STEUERINFORMATIONEN herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

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

INFORMAZIONI FISCALI edite della Conferenza fiscale svizzera CFS
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Einzelne Steuern

Grundstückgewinnsteuer
Zusammenfassung
Oktober 2012

KURZER ÜBERBLICK ÜBER
DIE GRUNDSTÜCKGEWINNSTEUER

ALLGEMEINES

Grundstücke werden fast ausnahmslos mit Gewinn veräussert. Der Erlös aus dem Verkauf ist in der Regel deutlich höher als der Betrag, den man zu ihrer Anschaffung auslegen musste. Diese **Wertvermehrung**, stellt die eigentliche Ursache der Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken dar. Der Gewinn entsteht also nicht durch die Handänderung an sich, sondern er wird lediglich in diesem Zeitpunkt realisiert.

Im Hinblick auf das Gesagte drängt sich eine einmalige Besteuerung der Grundstückgewinne im Zeitpunkt ihrer Realisierung – also im Zeitpunkt der Handänderung – auf.

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

- Bei der separaten Besteuerung wird ohne Berücksichtigung der übrigen subjektiven (Einkommens-)Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Sondersteuer erhoben, deren einziger Gegenstand die Grundstückgewinne sind. Diese Form der Sondersteuer trägt alle Merkmale einer **Objektsteuer**.
- Im Gegensatz dazu kann die Grundstückgewinnbesteuerung durch die ordentliche Einkommenssteuer durchwegs als **Subjektsteuer** beschrieben werden. Einziger Massstab zur Bemessung der Steuer ist die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

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 fiscala
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

BESTEUERUNG DER GRUNDSTÜCKGEWINNE IN DER SCHWEIZ

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

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

Juristische Personen

Die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG, TI und JU erfassen in der Regel die Grundstückgewinne sowohl natürlicher als auch juristischer Personen mit einer **Sondersteuer (Grundstückgewinnsteuer)**.

In den übrigen Kantonen und im Bund werden die Grundstückgewinne juristischer Personen dem übrigen Gewinn hinzugerechnet und der ordentlichen Gewinnsteuer unterstellt.

Natürliche Personen

Bei den natürlichen Personen ist eine Unterscheidung zu treffen zwischen zwei sehr unterschiedlichen Gewinnen auf Grundstücken, nämlich zwischen:

- Gewinnen auf Grundstücken des **Geschäftsvermögens** einschliesslich der gewerbsmässig erzielten Gewinne:
  - = sowohl bei der direkten Bundessteuer (dBSt) als auch in mehr als der Hälfte der Kantone (LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE) unterliegen Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens erzielt werden oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel stammen, der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** und werden zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet.
  - = In den übrigen Kantonen (ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG, TI und JU) werden die Gewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögen oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel hingegen grundsätzlich mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst.
- und Gewinnen auf Grundstücken des **Privatvermögens** des Steuerpflichtigen
  - = Der Bund erhebt keine separate Steuer auf Grundstückgewinnen.
    Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens sind **bei der dBSt ausdrücklich steuerfrei**.
  - = Hingegen werden solche Gewinne in **sämtlichen Kantonen mit der Grundstückgewinnsteuer** erfasst. *1)*

---

1) 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 Grundstückgewinne (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

DIE STEUERHOHEIT

Kantonssteuer und Gemeindesteuer

Der Bund erhebt keine Sondersteuer auf Grundstückgewinnen.

Eine solche wird dagegen in allen Kantonen erhoben:

- Meistens wird die Sondersteuer ausschliesslich durch den Kanton erhoben.
- In den Kantonen BE, OW, FR, BS, SH, GR und JU erheben sie sowohl der Kanton wie auch die Gemeinden.
- In den Kantonen ZH und ZG erheben nur die Gemeinden nach Massgabe der Regelung im kantonalen Steuergesetz eine solche.

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.

Ort der Besteuerung

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

DIE STEUERPFLICHT (DAS STEUERSUBJEKT)

Der Steuerschuldner

Steuerpflichtig ist immer der **Veräusserer** des Grundstücks. Als Veräusserer gilt grundsätzlich derjenige, der als **zivilrechtlicher Eigentümer** eines Grundstücks im Grundbuch eingetragen ist.
Da der Begriff der Veräusserung auf wirtschaftliche Handänderungen ausgedehnt wird, gelten auch all diejenigen Personen als Veräusserer, welche **Verfügungsgewalt über Grundstücke** besitzen und diese entgeltlich übertragen.

Ausnahmen von der Steuerpflicht (Befreiung)

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.

