



Michael Beusch

Dr. iur., Rechtsanwalt, zukünftiger Bundesverwaltungsrichter und Ersatzmitglied des Verwaltungsgerichts des Kt. ZH, Lehrbeauftragter für öffentliches Recht und Steuerrecht an der Uni ZH



Martin Steiner

Dr. iur., Rechtsanwalt, Partner bei Tappolet & Partner, Mitglied der Steuerrekurskommission III des Kt. Zürich, www.tappolet-partner.ch

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens

Unter Einbezug der Fragen der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang

Einführungsreferat zu einem anlässlich des Seminars des Institutes für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht (ISIS) vom 11./12. September 2006 zum Thema «Aktuelle Probleme der Besteuerung von Grundstücken – insbesondere von Gewinn und Einkommen aus Grundeigentum» gehaltenen Workshops.

1 Vorbemerkungen

Da es im vorliegenden Beitrag um die Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie die Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang geht, erfolgen nachfolgend keine Ausführungen zum so genannten dualistischen (St. Galler) System¹. Sämtliche Kantone erfassen nämlich Grund-

stückgewinne des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer.

Nachfolgend wird auch titelgemäss stets diskussionslos davon ausgegangen, es handle sich wirklich um Grundstücke des Privatvermögens und werden entsprechende Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen nicht behandelt². Bei Fragen im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer wird alsdann auch davon ausgegangen, es liege eine solche Steuer auslösende Handänderung vor.

Der Konzeption eines (verschriftlichten) Einführungsreferates folgend wird bloss ein grober Überblick über das Thema gegeben³. Insbesondere besteht auch kein eigentlicher «wissenschaftlicher Apparat», sondern wird nur ausnahmsweise unmittelbar auf Judikatur oder Literatur hingewiesen.

2 Zwingende Erhebung einer kantonalen Grundstückgewinnsteuer

Gemäss bundesrechtlichen Vorgaben werden von den Gewinnen des Privatvermögens natürlicher Personen nur jene auf Grundstücken besteuert. Dies geschieht mit einer obligatorischen kantonalen oder kommunalen Grundstückgewinnsteuer auf den sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergebenden Gewinnen⁴. Im Bund selbst dagegen werden Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens nicht besteuert. Grundsätzlich nicht anrechenbar sind private Grundstückverluste; vorbehalten bleiben jedoch immerhin kantonale Regelungen, wonach bei den kantonalen Steuern bei

einer Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens gewisse Verluste, insbesondere auch solche aus Teilveräußerungen, in Abzug gebracht werden können⁵.

Die Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer setzt einen Wertzuwachs und dessen Realisierung durch Veräußerung einer Liegenschaft voraus. Die Grundstückgewinnsteuer ist dergestalt eine direkte Steuer auf einem Teil des Einkommens.

Pro memoria sei an dieser Stelle erwähnt, dass die Grundstückserträge sowohl auf der Bundesebene als auch in den Kantonen von der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst werden⁶.

3 Gewinnbegriff

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen sowie übrige anrechenbare Kosten) übersteigt⁷. Steuerobjekt ist also nicht die nicht realisierte Wertsteigerung innerhalb gewisser Zeiträume (Vermögensstandsgewinn), sondern erst die beim Verkauf des Grundstücks zutage tretende Wertsteigerung, welche nicht auf eine Substanzvermehrung dieses Grundstücks zurückzuführen ist⁸. Die Grundstückgewinnsteuer soll also den ohne Zutun des Eigentümers durch äussere Einflüsse (Marktverhältnisse usw.) entstandenen Wertzuwachs erfassen, wenn dieser realisiert wird.

4 Erlös

Für die Bestimmung des Erlöses ist der Zeitpunkt der Handänderung massgebend. Was als Erlös gilt, legt das StHG allerdings nicht fest. Üblicherweise und so auch im Kanton Zürich wird darunter – und zwar bei allen Arten von Handänderungen – der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers, welche eine natürlich und adäquat kausale Folge der Handänderung am Grundstück sind, verstanden.

Die Steuerbehörde hat den Erlös und die gegebenenfalls in ihm enthaltenen weiteren Leis-

tungen des Erwerbers als steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen nachzuweisen.

4.1 Der öffentlich beurkundete Kaufpreis

In der Regel bildet der öffentlich beurkundete Kaufpreis den grundsteuerlich massgebenden Erlös. Es ist dabei anzunehmen, dass der öffentlich beurkundete Preis auch den tatsächlichen Kaufpreis darstellt⁹. Wo es aber an einem solchen Preis fehlt oder wenn dem vereinbarten Preis für die Veräußerung des Grundstücks keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt, z. B. wenn der Kaufpreis zivilrechtlich gesehen simuliert ist¹⁰, ist statt auf den Kaufpreis als Ersatzwert auf den aktuellen Verkehrswert am Verkaufstag des Grundstücks abzustellen¹¹, also auf den Wert, der mutmasslich bei Veräußerung des Grundstücks im gewöhnlichen Geschäftsverkehr hätte erzielt werden können. Nach der Rechtsprechung ist zu vermuten, dass dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung fehlt, wenn er erheblich unter dem aktuellen Verkehrswert liegt. Dies ist der Fall, wenn die Differenz zwischen dem geschätzten Verkehrswert und dem vertraglichen Kaufpreis mehr als 25% ausmacht¹².

4.2 Abweichungen vom öffentlich beurkundeten Kaufpreis

Vom Grundsatz, dass der öffentlich beurkundete Kaufpreis den grundsteuerlich massgebenden Erwerbspreis darstellt, gibt es Abweichungen nach oben und nach unten. Zur Festsetzung des massgebenden Erwerbspreises sind daher neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen zu berücksichtigen. Es kommen alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des Erlöses in Anrechnung, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen, da sie als Gegenleistung für die Grundstückübertragung zu qualifizieren sind. Umgekehrt ist alles aus dem Erwerbspreis auszuklammern, was nicht kausal mit der Grundstücksveräußerung zusammenhängt.

4.2.1 Erhöhende Umstände

Als weitere Kaufpreisleistungen kommen alle mit der Handänderung in kausalem Verhältnis stehenden Leistungen des Erwerbers in Frage,

welche dieser für den Erwerb des Grundstücks dem Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung einem Dritten erbracht hat (z. B. Einräumen einer Rente oder eines Gewinnanteils, Ausrichten von Sonderentschädigungen, erbrachte oder versprochene Arbeitsleistungen, eingeräumte Nutzungsrechte usw.)¹³.

Auch die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch den Erwerber stellt eine weitere Kaufpreisleistung dar, denn dadurch wird der Verkäufer von seiner gesetzlichen Leistungspflicht befreit¹⁴. Für die Ermittlung des in solchen Fällen effektiv realisierten Erlöses gibt es zwei verschiedene Berechnungsarten, nämlich die Näherungsmethode und die formelmässige Berechnung.

Nach der zürcherischen Praxis gelten auch unverzinsliche Vorauszahlungen des Grundstückspreises (oder eines Teils davon) vor der Eigentumsübertragung als weitere Leistungen, wenn dem Veräusserer die volle Nutzungsbefugnis am Grundstück verbleibt. Die Verzinsung der Vorauszahlung für die Dauer vom Zeitpunkt der Zahlung an bis zum Übergang der Nutzung am Grundstück auf den Erwerber wird dem nominalen Kaufpreis aufgerechnet. Der anwendbare Zinssatz bestimmt sich dabei nach dem durchschnittlich üblichen Zinsniveau (meist 4,5%)¹⁵.

