfalls im interkantonalen Verhältnis, indem ein allfälliger Verlust, den das Personen- bzw. Kapitalunternehmen im Sitzkanton oder in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstücksgewinn anzurechnen ist, und zwar auch dann, wenn der Liegenschaftskanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer, sondern mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst.

Gerne stehen wir Ihnen für Fragen bzw. eine Besprechung zur Verfügung.

Immobilien AEDES Prima AG

Neugutstrasse 4 · Postfach 2423
5001 Aarau

T +41 62 823 83 53

office@aedes.ch · www.aedes.ch

Jurastrasse 20
4600 Olten

Schindlersteig 5
8006 Zürich

T +41 44 213 20 10

Partnerfirmen:

- ITERA AG · Aarau, Zürich, Zug · www.itera.ch
- ITERA Corporate Finance AG · Aarau, Zürich, Zug · www.iteracf.ch