

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 24. Juni 2009

1025. Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft (Vorentwurf der WAK-N für eine Änderung des StHG, Vernehmlassung)

Gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei:

«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.»

Wenn der Erlös aus der Veräusserung einer selbstbewohnten Wohnliegenschaft nur teilweise für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird, wird der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer in allen Kantonen nach der absoluten Methode berechnet. Nach dieser Methode erfolgt ein Steueraufschub in dem Umfang, in dem der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Betrag die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft übersteigt.

Am 18. Juni 2004 war im Nationalrat eine parlamentarische Initiative eingereicht worden (Pa.Iv. 04.450n), mit der in den Fällen, in denen der Erlös aus der Veräusserung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft nur teilweise in eine gleichgenutzte Ersatzliegenschaft reinvestiert wird, für die Berechnung des Steueraufschubs die relative Methode verlangt wird. Gemäss dieser Methode wird die Steuer im Verhältnis des reinvestierten Teils des Erlöses zum gesamten Erlös aufgeschoben.

Nachdem die eidgenössischen Räte der erwähnten parlamentarischen Initiative Folge geleistet haben, beauftragte die zuständige Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV), einen Vorentwurf für eine entsprechende Änderung des StHG auszuarbeiten. Am 9. Februar 2009 stimmte die WAK-N dem Vorentwurf der EStV zu; dieser sieht, wie von der parlamentarischen Initiative verlangt, die relative Methode vor.

Mit Schreiben vom 7. April 2009 unterbreitete die WAK-N den Vorentwurf für die Änderung des StHG den Kantonsregierungen zur Stellungnahme.

Auf Antrag der Finanzdirektion

b e s c h l i e s s t d e r R e g i e r u n g s r a t :

I. Schreiben an die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, 3003 Bern (Zustellung auch an: vernehmlassungen@estv.admin.ch):

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 7. April 2009, mit dem Sie uns einen Vorentwurf für eine Änderung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) – betreffend Ersatzbeschaffung von Wohneigentum – unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

1. Der Vorentwurf für die Änderung des StHG steht im Zusammenhang mit einer parlamentarischen Initiative zum Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft (Pa.Iv. 04.450n); diese war seinerzeit am 18. Juni 2004 im Nationalrat eingereicht worden.

Es geht dabei um die Berechnung des Steueraufschubs, d. h. des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer, wenn nur ein Teil des Erlöses aus der Veräusserung einer selbstbewohnten Liegenschaft für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. In diesen Fällen soll, gemäss Vorentwurf für die Änderung des StHG, die sogenannte relative Methode vorgesehen werden.

Bei der relativen Methode wird bei Veräusserung einer selbstbewohnten Liegenschaft die Besteuerung des Grundstückgewinns im Verhältnis des in eine gleichgenutzte Ersatzliegenschaft reinvestierten Teils des Erlöses zum gesamten Erlös aufgeschoben. Demgegenüber wird bei der heute in allen Kantonen geltenden absoluten Methode ein Steueraufschub in dem Umfang gewährt, in dem der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Erlös die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft übersteigt. Mit anderen Worten wird bei der absoluten Methode der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der ersetzten Liegenschaft nicht besteuert, soweit er für den Erwerb der Ersatzliegenschaft verwendet wird; es wird mithin nur der nicht reinvestierte Teil des Grundstückgewinns erfasst.

Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 2. März 2004 (BGE 130 II 202) überzeugend dargelegt, weshalb die absolute Methode anzuwenden ist. Auszugehen ist vom Grundsatz, wonach alle Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks besteuert werden sollen. Als Gewinn wird die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten verstanden. Mit dem Steueraufschub soll zur Förderung

der Mobilität der oder dem Steuerpflichtigen die Finanzierung einer Ersatzliegenschaft erleichtert werden; diese oder dieser soll nicht durch Steuern daran gehindert werden, den vollen Veräusserungserlös wieder für eine Ersatzliegenschaft einzusetzen.