- **Subjektive Befreiung**: Die subjektive Steuerbefreiung ist **in der Person des Veräusserers** (oder, seltener, in der Person des Erwerbers) begründet. So sind in der Regel die Eidgenossenschaft und ihre Anstalten, die Kantone, Gemeinden und ihre öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die Landeskirchen und ihre Kirchgemeinden, die gemeinnützigen Institutionen sowie

---

entrichtete Sondersteuer von der geschuldeten Jahressteuer in Abzug bringen; der eventuell zu viel erhobene Betrag wird zurückerstattet.

die im Kanton ausdrücklich von der Steuerpflicht befreiten juristischen Personen (öffentliche Zwecke, Kultuszwecke, Unterrichtszwecke, gemeinnützige Zwecke o.ä.) von der Steuer befreit.

- **Objektive Befreiung**: Die Gründe für die Gewährung objektiver Ausnahmen von der Steuerpflicht sind an das **Steuerobjekt** gebunden. Sämtliche kantonalen Steuergesetze weisen Bestimmungen auf,
  - welche gewisse Grundstückgewinne von der **Steuer befreien** oder
  - den Zeitpunkt der **Besteuerung** in bestimmten Fällen aus sozialen, wirtschaftlichen oder anderen Gründen **aufschieben**.

  Zusätzlich sind in den meisten Kantonen Bagatellgewinne von der Steuer befreit. Der Kanton GE verzichtet schliesslich auf eine Besteuerung, wenn das veräusserte Grundstück lange Zeit im Besitz des Verkäufers gestanden hat.

GEGENSTAND DER BESTEUERUNG (STEUEROBJEKT)

Grundsätzlich wird jeder Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken oder Teilen davon sowie jede einmalige Entschädigung für die dauernde dingliche Belastung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterstellt.

Der Grundstückgewinn kann als das Steuerobjekt im eigentlichen Sinn bezeichnet werden. Es wird derjenige (Rein)Gewinn besteuert, der bei einer Handänderung des Grundstücks realisiert wird. Dieser Gewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Anlagepreis (Erwerbspreis und wertvermehrende Aufwendungen) und dem Verkaufspreis abzüglich der gesetzlichen Abschreibungen.

Die Grundstücke

Die Umschreibung der Grundstücke in sämtlichen kantonalen Steuergesetzen richtet sich nach deren Definition im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB). Neben den Liegenschaften und Bauten fallen auch **Miteigentumsanteile** an Grundstücken, die **im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte** (z.B. Nutzniessungsrecht, Baurecht, Quellenrechte, Wasserrechtsverleihungen und andere Dienstbarkeiten) und **Bergwerke** unter die Definition.
Einige Kantone unterstellen dem Begriff «Grundstück» noch weitere, nicht dauernde Rechte oder Bauten.

Weiter knüpft die Grundstückgewinnsteuer auch an **wirtschaftliche Sachverhalte** an, wie z.B. die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft.

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**.**

Grundsätzlich unterscheidet man:

- **Zivilrechtliche Handänderungen:**
  - = **Privatrechtliche Handänderungen** (z.B. Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang): Unter diesen häufigsten Fall von Handänderung sind Eigentumsübertragungen (an Grundstücken) aufgrund eines gültigen Rechtsgrundes zu verstehen, die nach der schweizerischen Zivilrechtsordnung (ZGB, OR) abgewickelt werden und im Grundbuch eingetragen werden.
  - = **Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen** (Enteignungen, Zwangsverwertungen, d.h. z.B. Versteigerung durch Betreibungs- und Konkursamt, Güterzusammenlegungen und Quartierplanungen. Der Grund solcher Handänderungen liegt in einer aus einem öffentlich-rechtlichen Gesetz abgeleiteten rechtlichen Verpflichtung; der Übertrag erfolgt aufgrund eines Verwaltungsaktes (Verfügung, Urteil), der gestützt auf dieses Gesetz erlassen wird.
- **Wirtschaftliche Handänderungen**: Unter wirtschaftlicher Handänderung versteht man die dauernde Übertragung wesentlicher Herrschaftsrechte an einem Grundstück, ohne dass dabei auch eine zivilrechtliche Übertragung (d.h. eine öffentliche Beurkundung der Handänderung) stattfindet. Darunter fallen:
  - = die Kettengeschäfte, ein relativ häufig anzutreffender Vorgang, der die **Abtretung des Rechts auf Erwerb eines Grundstücks** beinhaltet
  - = die Veräusserung von **Mehrheitsbeteiligungen** an Immobiliengesellschaften (eine Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen unterliegt dagegen in den meisten Kantonen nicht der Grundstückgewinnsteuerpflicht)
  - = die **entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken**.

