



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

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

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

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

D Einzelne Steuern

Besteuerung der Grundstückgewinne Februar 2024

Besteuerung der Grundstückgewinne

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2024)

Autor:

Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

email: ist@estv.admin.ch

Internet: www.estv.admin.ch

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG.....	1
1.1	Wertsteigerung der Grundstücke	1
1.2	Einmalige Besteuerung der Grundstückgewinne.....	1
1.3	Sondersteuer oder Einkommens- und Gewinnsteuer	2
2	BESTEuerungSSYSTEME.....	3
2.1	Besteuerung mit einer Sondersteuer	3
2.2	Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstückgewinns	3
2.2.1	Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens	4
2.2.2	Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens	5
2.3	Subjekt- oder Objektsteuer	5
2.4	Übersicht über die Regelungen in Bund und Kantonen	6
3	STEUERHOHEIT.....	7
3.1	Kantonssteuer und Gemeindesteuer	7
3.2	Begrenzung der Steuerhoheit und Ort der Besteuerung.....	7
4	STEUERPFLICHT	8
4.1	Steuersubjekt	8
4.2	Subjektive Befreiung von der Steuerpflicht	8
5	STEUEROBJEKT	10
5.1	Grundstückgewinn.....	10
5.2	Grundstück	10
5.3	Veräußerung.....	11
5.3.1	Zivilrechtliche Handänderungen.....	11
5.3.1.1	Privatrechtliche Handänderungen	11
5.3.1.2	Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen	11
5.3.2	Wirtschaftliche Handänderungen.....	12
5.3.2.1	Kettengeschäfte	12
5.3.2.2	Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften	13
5.3.3	Entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken	13
5.3.4	Besondere Fälle	14
5.3.4.1	Privateinlage und Privatentnahme	14
5.3.4.2	Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft	15
5.4	Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht	15
5.4.1	Steueraufschubstatbestände.....	15
5.4.2	Nicht besteuerte Kleinstgewinne	18

5.4.3	Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer	18
5.4.4	Weitere grundstücksbezogene Steuern und Abgaben	19
5.4.4.1	Handänderungssteuer.....	19
5.4.4.2	Mehrwertabgabe	19
5.4.4.3	Sozialabgaben	19
5.4.4.4	Maklerprovisionen	19
6	ZEITLICHE BEMESSUNG UND ANWENDBARER STEUERSATZ.....	20
7	GEWINNBERECHNUNG	21
7.1	Erlös	21
7.2	Anlagekosten.....	21
7.2.1	Erwerbspreis	21
7.2.2	Wertvermehrende Aufwendungen	23
7.2.3	Berücksichtigung der Geldentwertung.....	24
7.3	Abzüge	24
7.4	Verrechnung von Verlusten.....	25
8	BERECHNUNG DER STEUER.....	27
8.1	Proportionaler Steuertarif.....	27
8.2	Progressiver Steuertarif	27
8.3	Stärkere Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne	28
8.4	Ermässigung bei längerer Besitzesdauer	28

Abkürzungen

BGE	Amtlich publizierter Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	Direkte Bundessteuer
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Kantone

Die Links in untenstehender Liste führen auf die Kantonsblätter. Dort finden sich Inhalte für den jeweiligen Kanton betreffend die in den Kapiteln 2, 3, 7.4 und 8 behandelten Themen.

AG	Aargau	NW	Nidwalden
AI	Appenzell Innerrhoden	OW	Obwalden
AR	Appenzell Ausserrhoden	SG	St. Gallen
BE	Bern	SH	Schaffhausen
BL	Basel-Landschaft	SO	Solothurn
BS	Basel-Stadt	SZ	Schwyz
FR	Freiburg	TG	Thurgau
GE	Genf	TI	Tessin
GL	Glarus	UR	Uri
GR	Graubünden	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Luzern	ZG	Zug
NE	Neuchâtel	ZH	Zürich

1 EINLEITUNG

1.1 Wertsteigerung der Grundstücke

Grundstücke werden oft mit Gewinn veräussert. Der Erlös aus dem Verkauf kann deutlich höher sein als der Betrag, der zu ihrer Anschaffung ausgelegt werden musste. Dieser Wertsteigerung liegen verschiedene Ursachen zugrunde.

Hauptursache ist sicher der anhaltende **Nachfrageüberhang** nach Grundstücken, der nicht befriedigt werden kann, da der Boden nicht vermehrbar ist. Dieser Nachfrageüberhang ist auf eine Vielzahl von Faktoren zurückzuführen, wie beispielsweise die immer stärker werdende Konkurrenz um den Boden durch die verschiedenen Nutzungen (Landwirtschaft, Industrie, Wohnraum, Verkehrsflächen, Freizeitflächen usw.), die höheren Ansprüche an die Wohnqualität (z.B. grössere Wohnungen) oder die Attraktivität des Bodens als sichere Kapitalanlage. Die Baukostenteuerung und die Geldentwertung tragen ebenfalls zur Wertsteigerung bei.

Auch **Aktivitäten der öffentlichen Hand** haben Auswirkungen auf die Wertsteigerung der Grundstücke. Da der verfügbare Boden immer knapper wird, sehen sich die Gemeinwesen gezwungen, immer mehr Gelder für die Raumordnung und -gestaltung auszugeben. Die von der öffentlichen Hand vorgenommenen Erschliessungs- und Planungsarbeiten (Erweiterung und Verbesserung der Verkehrsverhältnisse, der Strom- und Wasserversorgung, die Erarbeitung von Quartier-, Stadt- und Zonenplanungen) bewirken eine nicht zu vernachlässigende Wertzunahme der dadurch begünstigten Grundstücke.

1.2 Einmalige Besteuerung der Grundstücksgewinne

Grundstücke können einer **kontinuierlichen Wertvermehrung** unterliegen, welche die eigentliche Ursache der Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken darstellt. Der Gewinn entsteht also nicht durch die Handänderung an sich, sondern er wird lediglich in diesem Zeitpunkt realisiert.

Eine periodische Bemessung der Wertvermehrung bzw. eine jährliche Besteuerung der aufgelaufenen Wertsteigerung (als Vermögensgewinn bei der Einkommenssteuer) wären aus praktischen Gründen kaum möglich.

Eine Steuerbefreiung dieser weitgehend ohne Arbeitsleistung erzielten Gewinne aus reinen Praktikabilitätsgründen wäre aber unbefriedigend, zumal jedes andere Einkommen besteuert wird.

Es drängt sich deshalb eine **einmalige Besteuerung** der Grundstücksgewinne im Zeitpunkt ihrer Realisierung – also im Zeitpunkt der Veräusserung – auf. Dabei ergeben sich keine Bemessungsprobleme, denn der erzielte Gewinn lässt sich zuverlässig und auf einfache Art aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten ermitteln.

1.3 Sondersteuer oder Einkommens- und Gewinnsteuer

Grundstückgewinne können durch eine **Sondersteuer** – Grundstückgewinnsteuer – oder durch die **allgemeine bzw. ordentliche Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** erfasst werden. Das Bundesgericht¹ (BGer) versteht und bezeichnet die Grundstückgewinnsteuer als «Spezialeinkommenssteuer». Diese trete im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der allgemeinen bzw. ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung.