Übersteigen jedoch die in die Ersatzliegenschaft reinvestierten Mittel die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft nicht, steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns, so das Bundesgericht, dem Erwerb der Ersatzliegenschaft und damit der Mobilität nicht entgegen. In diesem Fall führt die Besteuerung des Grundstückgewinns zu keiner Verringerung der zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel; zusätzlich zur Ersatzliegenschaft steht der oder dem Steuerpflichtigen noch der volle Grundstückgewinn zu, der daher als realisiert gelten muss. Somit entfällt in einem solchen Fall auch der Grund für den Steueraufschub. Demgegenüber würde die relative Methode zu einer ungerechtfertigten Privilegierung führen. Diese Überlegungen gelten auch, wenn die Ersatzliegenschaft nicht bereits aus den frei gewordenen Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft finanziert werden kann, sondern zusätzlich ein Teil des Grundstückgewinns reinvestiert werden muss. In solchen Fällen muss ebenso die absolute Methode angewendet werden (vgl. dazu BGE, a. a. O., E. 5.3).

Weiter ist zu erwähnen, dass die Schweizerische Steuerkonferenz schon in ihrem Kreisschreiben Nr. 19 vom 31. August 2001 die absolute Methode empfohlen hat; diese gilt heute in allen Kantonen.

Hinzu kommt, dass die absolute Methode auch im Unternehmenssteuerrecht für die Berechnung des Aufschubs der Einkommens- und Gewinnsteuer bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen angewendet wird. Nur soweit der Veräusserungsgewinn betrieblich gebunden ist und für die Anschaffung des Ersatzobjekts verwendet wird, kann ein Steueraufschub beansprucht werden.

In Kantonen, wie dem Kanton Zürich, mit einem sogenannten monistischen System für die Grundstückgewinnsteuer, in denen auch bei Geschäftsliegenschaften die Veräusserungsgewinne, wie bei privaten Liegenschaften, im Umfang des Wertzuwachsgewinnes der gesonderten Grundstückgewinnsteuer unterliegen, gilt bei der Ersatzbeschaffung von Liegenschaften im betriebsnotwendigen Anlagevermögen für die Berechnung des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls die absolute Methode: Nur soweit der Grundstückgewinn (Wertzuwachsgewinn) in ein Ersatzobjekt reinvestiert wird, kann ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gewährt werden. Gleiches gilt sinngemäss auch bei der Ersatzbeschaffung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken.

Somit hätte die Einführung der relativen Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft zur Folge, dass, im Rahmen der verschiedenen Ersatzbeschaffungstatbestände, bei der Berechnung des Steueraufschubs unterschiedliche Methoden angewendet würden. Mit anderen Worten kämen für vergleichbare Tatbestände unterschiedliche Methoden zur Anwendung, was steuersystematisch kaum nachvollziehbar wäre.

Weiter ist die absolute Methode einfacher als die relative Methode; sie ist auch im interkantonalen Verhältnis leichter umzusetzen. Zudem ist bei der absoluten Methode sichergestellt, dass die Besteuerung im Zeitpunkt erfolgt, in dem der Gewinn realisiert wird bzw. die realisierten Mittel vorhanden sind. Demgegenüber kann die relative Methode dazu führen, dass bei der Veräusserung der Ersatzliegenschaft ein Grundstücksgewinn zu versteuern ist, obwohl diese Liegenschaft mit Verlust veräussert wird, weil zuvor – bei der Veräusserung der ersetzten Liegenschaft – aufgrund der relativen Methode ein Steueraufschub gewährt wurde. Ein solches Ergebnis ist jedenfalls unbefriedigend, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung der Ersatzliegenschaft die früher realisierten Mittel nicht mehr vorhanden oder anderweitig gebunden sind.

Aus all diesen Gründen ist daher bei der Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Liegenschaft die Einführung der relativen Methode abzulehnen. Dementsprechend sind auch die Bestimmungen in Art. 12 Abs. 3 Bst. e letzter Satz sowie in Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. a des Vorentwurfs für die Änderung des StHG abzulehnen. Wird am bisherigen Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG festgehalten, so gilt, aufgrund des erwähnten Entscheids des Bundesgerichts vom 2. März 2004, auch weiterhin die absolute Methode.