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 Grundstückgewinn mit der Sondersteuer **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, AI, SG, TG, VS, NE und GE
  - = ausschliesslich nach der Besitzesdauer: UR, NW, FR, BS, AG, TI und VD.
- Die übrigen Kantone (BE, SZ, BL, GR und JU) veranlagen die Grundstückgewinne eines bestimmten Zeitraumes **zusammen**. Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich nach der **Summe aller während eines bestimmten Zeitraumes erzielten Gewinne**.

DIE GEWINNBERECHNUNG

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

- **Der Erlös**: Zum Erlös gehören neben dem **Kaufpreis** alle **weiteren Leistungen,** welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstückes erzielt.
- **Die Anlagekosten**: Der Anlagewert besteht in der Regel aus dem Erwerbspreis und den vorgenommenen Aufwendungen, also den Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des Grundstückes herbeiführen.
  - = **Erwerbspreis**: Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Als **Erwerbspreis** gilt im Normalfall der ehemalige Kaufpreis, welcher im Grundbuch eingetragen ist. Es gelten Sonderregelungen für die Fälle, in denen der Erwerb des veräusserten Grundstückes weit zurück liegt und es oft schwierig oder unmöglich ist, den damaligen Kaufpreis festzustellen.
  - = **Wertvermehrende Aufwendungen**: Darunter versteht man die **Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung des in Frage stehenden Grundstückes herbeiführen**, d.h. die dessen Gebrauchswert dauernd erhöhen.
  - = Die Berücksichtigung der **Geldentwertung**: die Kantone BL, GR und JU berücksichtigen bei der Festsetzung des Anlagewertes die Veränderung des Geldwertes, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist.
- **Die Abzüge**: Vom Bruttogewinn können in erster Linie die **Gewinnungskosten** abgezogen werden (Handänderungskosten, übliche Vermittlergebühren). Einige kantonale Steuergesetze lassen vereinzelt **noch andere Abzüge** zu, wie etwa Handänderungssteuern.
- **Die Verrechnung von Verlusten**: Wo Grundstückgewinne mit der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst werden, ist die Verrechnung von Verlusten im Allgemeinen zulässig. Werden hingegen die Grundstückgewinne mit einer Sondersteuer erfasst, ist dies nicht möglich, da die Grundstückgewinnsteuer eine Objektsteuer ist und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers nicht berücksichtigt wird. Einige Kantone lassen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen den Abzug gewisser Verluste zu, sofern sie nicht schon im Rahmen der ordentlichen Steuer abgezogen wurden.

BERECHNUNG DER STEUER (STEUERTARIFE)

Der Steuertarif hängt in den meisten Kantonen von zwei Faktoren ab, nämlich von der **Höhe des Gewinns** sowie von der **Besitzesdauer**.
Elf Kantone (UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD und GE) wenden einen **proportionalen** Tarif an. Die übrigen Kantone kennen 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.

- **Erhöhte Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne**: Mit Ausnahme des Kantons SO erheben sämtliche Kantone auf **kurzfristig erzielten Grundstückgewinnen eine höhere Steuer** (je kürzer die Besitzesdauer, desto höher die Steuer), um insbesondere Spekulationsgewinne schärfer zu belasten.
  - = In den Kantonen, die einen progressiven Tarif für die Grundstückgewinnsteuer kennen, geschieht dies in der Regel durch die Erhebung eines Zuschlags zur ordentlichen Grundstückgewinnsteuer.
  - = Unter den Kantonen mit einer proportionalen Grundstückgewinnsteuer, wenden jene von NW, FR, AG, TI, VD und GE einen nach Besitzesdauer degressiven Steuersatz an. Der Kanton BS erhebt Zuschläge in Form von Vielfachen der Steuersätze.

- Ermässigung bei längerer Besitzesdauer: Mit Ausnahme der Kantone OW und BL, die die Besitzesdauer nur in gewissen Fällen berücksichtigen, sehen alle Kantone bei Grundstückgewinnen, die **nach längerer Besitzesdauer** erzielt werden, eine **Ermässigung** der Grundstückgewinnsteuer vor (je länger die Besitzesdauer, desto niedriger die Steuer). 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 den Kantonen, die einen progressiven Tarif für die Grundstückgewinnsteuer kennen, wird die Ermässigung durch eine prozentuale Reduktion der ordentlicherweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gewährt. In einigen Kantonen wird nicht die Steuer reduziert, sondern der Gewinn.
  - = In den Kantonen mit einer proportionalen Grundstückgewinnsteuer wenden die Kantone NW, FR, AG, TI, VD und GE einen nach Besitzesdauer degressiven Steuersatz an. Der Kanton BS reduziert nicht die Höhe der Steuer, sondern des Gewinns.
  - = Im Kanton GE entfällt die Steuer nach dem vollendeten 25. Besitzesjahr.

*** * * * ***