Nach neuester bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Grundstückgewinnsteuer kein Thema mehr sind die Fälle der so genannten Zusammenrechnung, wenn Verkäufer und Werklieferant nicht identisch sind¹⁶.

4.2.2 Mindernde Umstände

Allgemein ist aus dem Erwerbspreis alles auszuklammern, was nicht kausal mit der Grundstücksveräußerung zusammenhängt.

Wenn im öffentlich beurkundeten Kaufpreis nichtliegenschaftliche Werte (Mobiliar, Goodwill, Zugehör usw.) inbegriffen sind, sind diese aus der Erwerbspreisberechnung auszuscheiden. Allerdings kann bei alledem nicht ausschliesslich auf die zivilrechtliche Qualifikation abgestellt werden. So werden nach der grundsteuerlichen Praxis z. B. auch Schlüssel, Fensterläden, Kühlschränke, Gestelle, Waschmaschinen usw. als liegenschaftliche Werte behandelt, obwohl sie sachenrechtlich keine Bestandteile der Liegenschaft bilden¹⁷.

Bei einer Veräusserung durch Enteignung stellt der dem Veräusserer neben der Vergütung des Verkehrswertes des Grundstücks ausgerichtete Schadenersatz nach der herrschenden Lehre keinen Gegenwert für das exproprierte Recht dar. Somit ist nur die Vergütung für den Verkehrswert des Grundstücks als Erlös für die Grundstückgewinnsteuer massgebend. Zumindest im Kanton Zürich ebenfalls nicht zum Erlös gehört der dem Enteigneten nach dem zürcherischen Abtretungsgesetz zustehende sog. Unfreiwilligkeitszuschlag von höchstens 20%.

Das Hinausschieben der Zahlungspflicht über den Zeitpunkt der Übertragung von Eigentumsrecht und Nutzung hinaus führt ebenfalls zu einer Erwerbspreisminderung. Dies ist der Fall, wenn der Erwerber das Eigentum (bzw. die Nutzung) am Grundstück mit der Handänderung erhält, ohne sogleich den Kaufpreis leisten zu müssen.

Auch beim Kauf auf Kredit tritt eine Erwerbspreisminderung ein, wenn der Käufer schon zur Zeit des Vertragsabschlusses zahlungsunfähig war. Erhält der Verkäufer dagegen den Kaufpreis, aber in anderen Vermögensrechten als Geld (Forderungen, Wertpapiere, Sachen oder Schuldbriefe), darf nur der wirkliche Wert dieser an Stelle der Zahlung empfangenen Vermögenswerte als Erlös betrachtet werden, wenn sich der Verkäufer bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zur Entgegennahme des minderwertigeren Zahlungsmittels bereit erklärt hat.

5 Anlagekosten

Da sich der steuerbare Gewinn aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten berechnet, müssen die Anlagekosten bestimmt werden. Die Anlagekosten bestehen aus dem bei der letzten, eine Steuerpflicht auslösenden Handänderung geleisteten Erwerbspreis und den seither vorgenommenen anrechenbaren Aufwendungen¹⁸. Sie stellen also das dar, was der Veräusserer (bzw. bei dazwischen liegenden Aufschubtatbeständen auch die Vorbesitzer) selbst in das Grundstück investiert hat. Anrechenbar sind diejenigen Aufwendungen, welche zu einer dauerhaften Verbesserung des Grundstücks führen.

Da es sich bei den Anlagekosten um steuermindernde Tatsachen handelt, sind diese vom Pflichtigen nachzuweisen. Dies geschieht durch Erbringen einer substantiierten Sachdarstellung, wozu auch Beschaffung oder zumindest genaue Bezeichnung der die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts nachweisenden Beweismittel gehört. Ist Derartiges dem Pflichtigen nicht möglich oder nicht zumutbar, so können bei hinreichenden Schätzungs-

grundlagen auch Schätzungen erfolgen¹⁹. Üblicherweise gehört allerdings zum rechtsgenügenden Nachweis von Aufwendungen auch die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege. Eine Rechnung allein genügt nicht! Diese – an sich streng gehandhabte – Nachweispflicht bedingt, dass der Grundeigentümer sämtliche relevanten Unterlagen aufbewahrt, und dies – im Kanton Zürich – während (mindestens) 20 Jahren²⁰.

5.1 Ausgangspunkt: Damaliger Erwerbspreis oder Ersatzwert

5.1.1 Erwerbspreis

In der Regel sind der Erlös und der Erwerbspreis bei der Grundstückgewinnsteuer identisch. Der damalige Erwerbspreis stellt also die Gesamtheit aller vermögenswerten Leistungen dar, welche der jetzige Veräusserer, als er selbst das Grundstück kaufte, dem damaligen Verkäufer erbracht hat. Nicht zufällig wird etwa in § 220 Abs. 1 StG ZH der Erwerbspreis auch gleich wie der Erlös umschrieben, nämlich als «Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers»²¹.

5.1.2 Ersatzwert

Ein Ersatzwert gelangt in der Regel unter zwei Umständen zur Anwendung. Dies zum einen, wenn z. B. eine Preisvereinbarung fehlt oder wenn einer solchen keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt. Dann lässt sich der massgebliche damalige Erwerbspreis nicht zuverlässig ermitteln und muss für dessen Bestimmung auf den damaligen Verkehrswert zurückgegriffen werden²².

Zum anderen darf der Veräusserer in der Regel bei einer langjährigen Besitzesdauer, im Kanton Zürich bei mehr als 20 Jahren, anstelle des ursprünglichen Erwerbspreises die Anrechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren verlangen²³. Der Grund, dass der Steuerpflichtige diesen geschätzten Verkehrswert als Ersatzwert anstelle des effektiven Erwerbspreises zur Anrechnung bringen kann, liegt darin, dass es nach einer Dauer von mehr als 20 Jahren oft schwierig ist, den tatsächlichen seinerzeit bezahlten Erwerbspreis festzustellen. Die Heranziehung des Verkehrswerts vor 20 Jahren anstelle des tatsächlichen Anlagewerts führt in der Regel neben der verfahrensmässigen Vereinfachung auch zu einer Erleichterung der Steuerlast. Soweit das Gesetz nicht ausschliesslich eine pauschalierende Betrachtung vorschreibt, steht es der steuerpflichtigen Person daher frei, die tatsächlichen seinerzeitigen Erwerbspreise (und die seither getätigten Anlagekosten) geltend zu machen.

Auch wenn die steuerpflichtige Person das Grundstück im Zwangsverwertungsverfahren

erworben und dabei als Pfandgläubigerin oder Pfandbürge zu Verlust gekommen ist, ist sie befugt, als Erwerbspreis den Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs in Abzug zu bringen²⁴.

Was die Verkehrswertermittlung betrifft, so ist diese dem Grundsatz nach relativ einfach: Der Verkehrswert ist einzelfallbezogen nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der mutmasslich bei Veräusserung des Grundstücks im gewöhnlichen zwangsfreien Geschäftsverkehr auf dem freien Markt am Ort der gelegenen Sache am fraglichen Bewertungsstichtag als Resultat des Spiels von Angebot und Nachfrage mutmasslich hätte erzielt werden können²⁵.