2. Auch wenn die Einführung der relativen Methode abzulehnen ist, sollte das hängige Gesetzgebungsverfahren vor der WAK-N genutzt werden, um im StHG die Grundsätze zu regeln, wie bei einer Ersatzbeschaffung im interkantonalen Verhältnis vorzugehen ist, wenn die ersetzte Wohnliegenschaft in einem anderem Kanton als die Ersatzliegenschaft lag und diese später veräussert wird.

In dieser Hinsicht kann, auch bei Festhalten an der absoluten Methode, der in Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. b des Vorentwurfs für die Änderung des StHG vorgeschlagenen Bestimmung grundsätzlich gefolgt werden. Allerdings ist in Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. b erster Satz des Vorentwurfs der Hinweis auf den Fall, dass die Nutzung der Ersatzliegenschaft geändert wird, wegzulassen. Dieser Hinweis hätte nämlich zur Folge, dass auch bei einer blossen Änderung der Nutzung der Ersatzliegenschaft über deren Wertzuwachs abzurechnen wäre, obwohl noch keine Realisierung stattgefunden hat.

Ausgehend vom Vorentwurf für die Änderung des StHG schlagen wir daher folgenden Wortlaut für Art. 12 Abs. 3^{bis} vor:

«^{3bis}Im Falle eines Steueraufschubs nach Absatz 3 Buchstabe e gilt:

- a. Wird nach dem Steueraufschub die Ersatzliegenschaft veräussert, so sind bei der Ermittlung des Grundstückgewinns die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft um den aufgeschobenen Gewinn zu vermindern. Der Grundstückgewinn wird in dem Kanton besteuert, in dem die Ersatzliegenschaft liegt. Bei einer Veräusserung oder dauerhaften Nutzungsänderung innerhalb von fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung bleibt das Nachsteuerverfahren nach Artikel 53 im Kanton, in dem die ersetzte Liegenschaft liegt, vorbehalten.
- b. Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer vorgängig erheben und nach Erfüllung der Voraussetzungen nach Absatz 3 Buchstabe e zurückerstatten.»

Gemäss der vorgeschlagenen Bestimmung von Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. a ist zu unterscheiden:

- Wenn die Ersatzliegenschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung veräussert oder einer anderen Nutzungsänderung zugeführt wird, kann der alte Kanton, in dem die ersetzte Liegenschaft lag, auf die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer, gegebenenfalls im Nachsteuerverfahren, zurückkommen. Der neue Kanton kann, im Falle der Veräusserung der Ersatzliegenschaft, nur den Gewinn aus dieser Veräusserung besteuern.
- Wenn jedoch die Ersatzliegenschaft nach fünf Jahren seit der Ersatzbeschaffung veräussert wird, steht das Besteuerungsrecht ausschliesslich dem Kanton zu, in dem die Ersatzliegenschaft liegt. In diesem Fall sind die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft um den aufgeschobenen Gewinn zu vermindern.

Im letzterwähnten Fall erfolgt die Besteuerung nach dem Recht des Kantons, in dem die Ersatzliegenschaft liegt. Dies kann in Kantonen, in denen bei Überschreitung einer bestimmten Besitzesdauer auf einen Ersatzwert abgestellt werden kann, wie im Kanton Zürich, dazu führen, dass der aufgeschobene Gewinn nicht mehr berücksichtigt wird, wenn die Ersatzbeschaffung länger als die erwähnte Besitzesdauer zurückliegt. Darauf sollte in der Vorlage zuhanden der eidgenössischen Räte hingewiesen werden.

Sofern der vorgeschlagenen neuen Fassung für Art. 12 Abs. 3^{bis} zugestimmt wird, kann auch den Bestimmungen in Art. 49a, Art. 72l und Art. 78d des Vorentwurfs für die Änderung des StHG, trotz der Ablehnung von Art. 12 Abs. 3 Bst. e letzter Satz und Art. 12 Abs. 3^{bis} in der Fassung dieses Vorentwurfs, gefolgt werden.

II. Mitteilung an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:

Husi