Für die Erfassung mit einer Sondersteuer bzw. Spezialeinkommenssteuer spricht vor allem die Einmaligkeit des Grundstückgewinns. Erzielt eine steuerpflichtige Person einen Grundstückgewinn und wird dieser zusammen mit ihren übrigen Einkünften von der Einkommenssteuer erfasst, so ergibt sich durch die Progressivität der Einkommenssteuertarife für die betreffende Steuerperiode eine erhöhte Steuerlast auf sämtlichen Einkünften. Die Besteuerung der Grundstückgewinne mit einer Sondersteuer verhindert diese Progressionswirkung und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass die Ursache des – effektiv nur einmal realisierten – Gewinns in der kontinuierlichen Wertsteigerung des Grundstücks liegt.

Daneben lassen sich aber auch Argumente anführen, welche für eine Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer sprechen. So stellen die Grundstückgewinne gewerbmässiger Liegenschaftenhändler eigentliches Erwerbseinkommen dar, was ihre Besteuerung als Einkommen als gerechtfertigt erscheinen lässt.

¹ Vgl. Bundesgerichtsentscheid (BGE) 148 II 378 E. 4.3; 145 II 206 E. 2.2.2; BGE 139 II 373 E. 3.5.

2 BESTEUERUNGSSYSTEME

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

Für die Besteuerung der Grundstücksgewinne werden zwei Systeme angewendet:

- **Monistisches System** ([Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \[StHG\]](#)): Alle Grundstücksgewinne unterliegen einer **Sondersteuer**, der sogenannten «Grundstückgewinnsteuer», die sowohl auf Gewinnen natürlicher als auch juristischer Personen erhoben wird. Dabei handelt es sich um eine **exklusive Steuer**, d.h. die Gewinne werden ausschliesslich von dieser Steuer erfasst und unterliegen keiner weiteren Belastung.
- **Dualistisches System** ([Art. 12 Abs. 1 StHG](#)): Nur die bei der Veräusserung von Privatvermögen natürlicher Personen erzielten Grundstücksgewinne unterliegen der Sondersteuer. Hingegen werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Immobilien des Geschäftsvermögens (Selbstständigerwerbende oder juristische Personen) oder aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel (Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erwirtschaftet) mit der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer** erfasst und zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet.

2.1 Besteuerung mit einer Sondersteuer

Die Kantone ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU² wenden das oben beschriebene monistische System an, die übrigen Kantone das dualistische System.

Der Kanton GE kennt eine besondere Regel: Unmittelbar nach der Handänderung wird eine Sondersteuer erhoben. Selbstständig Erwerbende und juristische Personen versteuern die Grundstücksgewinne zusätzlich mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer. Um die sich dadurch ergebende Doppelbesteuerung zu beheben, kann die Sondersteuer von der Einkommens- oder Gewinnsteuer abgezogen werden ([Art. 12 Abs. 4 StHG](#)).

2.2 Unterschiedliche Besteuerung nach Art des Grundstückgewinns

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

Grundsätzlich ist daher bei den natürlichen Personen betreffend die steuerliche Behandlung eine Unterscheidung zu treffen zwischen Gewinnen auf Grundstücken des **Geschäftsvermögens** (einschliesslich der gewerbsmässig erzielten Gewinne) und Gewinnen auf Grundstücken des **Privatvermögens** der steuerpflichtigen Person.

² Die von einem gewerbsmässigen Immobilienhändler erzielten Gewinne werden jedoch seinem steuerbaren Einkommen bzw. Gewinn zugerechnet.

Diese gemischte Form der Grundstückgewinnbesteuerung, mit welcher eine Doppelbesteuerung vermieden werden kann, kennen die meisten Kantone, wobei die oben gemachte grundsätzliche Unterscheidung von Sonderbestimmungen überlagert wird.

Bei der **Zuteilung** zu einer dieser beiden Kategorien stellt sich ein besonderes Problem für **Grundstücke, die teils geschäftlich, teils privat genutzt** werden.

Die Frage der Zuteilung ist insbesondere für diejenigen Kantone wichtig, die ein dualistisches System kennen, d.h. die Grundstückgewinne auf dem Privatvermögen mit einer Sondersteuer belegen und diejenigen auf dem Geschäftsvermögen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen.

Aber auch in den übrigen Kantonen, die das monistische System anwenden, ist die Unterscheidung insofern von Bedeutung, als alle diese Kantone die bereits vorher zum Abzug zugelassenen Abschreibungen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen, auch wenn der Grundstücksgewinn selber der Sondersteuer unterliegt.

Beim Bund ([Art. 18 Abs. 2](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \[DBG\]](#)) und in allen Kantonen ([Art. 8 Abs. 2 StHG](#)) wird nach der sogenannten **Präponderanzmethode** entschieden, ob das betreffende gemischt genutzte Grundstück steuerlich zum Privat- oder Geschäftsvermögen gehört. Nach dieser Methode sind dem Privatvermögen Sachen und Rechte zuzuordnen, die aufgrund ihrer Beschaffenheit und ihres Zwecks privaten Interessen dienen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die **ganz oder vorwiegend** der geschäftlichen Tätigkeit dienen.

Beispiel:

Ein Wirt nutzt ein ihm gehörendes Grundstück zu 30 % (Erdgeschoss) als Restaurant-Betrieb und vermietet die Wohnungen in den oberen Etagen, die 70 % der Liegenschaft ausmachen, an Dritte. Nach der Präponderanzmethode wird das gesamte Grundstück zum Privatvermögen gerechnet.

2.2.1 Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens

Gemäss [Art. 18 Abs. 2](#) und [Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG](#) sowie gemäss der Gesetzgebung der Kantone LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS, NE und GE ([Art. 8](#) und [Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG](#)) unterliegen diejenigen Kapitalgewinne der **ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer**, die bei der Veräusserung von Immobilien:

- **des Geschäftsvermögens** (aus den Aktiva eines Selbstständigerwerbenden oder einer juristischen Person) erzielt werden; oder
- aus **gewerbsmässigem Liegenschaftshandel** (Gewinne, die ein Immobilienhändler in Ausübung seines Berufes erwirtschaftet) stammen.

Bemerkung:

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Die Tätigkeit insgesamt muss auf Erwerb gerichtet sein. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sich die entsprechenden Geschäftsfälle häufen, Fremdkapital benutzt wird oder spezielle Fachkenntnisse eingesetzt werden.

Die Gewerbsmässigkeit ist zu bejahen, wenn die betreffende Tätigkeit über eine blosser Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht.

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

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

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

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

2.2.2 Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens

Bei der direkten Bundessteuer (dBSt) sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens demgegenüber ausdrücklich **steuerfrei** ([Art. 16 Abs. 3 DBG](#)).

Hingegen werden solche Gewinne in sämtlichen Kantonen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, deren Erhebung den Kantonen im StHG vorgeschrieben ist ([Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG](#) i.V.m. [Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 \[BV\]](#)). Die Grundzüge dieser Steuer sind in [Art. 12 StHG](#) festgelegt.

2.3 Subjekt- oder Objektsteuer

Die zwei erwähnten Systeme der Besteuerung unterscheiden sich auch durch folgende Merkmale. Die Grundstückgewinnbesteuerung durch die **ordentliche Einkommenssteuer** kann durchwegs als **Subjektsteuer** beschrieben werden. Einziger Massstab zur Bemessung der Steuer ist die **gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** des Steuerpflichtigen.