Praktisch ergeben sich indessen nicht selten Schwierigkeiten, weil der Verkehrswert aufgrund von Schätzungen zu ermitteln ist. Dabei stehen verschiedene Methoden zur Verfügung, deren Darstellung dieses Einführungsreferat bei weitem sprengen würde. Immerhin sei angemerkt, dass nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen geschätzt werden muss, wobei die so genannte Vergleichsmethode grundsätzlich Hauptmethode ist und die weiteren Methoden in der Regel bloss als Hilfsmethoden bezeichnet werden können²⁶.

Zu den verschiedenen Methoden sowie den Spezialitäten bei der Verkehrswertermittlung von unüberbauten bzw. überbauten Grundstücken sowie dem Ablauf des Verfahrens vgl. ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 137 ff.

5.2 Zusatz: Seither getätigte anrechenbare Aufwendungen

Nicht alle Aufwendungen für das veräusserte Grundstück sind abzugsfähig, sondern nur die während der massgeblichen Besitzdauer getätigten und vom jeweiligen kantonalen Gesetz abschliessend aufgezählten²⁷. Das StHG macht keine entsprechenden Vorgaben. Verlangt werden kann allerdings allgemein, dass ein sachlicher Zusammenhang zwischen anrechenbaren Kosten und veräussertem Grundstück besteht.

Aufwendungen sind grundsätzlich gegenüber Dritten erbrachte Geldleistungen, unter Umständen aber auch Eigenleistungen, wobei grundsätzlich der tatsächlich bezahlte Betrag anzurechnen ist (Prinzip der effektiven Kostenanrechnung)²⁸.

Unter gewissen – eng umschriebenen Umständen – können ausnahmsweise auch (bauliche) Aufwendungen zur Anrechnung gebracht werden, welche vor dem Erwerb des Grundstückes, aber im Hinblick auf diesen gemacht worden sind. Eine zeitliche Einschränkung lässt sich dabei nicht abstrakt ziehen²⁹.

Diskussionspunkte bei den – hier allein interessierenden Veräusserungen von Grundstücken

des Privatvermögens – ergeben sich hauptsächlich bei der Anrechenbarkeit von Maklerprovisionen sowie bei der Abgrenzung zwischen anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen, welche den steuerbaren Grundstücksgewinn schmälern, und nicht gewinn schmälern den werterhaltenden Aufwendungen, den so genannten Unterhaltskosten, welche bei der ordentlichen Einkommenssteuer in Anrechnung gebracht werden können.

5.2.1 Maklerprovisionen

Maklerprovisionen sind nur dann anrechenbar, wenn es nachgewiesenermassen aufgrund eines zivilrechtlich gültigen Maklervertrages zu einem Grundstückkaufvertrag mit einem Dritten kommt und der Maklerlohn auch tatsächlich bezahlt wird. Anrechenbar ist dabei allerdings beim Verkauf von Privatgrundstücken nur die übliche Maklerprovision von zwei bis – bei schwer verkäuflichen Objekten – maximal drei Prozent.

5.2.2 Abgrenzung wertvermehrende – werterhaltende Aufwendungen

5.2.2.1 Wertvermehrende Aufwendungen

Als wertvermehrende Aufwendungen gelten alle innerhalb der massgebenden Zeit getätigten Ausgaben, welche geeignet sind, im Zeitpunkt ihrer Leistung eine dauernde tatsächliche oder rechtliche Verbesserung eines Grundstücks herbeizuführen.

Von den wertvermehrenden Aufwendungen sind – wie erwähnt – die bloss werterhaltenden abzugrenzen, was vor allem bei Umbauten von bestehenden Gebäuden oft nicht einfach ist. Ob tatsächlich eine Wertvermehrung eingetreten ist, muss «objektiv-technisch» aus der Sicht eines hypothetischen Marktteilnehmers bestimmt werden.

Umstritten ist, ob die wertvermehrenden Aufwendungen auch dann abgezogen werden dürfen, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks die Wertvermehrung nicht oder nicht mehr vollständig vorhanden ist. Grundsätzlich anerkannt und unproblematisch ist die Regel, dass bei der Gewinnberechnung nicht der Wert der entstandenen substanziellen Verbesserung abzugsfähig ist, sondern der tatsächlich aufgewendete Betrag. Demnach dürfen, auch wenn eine getätigte Investition bis zur

Veräusserung des Grundstücks eine Werteinbusse erleidet, die ganzen dafür aufgewendeten Ausgaben abgezogen werden. Strittig wird erst die Frage über die Abzugsfähigkeit der im Zeitpunkt der Veräusserung nicht mehr vorhandenen Investitionen.

Im Kanton Zürich waren, anders als in anderen Kantonen und bei der direkten Bundessteuer, subjektiv-wirtschaftliche Gesichtspunkte nicht massgebend. Nach wie vor spielt zwar keine Rolle, ob die Aufwendung für den Veräusserer wirtschaftlich gesehen eine Wertvermehrung darstellt, wenn am Objektwert der Liegenschaft dadurch trotzdem keine Wertveränderung entsteht. Umgekehrt aber ist aufgrund eines neueren Entscheids des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 aus steuerharmonisierungsrechtlichen Gründen bei der Nachholung unterbliebener Unterhaltskosten gesamtschweizerisch die so genannte Dumont-Praxis anwendbar³⁰. In diesen Fällen erfolgt eine Ergänzung durch eine subjektiv-wirtschaftliche Beurteilung.

Als wertvermehrende Aufwendungen gelten z. B. die Begründung von Stockwerkeigentum, die Einrichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des Grundstücks, resp. die Ablösung einer belastenden Grunddienstbarkeit, Baukosten (inkl. Generalunternehmerhonorar, sofern sich das Entgelt auf wertvermehrende Leistungen bezieht), Erschliessungskosten und Abbruchkosten (wenn der Abbruch zugunsten einer wertvermehrenden Massnahme vorgenommen wird). Anwaltskosten gelten etwa dann als wertvermehrend, wenn sie z. B. zur Ablösung einer Dienstbarkeit führen sollen, nicht aber dann, wenn sie der Erhaltung des bisherigen Rechtszustandes dienen. Letztere Kosten stellen Unterhaltskosten dar.

5.2.2.2 Werterhaltende Aufwendungen (Unterhaltskosten)

Bei den Unterhaltskosten handelt es sich um Aufwendungen für den laufenden Unterhalt und die Bewirtschaftung des Grundstücks, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist. Sie sind bei der Berechnung der Anlagekosten und damit letztendlich für die Ermittlung des Gewinnes für die Grundstückgewinnsteuer nicht anrechenbar.

Trotzdem bleiben die Unterhaltskosten steuerrechtlich nicht unbeachtet, denn sie können bei der Einkommenssteuer als Gewinnaufwendungen geltend gemacht werden³¹, sofern und soweit sie mit dem steuerbaren Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stehen³². Dies gilt sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die kantonalen Steuern³³.

Bei Liegenschaften des Privatvermögens können die Unterhaltskosten (insbesondere Ausgaben für Reparaturen und Renovationen, welche nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen), die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Nicht abziehbar sind hingegen die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere solche für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. Nach geltendem Recht sind tatsächlich geleistete Unterhaltskosten – es sei denn, es handle sich um eine unter die sog. Dumont-Praxis fallende Konstellation³⁴ – unbeschränkt abziehbar³⁵. Daneben besteht aber auch die Möglichkeit, selbst bei nicht getätigten Unterhaltsaufwendungen die Unterhaltspauschale zu wählen³⁶.