Bei der **gesonderten Besteuerung** wird in allen Kantonen auf den erzielten Kapitalgewinnen auf **unbeweglichem** Vermögen grundsätzlich ohne Berücksichtigung der übrigen subjektiven (Einkommens- und/oder Vermögens-) Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Sondersteuer erhoben, deren einziger Gegenstand also die Grundstückgewinne sind. Diese Form der Sondersteuer trägt alle Merkmale einer **Objektsteuer**. Davon abweichend werden aber bei den Tatbeständen des Steueraufschubs auch bestimmte subjektive Elemente berücksichtigt ([Art. 12 Abs. 3 StHG](#)).

Bemerkung:

Gewinne aus der Veräusserung von **beweglichem** Vermögen sind sowohl beim Bund ([Art. 16 Abs. 3 DBG](#)) wie auch in allen Kantonen (Umkehrschluss aus [Art. 12 Abs. 1 StHG](#)) steuerfrei.

2.4 Übersicht über die Regelungen in Bund und Kantonen

Wie bereits erläutert, werden Grundstücksgewinne je nach Kanton entweder immer mit der Sondersteuer erfasst (monistisches System) oder, je nachdem, ob der Grundstücksgewinn aus Liegenschaften des Privatvermögens oder Geschäftsvermögens stammt, unterschiedlich besteuert (dualistisches System).

Für einen Überblick über die Besteuerung der Grundstücksgewinne durch Bund und Kantone siehe die Tabelle 1 des Steuermäppchens «[Besteuerung der Grundstücksgewinne, Steuerhoheit und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer](#)».

Zusätzlich gelten in den Kantonen folgende speziellen Bestimmungen:

- Gewinne auf Grundstücken, mit denen der Pflichtige in Ausübung seines Berufes handelt, unterliegen dann der Einkommenssteuer, wenn an ihnen wertvermehrnde Arbeiten im Ausmass von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt wurden: BE;
- Gewinne von Immobilienanlagefonds unterliegen der Sondersteuer: BS;
- subsidiäre Sondersteuer, falls aus irgendwelchen Gründen die Besteuerung als Einkommen oder Gewinn nicht möglich ist: AG;
- der Gewinn aus der Veräusserung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks unterliegt der Sondersteuer, falls dieser höher ist als der Gesamtwert der Investitionen: NE;
- alle Grundstücksgewinne unterliegen grundsätzlich der Sondersteuer. Obwohl jedoch die Gewinne auf Geschäftsvermögen (juristische Personen und Selbstständige) ebenfalls der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen, stellt die Steuerbehörde nur eine Bescheinigung über den einzutragenden Betrag aus. Der so bezahlte Betrag wird dann auf die geschuldete ordentliche Steuer angerechnet oder zurückerstattet: GE;
- Gewinne auf Grundstücken, mit denen der Pflichtige in Ausübung seines Berufes handelt, unterliegen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer: VS und JU.

3 STEUERHOHEIT

3.1 Kantonssteuer und Gemeindesteuer

Wie bereits erwähnt, erhebt der Bund **keine Sondersteuer** auf Grundstückgewinnen.

Eine solche muss dagegen gestützt auf [Art. 12 Abs. 1 StHG](#) in allen Kantonen erhoben werden, und zwar meistens ausschliesslich durch den Kanton. In den Kantonen BE, OW, FR, BS, SH, GR und JU erheben sowohl der Kanton als auch die Gemeinden eine Sondersteuer auf Grundstückgewinnen, während in den Kantonen ZH und ZG nur die Gemeinden nach Massgabe der Regelung im kantonalen Steuergesetz eine solche erheben. Die Kantone können bestimmen, dass die Grundstückgewinnsteuer allein von den Gemeinden erhoben wird ([Art. 2 Abs. 2 StHG](#)).

Dort, wo die Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich vom Kanton erhoben wird, partizipieren auch die Gemeinden in der Regel am Ertrag der kantonalen Steuer.

Für einen Überblick über die Steuerhoheiten bei der Grundstückgewinnsteuer siehe die Tabelle 2 des Steuermäppchens «[Besteuerung der Grundstückgewinne, Steuerhoheit und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer](#)».

Bemerkung:

Für Grundstückgewinne, welche der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt sind, wird die Steuer sowohl durch den Kanton als auch durch die Gemeinden erhoben.

3.2 Begrenzung der Steuerhoheit und Ort der Besteuerung

Die Besteuerung von Grundstückgewinnen steht dem **Ort der gelegenen Sache**, d.h. dem Kanton (oder der Gemeinde) zu, wo das betreffende Grundstück liegt.³

Liegt die mit Gewinn veräusserte Liegenschaft im Hoheitsgebiet zweier oder mehrerer Kantone bzw. Gemeinden, so erfolgt die Verteilung des Gesamtgewinns unter den Kantonen bzw. Gemeinden nach dem Wertverhältnis der auf den verschiedenen Hoheitsgebieten liegenden Parzellen.

³ Nach der Rechtsprechung des BGer gilt dies auch für Grundstückgewinne der gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler. Vgl. dazu den BGE 131 I 249.

4 STEUERPFLICHT

4.1 Steuersubjekt

Die **Veräusserung** eines Grundstücks, eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück oder eines in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechts (vgl. [Art. 12 Abs. 1 StHG](#); z.B. Baurechte, Quellenrechte, Wasserrechtsverleihungen, Dienstbarkeiten) begründet die Steuerpflicht ([Art. 12 Abs. 2 StHG](#)).

Als **Veräusserer** (Steuersubjekt) gilt grundsätzlich derjenige, der als **zivilrechtlicher Eigentümer** eines Grundstücks im Grundbuch eingetragen ist. Diese natürliche oder juristische Person ist das Steuersubjekt, sofern sie im betreffenden Kanton subjektiv steuerpflichtig ist.

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

Im Kanton NE werden Personen, die aufgrund von Gesetz oder Vertrag gewinnanteilsberechtigt sind, als Veräusserer behandelt. Dasselbe gilt für die Kantone BE und JU, allerdings muss die Gewinnbeteiligung aus der Gesetzgebung (vgl. [Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 \[BGBB\]](#)) hervorgehen.

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

4.2 Subjektive Befreiung von der Steuerpflicht

Die kantonalen Steuergesetze sehen Ausnahmen von der Steuerpflicht vor. Die Gründe für diese Steuerbefreiung können auf **subjektive** oder auf **objektive** Elemente abstellen.

Während die Gründe zur Gewährung einer objektiven Steuerbefreiung (*siehe Ziffer 5.4*) im Grundstück selbst oder in der Veräusserungsursache liegen, ist die **subjektive Steuerbefreiung in der Person des Veräusserers** (oder seltener in der Person des Erwerbers) begründet.

So sind von der Steuer in der Regel **befreit** ([Art. 23 StHG](#)):

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

Bemerkung:

Da Bundesrecht kantonales Recht bricht, ist eine entsprechende Bestimmung in der kantonalen Gesetzgebung nicht nötig. Dennoch sehen einige Kantone in ihren Gesetzen die Befreiung der Eidgenossenschaft und ihrer Anstalten von der Grundstückgewinnsteuer ausdrücklich vor;

- der **Kanton**, die **Gemeinden** und Kirchgemeinden sowie die **öffentlich-rechtlichen Körperschaften und Anstalten** des kantonalen oder kommunalen Rechts. Dies nach dem Grundsatz, dass sich der Staat nicht selber besteuern soll;⁴

⁴ Im Kanton UR sind zusätzlich die Korporationen Uri und Ursern sowie die Korporationsbürgergemeinden von der Grundstückgewinnsteuer befreit.

- die **Landeskirchen, gemeinnützige Institutionen** oder im Kanton **von der Steuerpflicht befreite juristische Personen** für Gewinne auf Grundstücken, welche unmittelbar den Zwecken gedient haben, um derentwillen diese Organisationen von der Steuerpflicht befreit worden sind (öffentliche Zwecke, Kultuszwecke, Unterrichtszwecke, gemeinnützige Zwecke o.ä.). Diese Steuerbefreiung betreffend die Grundstückgewinne unterliegt folgenden Einschränkungen:
 - die Steuerbefreiung gilt nur für die Landeskirchen und Kirchgemeinden und nur für jene Grundstückgewinne, welche diese auf ihrem eigenen Gebiet erzielen. Gemeinnützige Institutionen oder im Kanton von der Steuerpflicht befreite juristische Personen kommen nicht in den Genuss der Steuerfreiheit: BE, LU, UR, SZ, ZG, FR, BS, AG, TI, VD, NE und JU;
 - nur die Landeskirchen und andere Zweckverbände von Gemeinden im Sinne des Gemeinderechts sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit: ZH;
 - die Steuerbefreiung gilt nur für die Landeskirchen und Kirchgemeinden: GR;
 - den Krankenkassen und -versicherungen wird eine beschränkte Steuerbefreiung gewährt, indem die Einkünfte und Vermögenswerte, die der sozialen Krankenversicherung dienen und in direktem Zusammenhang mit den sozialen Zwecken stehen, von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen sind: BS;
 - juristische Personen, die unter gewissen Bedingungen von der Steuerpflicht befreit sind, müssen Grundstückgewinne versteuern: GL, SO, SH, AR, AI, SG, TG, VS und GE;
- die **ausländischen Staaten** für ihre ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften, unter Vorbehalt des Gegenrechts;
- die vom Bund **konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen**;
- Personen, die in offizieller Eigenschaft für zwischenstaatliche Organisationen, internationale Institutionen, diplomatische Missionen oder andere **internationale Organe** tätig sind ([Art. 2 Abs. 2 des Gaststaatgesetzes vom 22. Juni 2007 \[GSG\]](#));
- **Versicherungsträger**, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der Durchführung der Sozialversicherung, der Erbringung oder der Sicherstellung von Sozialversicherungsleistungen dienen ([Art. 80 Abs. 1](#) des [Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 \[ATSG\]](#)).⁵

Bemerkung:

Bundesrechtlich ist jedoch vorgeschrieben, dass die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die inländischen Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgenden juristischen Personen, die juristischen Personen mit Kultuszwecken und die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, die alle nach [Art. 23 Abs. 1 Bst. d – g und i StHG](#) steuerbefreit sind, in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen ([Art. 23 Abs. 4 StHG](#)).

⁵ Bestätigt durch das Urteil des BGer 2C_584 / 2009 vom 24. Februar 2010.

5 STEUEROBJEKT

Das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ist in den kantonalen Steuergesetzen begrifflich nicht einheitlich definiert. Grundsätzlich wird aber jeder Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken oder Teilen davon sowie jede einmalige Entschädigung für die dauernde dingliche Belastung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterstellt.

Das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer besteht aus drei verschiedenen Elementen, nämlich aus dem **Gewinn**, dem **Grundstück** und der **Veräusserung** ([Art. 12 Abs. 1 und 2 StHG](#)). Nur das Vorliegen aller drei Komponenten löst eine Grundstückgewinnbesteuerung aus.

5.1 Grundstückgewinn

Der Grundstückgewinn kann als das Steuerobjekt im eigentlichen Sinn bezeichnet werden. Wie schon in der Einleitung dargelegt wurde, wird derjenige (**Rein-)Gewinn besteuert**, der bei einer **Veräusserung des Grundstücks** realisiert wird.

Gegenstand der Steuer ist also nicht die periodische Wertsteigerung der Liegenschaft, sondern diejenige, die im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstückes zutage tritt. Diese ergibt sich aus der Differenz zwischen dem um die gesetzlich zugelassenen Abzüge verminderten **Veräusserungserlös** und den **Anlagekosten** (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen). Dabei können – je nach Kanton teilweise auch unterschiedliche – Abzüge geltend gemacht werden. Für die Definition dieser Begriffe und für die Gewinnberechnung in den einzelnen Kantonen verweisen wir auf *Ziffer 7*.

5.2 Grundstück

Das StHG umschreibt den Begriff des Grundstücks nicht. Sämtliche kantonalen Steuergesetze richten sich nach der Definition im [Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 \(ZGB\)](#).

Grundstücke im Sinn von [Art. 655 ZGB](#) sind:

- Liegenschaften ([Art. 2 Bst. a](#) der [Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 \[GBV\]](#));
- im Grundbuch aufgenommene selbstständige und dauernde Rechte (Nutzniessungsrecht, Baurecht usw.);⁶
- Bergwerke;
- Miteigentumsanteile an Grundstücken (z.B. Stockwerkeigentum).

Die Kantone BE und JU ordnen in ihren Steuergesetzen auch die Wasserkräfte und die Rechte an solchen den Grundstücken zu.

In den Kantonen GL und FR fällt die Übertragung eines Ferienhauses oder einer ähnlichen Fahrnisbaute auf fremden Boden ebenfalls unter eine Steuer begründende Veräusserung, auch wenn diese nicht im Grundbuch eingetragen sind.

⁶ In den Kantonen SZ und SO gelten auch Bauten und Anlagen auf fremdem Boden aufgrund eines unselbstständigen Rechtes (z.B. eines Baurechts mit einer Dauer von weniger als 30 Jahren) als Grundstücke.

Im modernen Grundstückgewinnsteuerrecht knüpft die Grundstückgewinnsteuer nicht nur an zivilrechtliche, sondern auch an **wirtschaftliche Sachverhalte** an, wie z.B. die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (*siehe Ziffer 5.3.2*).

5.3 Veräusserung

Nur die entgeltliche Veräusserung, bei welcher ein Grundstücksmehrwert realisiert wird, unterliegt der Grundstückgewinnsteuer. Somit sind Schenkungen im Prinzip dieser Steuer nicht unterstellt.

Unter Veräusserungen, die zur Realisierung steuerbarer Grundstücksgewinne führen können, sind grundsätzlich alle privat- und öffentlich-rechtlichen Rechtsvorgänge zu verstehen, welche in irgendeiner Form die **Übertragung** oder Aufspaltung des **Eigentums** oder der tatsächlichen bzw. wirtschaftlichen **Verfügungsgewalt** an einem Grundstück zum Gegenstand haben.

Je nachdem, ob ein Eigentumsübergang oder lediglich eine Übertragung der Verfügungsgewalt über das Grundstück stattfindet, kann zwischen **zivilrechtlichen Veräusserungen und wirtschaftlichen Handänderungen** unterschieden werden.