Abzugsfähige Unterhaltskosten sind deshalb zunächst gegenüber den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen. Wenn Arbeiten eine Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessern, vermehren die damit verbundenen Aufwendungen den Anlagewert und sind nicht mehr abzugsfähig. Zu berücksichtigen sind sie hingegen als Anlagekosten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer. Für Investitionen allerdings, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, kann das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen auch wertvermehrende Aufwendungen den Unterhaltskosten gleichstellen und zum Abzug zulassen. Dieser Grundsatz findet sich sowohl im Steuerharmonisierungsgesetz als auch bei der direkten Bundessteuer³⁷.

Eingeschränkt ist die Abzugsfähigkeit allerdings beim sog. anschaffungsnahen Unterhalt, wenn Instandstellungsarbeiten kurz nach dem Erwerb einer Liegenschaft erfolgen, welche vom Veräusserer vernachlässigt wurde³⁸.

Selbstredend kann ein- und dieselbe Aufwendung nicht doppelt geltend gemacht und sowohl bei der Einkommenssteuer als Unterhaltskosten als auch (später) bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendung mindernd in Anschlag gebracht werden³⁹. Dies gilt auch dann, wenn Entsprechendes im einschlägigen kantonalen Steuergesetz nicht ausdrücklich festgehalten ist⁴⁰.

5.2.2.3 Spezialfall Dumont-Praxis

Die Dumont-Praxis ist eine vom Bundesgericht im Jahr 1973 entwickelte Praxis bezüglich Unterhaltskosten für neu erworbene Liegenschaften⁴¹. Sie bezweckt, eine Person, welche eine schlecht unterhaltene Liegenschaft zu einem entsprechend niedrigen Preis erwirbt, um sie zu renovieren, nicht besser zu stellen als diejenige, die eine bereits renovierte Liegenschaft erhebt⁴². Die Dumont-Praxis gilt auch für diejenigen Kantone, welche sich dieser bis anhin für ihre Staats- und Gemeindesteuern verschlossen hatten⁴³.

Handelt es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so sind die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, steuerlich grundsätzlich nicht als Unterhaltskosten abziehbar. Dabei geht das Bundesgericht davon aus, dass das Grundstück im Augenblick des Übergangs in das Vermögen des Steuerpflichtigen einen bestimmten Wert hat, der von seinem Unterhaltszustand abhängt. Darum sind während der ersten fünf Jahre nach dem Erwerb nur jene Ausgaben zum Abzug vom Einkommen zugelassen, welche für die Beseitigung eines Schadens, der seit dem Erwerbszeitpunkt eingetreten ist, notwendig sind.

Geht es hingegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, kann der neue Eigentümer solche «anschaffungsnahen» Kosten steuerlich abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet werden. Damit Unterhaltskosten von neu erworbenen, nicht vernachlässigten Liegenschaften abzugsfähig sind, verlangt die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung kumulativ folgende vier Voraussetzungen:

- 1 Es handelt sich um periodischen Unterhalt im Gegensatz zum Nachholen von unterbliebenem Unterhalt;
- 2 Die durchgeführten Arbeiten führen zu keiner Erhöhung von Miet- oder Pächterträgen;
- 3 Es erfolgt keine Nutzungsänderung;
- 4 Der bisherige vertrags- oder nutzungsmässige Zustand der Liegenschaft bleibt erhalten.

Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtvertrag zu steigern oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsgemässen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern⁴⁴.

Eine Ausnahme von der Dumont-Praxis macht das Bundesgericht bei Instandstellungskosten im Anschluss an den Erwerb eines Grundstücks durch Erbschaft. Diese gelten als Unterhaltskosten und können von den Erben soweit vom rohen Einkommen abgezogen werden, als auch der Erblasser zum Abzug berechtigt gewesen wäre (Folge der Universalsukzession)⁴⁵.

Hängig ist eine parlamentarische Initiative vom 4. Oktober 2004, welche unter dem Titel Einschränkung der «Dumont-Praxis» (Geschäfts-Nr. 04.457) eine Verkürzung der «Dumont-Frist» auf zwei Jahre sowie eine klare ziffermässige Eingrenzung der «Vernachlässigungsaufwendungen» verlangt⁴⁶: «Artikel 32 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) ist in folgendem Sinne zu revidieren und nach Absatz 1 Satz 1 folgende Ergänzung einzufügen: Nicht abziehbar sind die Unterhaltskosten, die der Steuerpflichtige innerhalb von zwei Jahren seit dem Kauf zur Instandstellung einer vom bisherigen Eigentümer offensichtlich vernachlässigten Liegenschaft aufwenden muss. Als offensichtlich vernachlässigt gilt eine Liegenschaft, wenn die Unterhaltsarbeiten in den ersten zwei Jahren mehr als 20 Prozent des Erwerbspreises betragen. Sodann ist Artikel 9 Absatz 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in folgendem Sinne zu revidieren (die bisherigen Abs. 3 und 4 werden neu zu Abs. 4 und 5): Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Nicht abziehbar sind die Unterhaltskosten, die der Steuerpflichtige innerhalb von zwei Jahren seit dem Kauf zur Instandstellung einer vom bisherigen Eigentümer offensichtlich vernachlässigten Liegenschaft aufwenden muss. Als offensichtlich vernachlässigt gilt eine Liegenschaft, wenn die Unterhaltsarbeiten in den ersten zwei Jahren mehr als 20 Prozent des Erwerbspreises betragen. Anstelle von Satz 2 und Satz 3 können die Kantone vorsehen, dass für die Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Unterhaltsarbeiten stets auf eine objektiv-technische Betrachtungsweise abzustellen ist.»

6 Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung – Verrechnung von Verlusten

Entsprechend der Ausgestaltung der Grundstücksteuer als Objektsteuer gilt der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung. Was grundbuchlich als Liegenschaft gilt, bildet normalerweise auch grundsteuerlich Grundlage für die Besteuerung. Für die Gewinnermittlung ist deshalb grundsätzlich immer nur das veräusserte Grundstück relevant.

Auch bei der Gesamtveräusserung von mehreren, zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücken oder einer Parzelle, die aus früher eigenständigen Parzellen zusammengefügt wurde, ist der Gewinn je gesondert zu ermitteln. Damit soll sichergestellt werden, dass bei der Veranlagung der aus der Gesamtveräusserung geschuldeten einzigen Grundstückgewinnsteuer die unterschiedlichen Besitzdauern der einzelnen Grundstücke bzw. Anteile berücksichtigt werden. Der Gesamtgewinn ergibt sich darauf aus der Summe der nach dem Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung berechneten Teilgewinne bzw. -verluste der einzelnen Grundstücke. Der Grundtarif ergibt sich aus dem Gesamtgewinn⁴⁷. Die so ermittelte Steuer nach Grundtarif wird sodann nur zur Berechnung des einzelnen Steuerzuschlags bzw. der einzelnen Steuerermässigung aufgeteilt, und zwar im Verhältnis der Teilgewinne zum Gesamtgewinn⁴⁸. Auf den so ermittelten Steuerteilbeträgen sind die allfälligen Zuschläge bzw. Ermässigungen entsprechend der jeweiligen Besitzdauer des Teilgrundstücks anzurechnen. Die Summe der sich auf diese Weise ergebenden Steuerteilbeträge bildet schliesslich die geschuldete reine Grundstückgewinnsteuer.