Beide unterliegen der Grundstückgewinnsteuer, sofern sie zur gänzlichen oder teilweisen Realisation eines Grundstücksgewinns führen und sofern die betreffende Handänderung im Steuergesetz nicht ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet wird.

5.3.1 Zivilrechtliche Handänderungen

5.3.1.1 Privatrechtliche Handänderungen

Unter privatrechtlichen Handänderungen sind Eigentumsübertragungen (an Grundstücken) zu verstehen, die nach der schweizerischen Zivilrechtsordnung (ZGB, [Obligationenrecht vom 30. März 1911 \[OR\]](#)) abgewickelt werden. Zu ihrer Gültigkeit bedürfen sie eines **gültigen Rechtsgrundes** (Vertrag, Testament und dgl.) und der **Eintragung ins Grundbuch**.

Der Grundbucheintrag hat in der Regel konstitutive (begründende) Wirkung. Darum ist der Tag der Eintragung zugleich der massgebende Zeitpunkt für die Entstehung des Anspruchs auf die Besteuerung des Grundstücksgewinns.

Zu den privatrechtlichen Handänderungen, die den häufigsten Anlass für die Besteuerung der Grundstücksgewinne darstellen, zählen namentlich Kauf, Tausch und das Einbringen eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft; im Weiteren auch Schenkung und Erbgang, wobei jedoch bei diesen Übertragungsarten die Besteuerung aufgeschoben wird.

5.3.1.2 Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen

Der Grund von Handänderungen aufgrund öffentlich-rechtlicher Verfügungen liegt in einer aus dem **öffentlichen Recht** abgeleiteten rechtlichen Verpflichtung. Der Eigentumsübergang erfolgt aufgrund eines **Verwaltungsaktes** (Verfügung, Urteil), der gestützt auf das öffentliche Recht erlassen wird.

Handänderungen aufgrund amtlicher Verfügungen können Enteignungen, Zwangsverwertungen (z.B. Versteigerung durch Betreibungs- und Konkursamt)⁷, Güterzusammenlegungen und Quartierplanungen sein.

5.3.2 Wirtschaftliche Handänderungen

Unter wirtschaftlicher Handänderung versteht man die **dauernde Übertragung wesentlicher Herrschaftsrechte an einem Grundstück**, ohne dass dabei auch eine zivilrechtliche Übertragung (d.h. eine Änderung des Eigentümers im Grundbuch mittels öffentlicher Beurkundung der Handänderung) stattfindet. Diese werden der Veräusserung eines Grundstücks gleichgestellt ([Art. 12 Abs. 2 StHG](#)).

Der Rechtsgrund der wirtschaftlichen Handänderung kann sowohl in einem **privaten Rechtsgeschäft** als auch in einer **öffentlich-rechtlichen Verfügung** liegen. Allerdings kann das angestrebte wirtschaftliche Ziel, nämlich die Änderung der Verfügungsgewalt über ein Grundstück, auch auf einem anderen Weg erreicht werden.

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

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

Die beiden wichtigsten wirtschaftlichen Handänderungen werden im Folgenden beschrieben.

5.3.2.1 Kettengeschäfte

Bei den Kettengeschäften handelt es sich um einen relativ häufig anzutreffenden Vorgang, der die entgeltliche **Abtretung des Rechts auf Erwerb eines Grundstücks** beinhaltet.

Grundlage eines Kettengeschäfts ist ein **Vertrag** (Kaufvertrag, Kaufrechts-, Rückkaufrechts- oder Vorkaufrechtsvertrag) über eine Liegenschaft. Dem Erwerber wird dabei durch eine sogenannte Substitutionsklausel ausdrücklich das Recht eingeräumt, einen Dritten in seine Rechtsposition eintreten zu lassen. Dieser Dritte hat dann seinerseits die Möglichkeit, das obligatorische Geschäft ins Grundbuch eintragen zu lassen oder eine weitere daran interessierte Person als möglichen Käufer in den Kaufvertrag eintreten zu lassen. Die Konsequenz, dass dank der Substitutionsklausel mehrere Personen als mögliche Erwerber nacheinander im selben Kaufvertrag auftreten können, bringt dem Geschäft den Namen «Kettengeschäft» oder «Kettenhandel» ein.

Zivilrechtlich liegt in allen Fällen **nur eine Handänderung** vor, nämlich diejenige zwischen dem Verkäufer und demjenigen Erwerber, der sich letztendlich ins Grundbuch eintragen lässt.

⁷ In den Kantonen NW, AG und GE kann der Steuerbezug nur stattfinden, wenn die Gläubiger voll befriedigt worden sind.

Die steuerrechtliche Behandlung der Kettengeschäfte ist von Kanton zu Kanton unterschiedlich. In aller Regel werden aber jene Kettengeschäfte, bei denen der Veräusserer die wesentlichen Teile der dem Eigentum innewohnenden Verfügungsrechte abtritt, als sogenannte «wirtschaftliche Handänderungen» betrachtet.

5.3.2.2 Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften

Der Begriff «Immobiliengesellschaft» lässt sich nicht allgemein gültig definieren. Meistens handelt es sich um eine Aktiengesellschaft, deren Zweck ausschliesslich oder wenigstens überwiegend in der **Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes** oder dessen **Verwendung als sichere oder nutzbringende Kapitalanlage** besteht, wobei es keine Rolle spielt, ob diese Nutzbarmachung durch Gebrauch, Veräusserung, Vermietung, Verpachtung oder Überbauung geschehen soll.

Die verschiedenen Anteilseigner an Immobiliengesellschaften üben diese Herrschaftsrechte im Verhältnis ihrer Gesellschaftsanteile gemeinschaftlich aus. Demzufolge kann von einer **wirtschaftlichen Handänderung**, d.h. von einer Übertragung der Herrschaftsrechte an einem Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die **Gesamtheit** oder doch die **Mehrheit der Gesellschaftsanteile** veräussert wird.⁸ Denn mit der Veräusserung der Beteiligung wird die Beherrschung der Gesellschaft und somit das Verfügungsrecht an den in der Veräusserung enthaltenen Grundstücken tatsächlich auf eine dritte Person übertragen.

Solche Transaktionen unterliegen somit der Grundstückgewinnsteuer und zwar mit dem auf dem gesamten Grundbesitz der Immobiliengesellschaft anfallenden Gewinn ([Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG](#)).

Eine Veräusserung von **Minderheitsbeteiligungen** können die Kantone gestützt auf [Art. 12 Abs. 2 Bst. d StHG](#) als wirtschaftliche Handänderung der Grundstückgewinnsteuer unterstellen. Sie unterliegt aber in den meisten Kantonen nicht der Grundstückgewinnsteuerpflicht, es sei denn, die Anteilsinhaber verschaffen in bewusstem Zusammenwirken dem Käufer praktisch die Eigentümerstellung an den Grundstücken, wenn dieser durch den Vorgang in den Besitz der Mehrheit der Anteile gelangt.

Ausnahme hiervon machen lediglich die Kantone LU, VD, VS, NE und GE, wo auch die Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen von der Steuer erfasst wird.

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

5.3.3 Entgeltliche dingliche Belastung von Grundstücken

Bei der dinglichen Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen **Dienstbarkeiten** oder öffentlich-rechtlichen **Eigentumsbeschränkungen** liegt eine **Aufteilung der Eigentumsrechte** an einem Grundstück vor. Damit hier von einer Veräusserung gesprochen werden kann, muss diese Aufteilung den Nutz- und Veräusserungswert des belasteten Grundstücks **dauernd** (auf unbeschränkte Zeit) und **wesentlich** beeinträchtigen sowie **entgeltlich** sein ([Art. 12 Abs. 2 Bst. c StHG](#)).

⁸ Im Kanton SZ ist die Übertragung einer massgebenden Beteiligung die Voraussetzung für die Besteuerung. Sie ist gegeben, wenn dadurch eine Stimmenmehrheit verschafft wird oder Sonderrechte an einer Wohneinheit oder Sondernutzungsrechte eingeräumt werden.

Die Steuergesetze von beinahe allen Kantonen bestimmen ausdrücklich, dass einmalige sowie wiederkehrende Entschädigungen für zeitlich unbeschränkte dingliche Belastungen (d.h. Grunddienstbarkeiten zugunsten eines bestimmten Grundstücks oder auf unbeschränkte Zeit errichtete Personaldienstbarkeiten) in der Regel der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Die zeitlich beschränkten dinglichen Belastungen (wie z.B. die Baurechte mit einer Dauer unter 30 Jahren) unterliegen hingegen der Einkommenssteuer.

In den Kantonen SZ, NW und TI unterliegen in der Regel nur einmalige, für dauernde und wesentliche Beeinträchtigungen geleistete Entgelte der Grundstückgewinnsteuer.

Im Kanton TI stellt eine wiederkehrende Entschädigung für die Gewährung eines Baurechts auf einem nicht bebauten Grundstück ordentliches Einkommen dar. Hingegen, bei einem bereits bebauten Grundstück, besteht die vom Bauberechtigten bezahlte (einmalige oder wiederkehrende) Entschädigung einerseits aus der Prämie für die Benutzung des Bodens und andererseits aus jener für das Gebäude, dessen Eigentum auf den Bauberechtigten übergeht. Erstere stellt ordentliches Einkommen dar, letztere bezieht sich hingegen auf den Eigentumsübergang des Gebäudes und ist daher ein Kapitalgewinn.

Der Kanton VD kennt eine analoge Praxis für Liegenschaften im Privatvermögen. Bei Begründung eines selbstständigen und dauernden Rechts auf einer Liegenschaft des Privatvermögens wird die Bezahlung einer Kapitalgebühr als Einkommen besteuert. Bei Grundstücken des Geschäftsvermögens unterliegen solche Entschädigungen immer der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer.

Die gesetzlichen Bestimmungen der Kantone VS und GE⁹ weisen sowohl die einmaligen wie auch die periodischen Entschädigungen für Baurechte der Einkommenssteuer zu.

In den übrigen Kantonen fallen solche Entschädigungen unter die Generalklausel. Hier muss anhand der oben erwähnten Kriterien entschieden werden, ob eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt oder nicht.

5.3.4 Besondere Fälle

5.3.4.1 Privateinlage und Privatentnahme

In denjenigen Kantonen, welche im dualistischen System Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer als Sondersteuer und Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfassen (vgl. *Ziffer 2.2*), unterliegt auch die **Überführung von Grundstücken sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen** der Sondersteuer, obschon keine eigentliche Handänderung vorliegt ([Art. 12 Abs. 2 Bst. b StHG](#)). Umgekehrt unterliegt die Überführung eines Grundstücks des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung.

Würde eine gesetzliche Regelung dieser steuersystematischen Realisierung fehlen, und somit diese Besteuerung unterbleiben, so könnte bei einer späteren Veräusserung nicht mehr der ganze erzielte

⁹ Privatvermögen = Sondersteuer; in allen anderen Fällen = Einkommenssteuer.

Grundstückgewinn, d.h. die Differenz zwischen Anlagewert und Veräusserungserlös, besteuert werden. Zur Besteuerung würde vielmehr nur noch die Differenz zwischen dem Wert, zu dem das Grundstück in das Geschäftsvermögen eingebracht wurde, und dem Veräusserungserlös gelangen. Daher wird die **Differenz zwischen Anlagewert und Einbringungswert** im Zeitpunkt der Überführung als Grundstücksgewinn besteuert.

5.3.4.2 Änderung der Beteiligungsverhältnisse an einer Personengesellschaft

Ein Grundstücksgewinn kann erzielt und besteuert werden, wenn die Änderung der Beteiligungsrechte an einer Personengesellschaft entgeltlich erfolgt und das Entgelt höher ist als die quotenmässigen Anlagekosten der veräusserten Beteiligung.

5.4 Objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht

Sämtliche kantonalen Steuergesetze enthalten Bestimmungen, welche gewisse Grundstücksgewinne von der Steuer befreien oder aber die Besteuerung in bestimmten Fällen aufschieben.

Es muss grundlegend zwischen der **objektiven** und der **subjektiven Steuerbefreiung** unterschieden werden.

Die Gründe für die Gewährung objektiver Ausnahmen sind an das Steuerobjekt gebunden. Es handelt sich dabei vorab um Eigentumsübertragungen, bei denen der Gewinn aus sozialen, wirtschaftlichen oder ähnlichen Gründen steuerfrei bleibt.

Bei den subjektiven Ausnahmen sind die Gründe der Steuerbefreiung an die Person des Veräusserers gebunden (*vgl. Ziffer 4.2*).

Objektive Ausnahmen betreffen in erster Linie eine Reihe von Handänderungen, welche nicht der Steuer unterliegen. Daneben können sie sich aber auch auf die Art des Gewinns beziehen. So sind in den meisten Kantonen Bagatellgewinne von der Steuer befreit. Im Kanton GE wird schliesslich auf eine Besteuerung verzichtet, wenn das veräusserte Grundstück während mehr als 25 Jahren im Besitz des Verkäufers gestanden hat.

5.4.1 Steueraufschubstatbestände

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

Solche Ausnahmen werden aus verschiedenen Gründen eingeräumt, zum Beispiel, weil ein **wesentliches Merkmal der steuerpflichtigen Handänderung fehlt** (keine Übertragung des Eigentums oder der Verfügungsgewalt) oder weil die **Gewinne aus sozialen oder wirtschaftlichen Gründen** von der Steuer ausgenommen werden. Im Einzelnen wird die Besteuerung nach StHG aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung, bei gewissen Eigentumswechseln

unter Ehegatten, bei Landumlegungen sowie bei Ersatzbeschaffungen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bzw. von selbstbewohntem Wohneigentum ([Art. 12 Abs. 3 StHG](#)). Steueraufschubstatbestände finden von Bundesrechts wegen auch Anwendung bei verschiedenen Formen von Umstrukturierungen ([Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG](#)).

Diese im StHG abschliessend geregelten Steueraufschubstatbestände werden in den einzelnen Kantonen teilweise aufgrund unterschiedlicher Kriterien eingeräumt.