Je nach kantonalen Regelungen können sodann selbst beim monistischen System und damit bei der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens gewisse Verluste in Abzug gebracht werden, insbesondere auch solche aus Teilveräusserungen⁴⁹.

7 Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip)

Nach dem im Grundstückgewinnsteuerrecht allgemein geltenden Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) müssen sich Erlös und Anlagewert auf das betreffende Umfang und Inhalt gleiche Grundstück beziehen. Bevor der Gewinn ermittelt werden kann, muss demnach geprüft werden, ob die Liegenschaft zwischen dem Erwerb und der Veräusserung Substanzveränderungen erfahren hat. Liegen solche Veränderungen der Grund-

stückerhalt während der massgeblichen Eigentumsdauer vor, müssen durch Zu- oder Abrechnungen bei der Gewinnermittlung vergleichbare Verhältnisse hergestellt werden. Eine Ausnahme davon ist nur zulässig, wenn die Veränderung am veräusserten Grundstück die Preisbildung nicht beeinflusst hat.

Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der nunmehr in Frage stehende Grundstückgewinnsteuer auslösenden Veräusserung gebildet hat⁵⁰.

Die Veränderung des Grundstücks kann in einer Substanzvermehrung oder Substanzverminderung bestehen. Beide können sowohl tatsächlicher als auch rechtlicher Natur sein.

7.1 Substanzvermehrungen

Beruhet eine tatsächliche oder rechtliche Substanzvermehrung während der Besitzdauer auf Leistungen des Grundeigentümers selbst oder Dritter, so sind entsprechende Verbesserungen bei den Anlagekosten anrechenbar. Tatsächlicher Art ist eine Substanzvermehrung beispielsweise, wenn der Eigentümer ein ursprünglich unüberbautes Grundstück überbaut, rechtlicher Art z.B. wenn zugunsten des Grundstücks des Steuerpflichtigen eine Grunddienstbarkeit eingeräumt oder eine darauf lastende Dienstbarkeit während der Besitzdauer abgelöst wird (nur wenn die dingliche Belastung schon beim Erwerb des Grundstücks bzw. vor 20 Jahren bestand).

Die Substanzvermehrung kann auch dadurch erfolgen, dass der Grundeigentümer das ursprüngliche Grundstück durch den Erwerb von benachbarten Parzellen vergrössert und anschliessend das ganze Grundstück veräussert. Im Gegensatz zu den übrigen Fällen kommt es hier aber nicht zur Anrechnung der Aufwendung, sondern es ist nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung vorzugehen.

Substanzzunahmen, die auf Naturvorgängen beruhen, werden nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Sie werden aber mangels gesetzlicher Grundlage nicht als wertvermehrnde Aufwendungen bei den Anlagekosten angerechnet, sondern vom Erlös abgerechnet⁵¹.

7.2 Substanzverminderungen

Bei tatsächlicher (oder rechtlicher) Substanzverminderung durch menschliches Verhalten des Grundeigentümers oder einer Drittperson bzw. durch einen Naturvorgang wird diese Verschlechterung durch Abzug vom Erwerbspreis, den der jetzige Veräusserer damals bezahlt hat, berücksichtigt.

Eine Substanzverminderung kann durch Veräusserung von Grundstückteilen erfolgen oder

durch tatsächliche oder rechtliche Verschlechterung des Grundstücks ohne Veräusserung. Der Vorgang der Veräusserung stellt unter allen Umständen einen eigenen steuerbaren Tatbestand dar, während die rechtliche Verschlechterung nur dann als Steuertatbestand gelten kann, wenn sie mit einer entgeltlichen Belastung des Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung verbunden ist, die eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder Veräusserung zur Folge haben.

Die tatsächliche Verschlechterung des Grundstücks (Ausbeutung von mineralischen Bodenbestandteilen, Gebäudeabbruch, Verwahrlosung usw.) löst demgegenüber keine Grundsteuerpflicht aus. Die notwendige Korrektur erfolgt in diesem Fall wie bei den rechtlichen Verschlechterungen, die keine Grundstückgewinnsteuer auslösen, über den Erwerbspreis. Bei einer Veräusserung des Grundstücks wird der Gewinn in der Weise ermittelt, dass vom Erwerbspreis der Wert abgezogen wird, welcher der tatsächlichen Verschlechterung entspricht.

War ein Grundstück zum Erwerbszeitpunkt (oder vor 20 Jahren) mit einer inzwischen abgebrannten oder abgebrochenen Baute überbaut und wurde während der massgebenden Besitzdauer das Gebäude neu errichtet, so kann als Anlagewert nur der Landwert einerseits und die neue Baute als wertvermehrnde Aufwendung andererseits berücksichtigt werden. Der Wert des abgebrannten oder abgebrochenen Gebäudes hat bei der Grundstückgewinnermittlung unberücksichtigt zu bleiben.

8 Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang

8.1 Steueraufschub

Steueraufschubsgründe führen dazu, dass die objektive Steuerpflicht mangels Handänderung als solche nicht ausgelöst und deshalb keine Steuer erhoben wird⁵². Die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sind abschliessend⁵³. Zu einem Steueraufschub führt ein Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung.

Dabei wird die Grundstückgewinnsteuer nur aufgeschoben bis zur nächsten steuerauslösenden Veräusserung. Der bis zur fraglichen Handänderung entstandene Gewinn wird deshalb im Moment des Eigentumswechsels noch nicht besteuert. Das bedeutet, dass der Veräusserer keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hat. Der bei ihm entstandene unverdiente Wertzuwachs auf dem Grundstück ist aber vom Erwerber zu versteuern, wenn dieser

alsdann das Grundstück seinerseits weiterveräussert (steuerbare Handänderung). Dies hat für den Erwerber zur Folge, dass bei der Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Handänderung abgestellt wird, bei welcher er selber das Grundstück erworben hat, sondern auf die vorhergehende Handänderung. Die privilegierte Handänderung wird in dem Sinn m. a. W. grundstückgewinnsteuerrechtlich wie nicht geschehen behandelt. Der neue Grundeigentümer tritt in die Fussstapfen seines Rechtsvorgängers und übernimmt den während dessen Besitzdauer aufgelaufenen Gewinn und die darauf lastende latente Steuerlast, immerhin aber auch die Besitzdauer, welche ab einer gewissen Länge fast überall zu einer prozentualen Ermässigung der ordentlichlicherweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer führt.

8.2 Erbgang

Unter dem Begriff des Erbgangs werden drei verschiedene Tatbestände zusammengefasst: Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis. Soweit die genannten Vorgänge vollständig unentgeltlich erfolgen, ist die Erwähnung bis zu einem gewissen Teil rein deklaratorisch, denn bei solchen unentgeltlichen Eigentumswechseln wird kein Gewinn realisiert. Unentgeltliche Grundstücksübertragungen stellen keine Veräusserungen und somit auch keine steuerlich relevanten Handänderungen dar. Sie können deshalb keine Grundstückgewinnsteuer auslösen, die aufgeschoben werden müsste. Im Zusammenhang mit der Erbteilung finden jedoch häufig zumindest teilweise entgeltliche Grundstücksübertragungen statt. Konstitutiv ist die Erwähnung – nur, aber immerhin deshalb –, weil die Kantone diese Handänderungen für die spätere Bemessung der Grundstückgewinnsteuer bei einer späteren Veräusserung nicht berücksichtigen dürfen.

8.2.1 Erbfolge

Der Erbgang löst im Normalfall zwei Eigentumsübertragungen aus. Zuerst geht das Eigentum an der Erbschaft, also auch an den darin enthaltenen Grundstücken, infolge Erbganges an die Erben über. Diese erwerben dabei das Grundeigentum zur gesamten Hand⁵⁴. Eine Grundbucheintragung ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht nötig, sondern erst, wenn die Erben über das Grundstück verfügen möchten⁵⁵.

Die zweite Eigentumsübertragung erfolgt mit der Erbteilung. Erst jetzt werden einzelne Grundstücke auf die jeweiligen Erben übertragen.

8.2.2 Erbteilung

Als Erbteilung gilt jede Auflösung eines Gesamteigentumsverhältnisses, das seinen Ur-

sprung in der Erbfolge hat. Durch die Erbteilung findet die Erbengemeinschaft in der Regel ihr Ende. Die einzelnen Grundstücke, welche die Gemeinschaft mit dem Tod des Erblassers zur gesamten Hand erworben haben⁵⁶, werden ins Alleineigentum der einzelnen Erben überführt.

Auch wenn ein Grundstück aufgrund einer bloss partiellen Erbteilung von der Erbengemeinschaft auf einen einzelnen Erben übergeht, hat dies einen Aufschub der Steuer zur Folge.

Nicht selten ergeben sich Diskussionen, wann die Erbengemeinschaft als Liquidationsgemeinschaft aufgelöst und infolge Zweckänderung in eine andere Form von Gemeinschaft umgewandelt wird. Eine solche Umwandlung hat zur Folge, dass die Auflösung dieser neuen Gemeinschaft dann eben nicht mehr als Erbteilung grundsteuerrechtlich privilegiert wird⁵⁷.

8.2.3 Vermächtnis

Mit dem Vermächtnis, welches eine Verfügung von Todes wegen ist, wendet der Erblasser dem Vermächtnisnehmer einen unentgeltlichen Vermögensvorteil zu, ohne ihn als Erben einzusetzen⁵⁸. Die bedachte Person erlangt so mit dem Tod des Erblassers nicht unmittelbar das Eigentum am ihr zugesprochenen Grundstück, sondern lediglich einen persönlichen Anspruch gegen die beschwerten Erben auf die Übertragung dieses Grundstückes⁵⁹. Bei der Übertragung des Grundstücks von der Erbengemeinschaft auf den Vermächtnisnehmer findet erneut ein Steueraufschub statt (wie schon beim Übergang des Grundstücks vom Erblasser auf die Erben).

8.3 Erbvorbezug

Als Erbvorbezug gelten alle Rechtsgeschäfte, die der Veräusserer mit Rücksicht auf die erwerbende Person als hinreichend sicheren Erbanwärter vornimmt und bei denen er ganz oder teilweise auf ein Entgelt verzichtet. Dabei sind die pflichtteilsgeschützten oder erbvertraglich eingesetzten Erben als hinreichend sichere Erbanwärter zu verstehen. Demgegenüber kann nicht von einem Erbvorbezug ausgegangen werden, wenn die Veräusserung an einen solchen Anwärter gegen Leistungen erfolgt, die auch von jedem beliebigen Dritten gefordert würden.

Handänderungen an Grundstücken im Zusammenhang mit einem Erbvorbezug bewirken bei der Grundstückgewinnsteuer einen Steueraufschub. Wenn der Erbvorbezug an mehrere Erbanwärter zur gesamten Hand erfolgt, indem diese eine einfache Gesellschaft bilden, ist die Auflösung dieser Gesellschaft ebenso steuerprivilegiert wie die Auflösung einer Erbengemeinschaft⁶⁰.



ISIS wurde im Jahr 2000 als unabhängiges, nicht kommerzielles Institut in der Rechtsform eines Vereins gegründet.

Zweck:

Lehre und Forschung auf dem Gebiet des schweizerischen und internationalen Steuerrechts, insbesondere die theoretische und praktische Aus- und Weiterbildung, die wissenschaftliche Publikation sowie die Vermittlung von Fachinformationen.

Aktive Förderung und Unterstützung der Zusammenarbeit zwischen den Universitäten und Fachhochschulen im Bereich der Lehr- und Forschungstätigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts.

Tätigkeiten:

Weiterbildungsseminare und Tagungen für Steuerfachleute, Veröffentlichung von Publikationen und Forschungsarbeiten, Vermittlung von Fachinformationen, Förderung der Zusammenarbeit zwischen Universitäten und Fachhochschulen auf dem Gebiet des Steuerrechts und Kostenbeiträge an Veranstaltungen von Universitäten, Fachhochschulen und Organisationen auf dem Gebiet des Steuerrechts, Herausgabe der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis (www.zsis.ch).

ISIS) Institut für Schweizerisches
und Internationales Steuerrecht

Gertrudstrasse 1, Postfach 1794, 8401 Winterthur
Telefon +41 (0)52 202 27 39, Fax +41 (0)52 202 27 40
E-Mail: info@isistax.com

→ www.isistax.com

Durch die Privilegierung des Erbvorbezugs wird eine Gleichstellung des Bezügers mit den beim Tod des Erblassers Begünstigten bezweckt.

Der vollständige Steueraufschub tritt auch beim gemischten Erbvorbezug (nur teilweise Unentgeltlichkeit) ein. Dies dürfte regelmässig der Fall sein, denn häufig hat der Erbanwärter die Hypotheken zu übernehmen und entschädigt somit den Veräusserer teilweise für die Überlassung des Grundeigentums. Zwischen dem Verkehrswert des übergebenen Objekts und der hierfür erbrachten Gegenleistung muss aber ein in die Augen springendes Missverhältnis bestehen.

Kommt mehreren Erbanwärtern durch Erbvorbezug gemeinsam eine Liegenschaft zu, ist dieser Vorgang in den Fällen des Erwerbs zu Allein- oder Miteigentum einer Erbteilung gleichzusetzen. Die spätere Auseinandersetzung unter den Erbanwärtern ist daher grundsteuerlich nicht mehr privilegiert. Erwerben die Erbanwärter das Grundstück dagegen zu Gesamteigentum, ist die spätere Auseinandersetzung unter ihnen wie eine Erbteilung zu privilegieren.

8.4 Schenkung

Nach der (Zürcher) Rechtsprechung lehnt sich der steuerliche Schenkungsbegriff, welcher für

die Grundsteuern gleich wie für die Schenkungssteuer auszulegen ist, an den zivilrechtlichen an⁶¹. Er ist von vier Elementen geprägt, nämlich von der Zuwendung, der Bereicherung aus dem Vermögen eines andern, der Unentgeltlichkeit sowie dem Schenkungswillen. (In gewissen Kantonen wird der Schenkungswille nicht vorausgesetzt). Ist ein Grundstück Gegenstand einer Schenkung, erhält die schenkende Person keine Gegenleistung für die Hingabe des Grundstücks. Somit kann sie auch keinen Grundstücksgewinn realisieren. Die beschenkte Person muss bei einer späteren steuerpflichtigen Veräusserung neben dem während ihrer Eigentumsdauer eingetretenen Wertzuwachs zusätzlich auch den beim Schenker entstandenen Mehrwert versteuern.