Steueraufschubstatbestände in den Kantonen

Art der Handänderung	Steueraufschub
Handänderungen infolge Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) und Erbvorbezug;	Alle Kantone
- dito, wobei die Steuer bei Erbvorbezug nur aufgeschoben wird, sofern die Gegenleistung weniger als 80 % des Verkehrswertes ausmacht;	SH
- dito, aber die Steuer wird auch aufgeschoben, wenn die Leistung des Begünstigten ausschliesslich in der Übernahme einer Belastung in Form von Hypothekarforderungen zugunsten Dritter oder in der Bildung eines Wohnrechts oder Nutzniessungsrechts zugunsten des Übertragenden besteht.	NE
Handänderungen aufgrund von Schenkungen .	Alle Kantone mit einem Vorbehalt für BE ¹
- dito, wobei die Steuer bei gemischten Schenkungen nur aufgeschoben wird, sofern der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und vereinbartem Kaufpreis mindestens 25 % vom Verkehrswert ausmacht;	GL
- dito, wobei die Steuer bei Schenkungen nur aufgeschoben wird, sofern die Gegenleistung weniger als 80 % des Verkehrswertes ausmacht;	SH
- dito, aber die Besteuerung wird auch aufgeschoben, wenn die Leistung des Schenkers einzig in der Übernahme einer Belastung in Form von Hypothekarschulden oder in der Errichtung eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung zugunsten des Beschenkten besteht.	NE
Handänderungen infolge Tauschs ohne Aufgeld im gleichen Kanton gelegener, flächen- und wertmässig annähernd gleichwertiger Grundstücke;	BL, NE, GE
Handänderungen infolge Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes bei Einverständnis beider Ehegatten;	ZH, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, GR, TI, VD, NE, GE
Handänderungen unter Familienangehörigen ;	
- unter Ehegatten;	SH, AG, TG, VS, GE
- unter Ehegatten, aber nur bei Handänderungen zufolge Scheidung;	VD
- unter Ehegatten auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung sowie unter eingetragenen Partnern, sofern jeweils beide Partner einverstanden sind;	LU, UR, NW
- Übertragung von Grundstücken zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentliche Beiträge auf Begehren beider Ehegatten;	ZH, BE, SZ, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, VD, JU
Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit	Alle Kantone mit einem Vorbehalt für GE ²

Art der Handänderung	Steueraufschub
der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist ¹⁰ zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.	
Handänderung mit folgender Ersatzbeschaffung (innert bestimmter Frist) eines gleichwertigen Grundstücks in der Schweiz, das Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ist;	ZH, UR, SZ, SO ³ , BS, BL, TI, JU
- dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung im Kanton;	NW
- dito, es ist aber nicht nötig, dass der Ersatz ein gleichwertiger ist;	JU
- dito, der Ersatz muss aber eine gleiche betriebliche Funktion erfüllen, selbst wenn das veräusserte Grundstück bloss Teil des Anlagevermögens bildete;	BE
- dito, aber nur, wenn der Eigentümer eine juristische Person ist, die von der ordentlichen Steuerpflicht befreit, aber grundsätzlich grundstückgewinnsteuerpflichtig ist.	LU, SH, AR, AI, SG, TG
Veräusserung eines Grundstücks an den Kanton, an eine Gemeinde des Kantons oder an eine öffentlich-rechtliche Körperschaft des Kantons mit anschliessender Ersatzbeschaffung innert bestimmter Frist.	GE ²
Bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks , soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird.	Alle Kantone mit Ausnahme von BS, mit einem Vorbehalt für GE ²
Handänderungen aufgrund von Verwaltungsakten (Landumlegungen);	
- aufgrund von Güterzusammenlegungen;	Alle Kantone
- aufgrund von Quartierplanungen;	Alle Kantone mit Ausnahme von ZG
- aufgrund von Grenzbereinigungen;	Alle Kantone
- zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen;	Alle Kantone mit Ausnahme von BL
- Nutzungs- und Sonderplanungen.	ZG
Handänderungen durch Enteignung oder durch freiwillige Veräusserung infolge drohender Enteignung;	UR ⁴ , SZ ⁴ , OW ⁴ , ZG, FR, BS, SH ⁵ , AR, AI, SG, GR, NE, JU
- dito, aber nur bei Ersatzbeschaffung;	SO, BL, AG ⁶ , VD, GE
- dito, aber nur, sofern ein in der Schweiz bzw. im Kanton gelegenes Grundstück als Realersatz gegeben wird.	LU
Formelle Handänderungen , ohne wertmässige Änderung der Anteilsrechte, insbesondere bei Umwandlung von Einzelfirmen, Personengesellschaften und juristischen Personen.	ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, AG, TI, JU
Apportgründungen, Fusionen , fusionsähnliche Zusammenschlüsse oder Geschäftsübernahmen, Aufspaltungen (Abspaltungen) von Unternehmungen;	ZH, SZ, GL, JU
- dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen;	UR, NW, BS, BL, AG, TI
- dito, aber nur im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von steuer-	LU, ZG, SG

¹⁰ In etwa der Hälfte der Kantone beträgt die Frist grundsätzlich zwei Jahre. In den anderen Kantonen kann diese zwischen einem und fünf Jahren liegen. Zum Teil gilt sie dabei sowohl für die Zeit vor als auch für die Zeit nach der Veräusserung.

Art der Handänderung	Steueraufschub
befreiten Unternehmen, die der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen;	
- dito, aber nur bei Fusionen und Spaltungen von Vorsorgeeinrichtungen.	SH, VD
Handänderung infolge Zwangsverwertung , sofern die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten.	Kein Steueraufschub, aber Steuerbefreiung in den Kantonen NW, FR, BL, AG, GE, JU
Bei Weiterveräußerung eines Grundstückes, das der Pfandgläubiger oder Bürge in der Zwangsversteigerung erworben hatte, soweit der Gewinn den Verlust auf der pfandversicherten Forderung nicht übersteigt.	Kein Steueraufschub, aber Steuerbefreiung in den Kantonen FR, BL, GE

Anmerkungen:

- ¹ Steuerfrei, wenn unentgeltlich an Nachkommen und präsumtive Erben (unter Übertragung aufhaltender Grundpfandschulden zugunsten Dritter) und bei Schenkung an Dritte (ohne Übertragung aufhaltender Schulden).
- ² Die Steuer wird zwar unmittelbar nach der Handänderung erhoben, bei Ersatzbeschaffung aber wieder zurückerstattet. Bei Veräußerung des Ersatzobjekts wird die zurückerstattete Steuer erneut fällig.
- ³ Steueraufschub nur für juristische Personen, die von der allgemeinen Gewinnsteuer befreit sind.
- ⁴ Steueraufschub bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung: SZ und OW; dito, sofern keine Entschädigung bezahlt wird: UR.
- ⁵ Bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung. In Enteignungsfällen wird die Steuer um 50 % herabgesetzt.
- ⁶ Steueraufschub nur bei selbst bewohnten Liegenschaften.

5.4.2 Nicht besteuerte Kleinstgewinne

In den meisten Kantonen existiert aus Gründen einer rationellen Steuererhebung eine **Steuerfreigrenze** bis zu deren Erreichen die Grundstückgewinne nicht besteuert werden.

Für einen Überblick über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle 3 des Steuermäppchens «[Besteuerung der Grundstückgewinne, Steuerhoheit und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer](#)».