8.4.1 Zuwendung

Die Zuwendung im allgemeinen zivilrechtlichen und auch steuerrechtlichen Sinn ist eine Handlung, durch welche jemand einem anderen einen Vermögensvorteil verschafft, sei es durch Vergrösserung des Vermögens oder durch Abwendung einer drohenden Vermögensverminderung. Von vornherein keine Zuwendungen sind mangels der zuwendenden Person die Aneignung, die Ersitzung, der Fund, alle unbefugten Eingriffe in fremde Rechte und die Ver-

mögensvermehrung durch Zufall. Die Zuwendung (der Übergang eines Vermögensobjekts) muss beim Empfangenden eine Bereicherung bewirken. Diese kann in einer Aktivenvermehrung oder in einer Passivenverminderung bestehen.

8.4.2 Unentgeltlichkeit

Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung ohne entsprechende Gegenleistung gemacht wird. Um eine Schenkung handelt es sich nur, wenn persönliche Gründe wie Freundschaft oder Anhänglichkeit für die Zuwendung ausschlaggebend waren, der Empfänger also die Gabe in diesem Sinn als «unverdient» ansehen muss. Soweit die schenkungsweise Grundstückübertragung vollständig unentgeltlich erfolgt, liegt überhaupt keine steuerrechtlich relevante Handänderung vor, sodass die Grundstückgewinnsteuer auch nicht aufgeschoben werden muss.

8.4.3 Schenkungswille

Damit zivil- und steuerrechtlich eine Schenkung vorliegt, muss die Zuwendung auf dem Schenkungswillen beruhen und darf keinem andern Rechtsgrund entspringen. Der Schenker muss den Willen haben, den Beschenkten zu bereichern. Durch das Merkmal des Schenkungswillens unterscheidet sich die Schenkung von andern Zuwendungen und insbesondere von der grundlosen Bereicherung.

8.4.4 Gemischte Schenkung

Ein vollständiger Steueraufschub tritt aber auch bei der gemischten Schenkung ein, welche sehr häufig vorkommt. Ein solcher, aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen bestehender Vertrag darf nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks angesetzt haben, mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Bei der grundsteuerlichen Beurteilung, ob bei einer Handänderung ein Steueraufschubtatbestand gegeben ist, muss also geprüft werden, ob die Handänderung auch Elemente der Schenkung enthält. Sobald dies zu bejahen ist, liegt nach der Zürcher Rechtsprechung eine «Handänderung infolge Schenkung» vor⁹². Aufgrund des nunmehr harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Steueraufschubs bei einer Schenkung, erscheint es deshalb fraglich, ob kantonale Praxen, welche bei der gemischten Schenkung eine teilweise Besteuerung vorsehen, wenn die erbrachte Gegenleistung höher ist als der Anlagewert (und diese Differenz der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen), noch zulässig sind.

Wo die gänzliche oder wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit einer bereichernden Zuwendung offensichtlich ist (wohl anzunehmen bei den bekannten 25%), also wenn eine entsprechende Gegenleistung fehlt, führt dies zur natürlichen Vermutung des Vorhandenseins eines Schenkungswillens. Dies jedoch nur,

wenn zusätzlich eine enge verwandtschaftliche oder sonstige nahe persönliche Beziehung zwischen den Parteien besteht. Fehlen dagegen verwandtschaftliche Beziehungen, spricht dies gegen eine Schenkung.

Gelingt der Schenkungsnachweis nicht, hat dies zur Folge, dass anstelle des Kaufpreises als grundsteuerlich massgebender Erlös der (höhere) Verkehrswert eingesetzt wird, weil dem Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzusprechen ist.

Die grundsätzliche Regelung, wonach der Steueraufschub nur vollständig und nicht anteilmässig gewährt wird, hat bei jenen Tatbeständen, bei denen ein nur teilweise unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt (gemischter Erbvorbezug, Erbteilung, gemischtes Vermächtnis, oder eben eine gemischte Schenkung), zur Folge, dass bei der Weiterveräußerung des Grundstücks durch den Erwerber der entgeltliche Teil, den er seinerseits dem Veräusserer geleistet hat, keine Bedeutung mehr hat. Vielmehr ist auf den Erwerbspreis des ursprünglichen Veräusserers (oder auf den Verkehrswert vor 20 Jahren) abzustellen.

Dabei spielt es keine Rolle, ob der entgeltliche Teil die Anlagekosten übersteigt oder nicht. Auch wenn sie überstiegen werden und der Veräusserer somit einen Gewinn realisiert, dessen Besteuerung aber aufgeschoben wird, wird bei der Weiterveräußerung des Grundstücks durch den Erwerber der entgeltliche Teil, den er dem ursprünglichen Veräusserer geleistet hat, nicht berücksichtigt. Dies kann zur Folge haben, dass der Erwerber während seiner eigentlichen Besitzesdauer einen Verlust erlitten hat, aber trotzdem einen Gewinn (nämlich denjenigen seines Vorgängers) zu versteuern hat.

Ungeachtet der Höhe seiner eigenen Leistungen hat der Erwerber also die gesamte latente Steuerlast des Veräusserers zu übernehmen.

9 Literaturübersicht

Nachstehend eine Auswahl an neueren Werken:

von Ah Julia, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten), Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis) vom 24.11.2006 (www.zsis.ch)

Busmann Samuel, Das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung dargestellt anhand der Regelung im Kanton Zug, Bern etc. 2002

Langenegger Markus, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri 2002

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006

Dazu kommen die einschlägigen Kommentare von DBG und StHG, welche sich insbesondere zu den Unterhaltskosten äussern, sowie die Steuerinformation «Die Besteuerung der Grundstückgewinne» vom Dezember 2000.

10 Judikaturübersicht

Mit den massgebenden Themen dieser Ausführungen befassen sich folgende Register des Steuerentscheids:

- B 25.6 Gewinnungskosten bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen
- B 42.31 Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis)
- B 42.32 Erbvorbezug, Schenkung
- B 44.12 Erwerbspreis
- B 44.13 anrechenbare Aufwendungen

Weitere Entscheide finden sich in den kantonalen Rechtsprechungsübersichten, z. B. in der ZStP oder in der NStP. ■

¹ Vgl. hierzu Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten), Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis) vom 24.11.2006 (www.zsis.ch).

² Bei Grundstücken, welche sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen, wäre bekanntlich nach der Präponderanzmethode zu prüfen, welche Nutzungsweise überwiegt; Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 2 StHG; vgl. etwa auch VGr ZH 11.6.2003, StE 2003 B 23.2 Nr. 28.

³ Auf entsprechende Spezialfragen wurde im Seminar in den einzelnen Modellfällen eingegangen und erfolgten weitergehende Ausführungen in den Lösungsskizzen.

⁴ Art. 2 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 12 StHG.

⁵ Vgl. hinten 6.

⁶ Art. 21 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG.

⁷ Art. 12 Abs. 1 StHG; vgl. auch Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstücksgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstücksverlusten), Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis) 24.11.06 (www.zsis.ch), Ziffer 5.

⁸ Wertsteigerungen während der Haltedauer wirken sich allerdings immerhin auf die – von den Kantonen gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG ebenfalls zwingend zu erhebende – Vermögenssteuer aus.

⁹ Art. 9 ZGB.

¹⁰ Art. 18 OR.

¹¹ Zur Berechnung des Verkehrswertes vgl. hinten 5.1.2.

¹² Vgl. etwa VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7.

¹³ Vgl. etwa die Kasuistik bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 25 ff.

¹⁴ Vgl. etwa § 217 StG ZH: «Steuerpflichtig ist der Veräusserer».

¹⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 49.

¹⁶ BGE 131 II 722; vgl. aber die Kritik bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 StG ZH N 7; vgl. auch Pascal Hinny, Grundstückgewinnsteuer: Zusammenrechnung von Landpreis und Werklohn, Baurecht 2006 55 ff.; Michael Müller, Steuerentlastungen für General- und Bauunternehmer bei der Grundstückgewinnsteuer, Zuger Steuer Praxis 2006, 27 ff.

¹⁷ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 74 ff., mit Kasuistik.

Vgl. aber bezüglich werkvertraglichen Leistungen etwa StRK BE 26.04.2005, StE 2006 B 44.13.2. Nr. 2.

¹⁸ Handänderungen, bei denen die Steuer bloss aufgeschoben wurde, stellen bei einer späteren Veräusserung nicht den letzten steuerlich massgebenden Erwerb dar (siehe hinten 8).

¹⁹ Man sieht etwa, dass seit Erwerb der Liegenschaft ein – baurechtlich bewilligter – Ausbau des alten Estrichs zu einem bewohnbaren Raum erfolgt ist; die entsprechenden Unterlagen wurden allerdings in einem sich in einem anderen Gebäude befindenden Büro des Eigentümers aufbewahrt und sind einem Brand zum Opfer gefallen.

²⁰ Zum Grund der 20-jährigen Frist vgl. hinten 5.1.2.

²¹ Vgl. auch vorn 4.1.

²² Vgl. auch vorn 4.1.

²³ § 220 Abs. 2 StG ZH.

Vgl. auch Steuerinformation, 32 f., mit Hinweisen auf die Regelungen in weiteren Kantonen.

²⁴ § 220 Abs. 3 StG ZH.

²⁵ Vgl. etwa VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7. Vgl. auch Art. 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 31. Juli 1986 über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer (SR 642.112).

²⁶ Vgl. etwa VGr ZH 26.10.2005, StE 2006 B 25.3. Nr. 30 E. 5.3.

²⁷ Vgl. etwa § 221 Abs. 1 StG ZH.

Wird der Verkehrswert vor 20 Jahren beansprucht, so sind dies also die Aufwendungen in diesen 20 Jahren. Zu den Ausnahmen bei den Eigentumsübertragungen mit steueraufschiebender Wirkung, vgl. hinten 8.

²⁸ Ausnahme: Maklerprovisionen, Scheingeschäfte; vgl. hinten 5.2.1.

Bei Eigenleistungen, zu denen auch Arbeiten einer durch den Pflichten beherrschten Gesellschaft gehören, werden diese zum Marktwert angerechnet.

²⁹ Gleiches gilt – grundsätzlich auch – für werterhaltende Unterhaltskosten, welche vor Eigentumserwerb durch den zukünftigen Eigentümer mit Zustimmung des alten Eigentümers getätigt worden sind.

Vgl. etwa BGr 21.06.2005, 2A.693/2004.

³⁰ StE 2005 A 23.1 Nr. 10.

Vgl. hinten 5.2.2.3.

³¹ Vgl. die Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) sowie Art. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116.2).

³² BGr 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 Nr. 53 E. 2.5.

³³ BGr 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 Nr. 53 E. 4.4.

³⁴ Siehe hinten 5.2.2.3.

³⁵ Eine Limitierung bezweckt eine im Plenum des Nationalrates noch nicht behandelte Motion vom 5. Oktober 2005 mit dem Titel «Faire und transparente Steuerabzüge für den Liegenschaftsunterhalt» (Geschäfts.-Nr. 05.3557). Der Bundesrat hat am 2. Dezember 2005 Abweisung der Motion beantragt.

Zum aktuellen Stand der Arbeiten des Gesetzgebers vgl. die entsprechende Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis), www.zsis.ch.

³⁶ Art. 2 und 3 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116); zur Höhe des Pauschalabzugs vgl. Art. 2 Abs. 2 der erwähnten Verordnung.

³⁷ Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG.

Vgl. die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1).

³⁸ Siehe hinten 5.2.2.3.

³⁹ Ein Einbruch in dieses System erfolgt allerdings durch Gewährung des Wahl-Pauschalabzugs bei den Unterhaltskosten (vgl. Art. 3 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116]), der unter Umständen eine gewisse Optimierung ermöglicht.

⁴⁰ Vgl. StRK III ZH 20.06.2005, ZStP 2005 397 E. 1b/cc, mit Hinweisen auf die Kantone, welche eine ausdrückliche gesetzliche Regelung kennen.

⁴¹ BGE 99 Ib 362.

⁴² Einmal mehr bestätigt in BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.1.

Vgl. auch die diese Punkte aufnehmenden Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) sowie Art. 1 Abs. 2 lit. a der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116.2).

⁴³ BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 3.3.

Dieser Anpassung hat sich etwa auch die Zürcher Rechtsprechung unterzogen; VGr ZH 07.06.2006, StE 2006 B 25.6 Nr. 54.

⁴⁴ BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.1.

⁴⁵ BGE 107 Ib 22; kritisch hierzu Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel usw. 2000 Art. 32 DBG N 16.

⁴⁶ Zum aktuellen Stand der Arbeiten des Gesetzgebers vgl. die entsprechende Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht zsis), www.zsis.ch.

⁴⁷ Vgl. § 223 StG ZH.

⁴⁸ Vgl. § 225 StG ZH.

⁴⁹ Vgl. etwa § 224 Abs. 3 StG ZH; vgl. auch Steuerinformation, 32 f., mit Hinweisen auf die Regelungen in weiteren Kantonen.

⁵⁰ Vgl. VGr ZH 23.11.2004, RB 2004 Nr. 90 E. 2.4; vgl. auch VGr ZH 21.04.1998, RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7.

⁵¹ Vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 StG ZH N 11 ff., auch zum Folgenden.

⁵² Art. 12 Abs. 3 StHG; vgl. auch § 216 Abs. 3 StG ZH.

⁵³ Vgl. Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A. Basel usw. 2002, Art. 12 StHG N 61.

Vgl. demgegenüber noch die Übersicht in der Steuerinformation, 26 ff.

⁵⁴ Art. 560 ZGB.

⁵⁵ Art. 656 Abs. 2 ZGB.

⁵⁶ Art. 560 ZGB.

⁵⁷ Vgl. etwa VGr ZH 25.03.1998, RB 1998 Nr. 155 = StE 1998 B 42.31 Nr. 6.

⁵⁸ Art. 484 ff. ZGB.

⁵⁹ Art. 562 ZGB.

⁶⁰ Dementsprechend stellen sich auch die nämlichen Probleme bezüglich Zweckänderung; vgl. vorn 8.2.2 a.E.

⁶¹ Art. 239 OR.

⁶² Vgl. VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7.