5.4.3 Befreiung aufgrund langer Besitzesdauer

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

5.4.4 Weitere grundstücksbezogene Steuern und Abgaben

5.4.4.1 Handänderungssteuer

Der Handänderungssteuer¹¹ (auch Handänderungsabgabe oder -gebühr genannt) unterliegt die Übertragung von Grundstücken als solche. Es handelt sich somit um eine Rechtsverkehrssteuer, die von den Kantonen und/oder den Gemeinden erhoben wird. Die Steuer wird grundsätzlich auf dem Kaufpreis erhoben und beträgt zwischen 1 % bis 3,3 % des Verkehrswerts der übertragenen Liegenschaft. In einigen Kantonen werden lediglich Grundbuchgebühren erhoben.

5.4.4.2 Mehrwertabgabe

Gemäss den bundesrechtlichen Vorgaben im Bereich des **Raumplanungsrechts** waren die Kantone verpflichtet, bis spätestens am 1. Mai 2019 eine Mehrwertabgabe einzuführen, die den Mindestanforderungen des geänderten [Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 \(RPG\)](#) entspricht ([Art. 38a Abs. 4](#) i.V.m. [Art. 5 RPG](#)). Die Mehrwertabgabe muss mindestens 20 % der Planungsvorteile (Mehrwerte) ausgleichen, die bei neu und dauerhaft der Bauzone zugewiesenem Boden entstehen. Die Abgabe wird bei Überbauung oder Veräusserung des Grundstücks fällig ([Art. 5 Abs. 1 bis RPG](#)).

Die bezahlte Mehrwertabgabe ist bei der Grundstückgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom Gewinn in Abzug zu bringen ([Art. 5 Abs. 1 sexies RPG](#)). Sie ist für Privatpersonen sowie in den monistischen Kantonen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens somit von der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer abziehbar.

Bei den selbstständig Erwerbenden und juristischen Personen in den dualistischen Kantonen und bei der dSt wird die Mehrwertabgabe als Investition erfasst, d.h. die Gestehungskosten werden im Umfang der Mehrwertabgabe erhöht und schmälern dadurch den zu besteuernenden Wertzuwachsgeinn bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuern.

5.4.4.3 Sozialabgaben

Grundstückgewinne selbstständig Erwerbender zählen zum AHV-pflichtigen Einkommen und unterliegen der Beitragspflicht der 1. Säule. Auf den Gewinnen juristischer Personen sowie auf Dividenden sind keine Sozialabgaben geschuldet.

5.4.4.4 Maklerprovisionen

Der Ort der Besteuerung von Maklerprovisionen (Vermittlungsprovisionen) aus Immobiliengeschäften liegt seit Anfang 2019 stets am Wohnort des Maklers bzw. am Sitz der Maklerfirma, sofern sich dieser in der Schweiz befindet ([Art. 4 Abs. 2 Bst. g](#) und [Art. 21 Abs. 1 Bst. d StHG](#)). Vormalig unterschieden sich die Besteuerungsorte bei natürlichen und juristischen Personen. Die analogen, bereits so ausgestalteten Bestimmungen des DBG blieben unverändert ([Art. 4 Abs. 1 Bst. d](#) und [Art. 51 Abs. 1 Bst. e DBG](#)).

¹¹ Siehe dazu den Artikel «[Handänderungssteuer](#)» im Dossier Steuerinformationen.

6 ZEITLICHE BEMESSUNG UND ANWENDBARER STEUERSATZ

Für die Grundstückgewinne, welche der Sondersteuer unterliegen, bestehen zwei verschiedene Systeme der zeitlichen Bemessung und der Bestimmung des Steuersatzes. In der Mehrzahl der Kantone wird jeder Grundstücksgewinn mit der Sondersteuer **einzel**n veranlagt. Die übrigen Kantone veranlag

en die Grundstückgewinne eines bestimmten Zeitraumes **zusammen**.

Im Einzelnen ergibt sich folgendes Bild:

- Der Grundstücksgewinn wird einzeln veranlagt. Der anwendbare Steuersatz richtet sich
 - nach der **Höhe jedes einzelnen Gewinns** in Verbindung mit der **Besitzesdauer**: ZH, LU, GL, ZG, SO, SH, AR, AI¹², SG, TG, VS und NE¹³;
 - ausschliesslich nach der **Besitzesdauer**: UR, OW, NW, FR, AG, TI, VD und GE;
 - nach Besitzesdauer und Investitionsquote: BS.
- Die Grundstückgewinne werden **zusammen veranlagt**. Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich nach der Summe aller während eines bestimmten Zeitraumes erzielten Gewinne:
 - für die Satzbestimmung werden alle innerhalb der letzten 12 Monate erzielten Grundstückgewinne zusammengezählt: BL;
 - für die Satzbestimmung werden alle während des gleichen Kalenderjahres erzielten Grundstückgewinne zusammengezählt: BE, SZ und GR; dito, aber für Unternehmen, die eine Buchhaltung führen, gilt manchmal auch das Geschäftsjahr: JU.

Bemerkung:

Für die zeitliche Erfassung der Grundstückgewinne, welche der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen, verweisen wir auf die Artikel «Besteuerung der juristischen Personen» und «[Einkommenssteuer natürlicher Personen](#)» im Dossier Steuerinformationen.

¹² Teilveräusserungen eines in sich abgeschlossenen Grundstücks sind innerhalb von fünf Jahren zusammenzurechnen und als Gesamtgewinn zu veranlagen.

¹³ Bei gleichzeitiger oder sukzessiver Veräusserung von Grundstücken, welche eine wirtschaftliche Einheit bilden, wird der Gesamtgewinn zur Steuerberechnung herangezogen.

7 GEWINNBERECHNUNG

Der steuerbare Gewinn ergibt sich aus der **Differenz** zwischen dem **Veräusserungserlös** und den **Anlagekosten** abzüglich der gesetzlich vorgesehenen Abzüge ([Art. 12 Abs. 1 StHG](#)).

7.1 Erlös

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

Darunter fallen z.B. folgende Ausgaben des Erwerbers: Übernahme der Grundstückgewinnsteuer, Entschädigung an den Veräusserer für Räumungs- und Umzugskosten, für Geschäftsstörungen und Gewinnausfälle beim Umzug, ferner Einräumung einer Leibrente oder eines Wohnrechts zugunsten des Veräusserers, vom Erwerber übernommene Schulden des Veräusserers.

Eine solche Leistung erbringt beispielsweise ein Käufer mit der Verpflichtung, nicht nur den im Grundbuch angegebenen Kaufpreis zu bezahlen, sondern gleichzeitig mit dem Verkäufer einen Werkvertrag über die Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses zu einem im Voraus bestimmten Preis abzuschliessen.

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

7.2 Anlagekosten

Der Anlagewert besteht in der Regel aus dem **Erwerbspreis** und den **vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen** ([Art. 12 Abs. 1 StHG](#)). Im Umfang dieser Aufwendungen erzielt der Veräusserer keinen Gewinn. Sie sind daher bei der Bestimmung des steuerbaren Gewinns vom Erlös abzuziehen.

7.2.1 Erwerbspreis

Als Erwerbspreis gilt der Preis, zu dem der Veräusserer das Grundstück erworben hatte. Es handelt sich dabei im Normalfall um den ehemaligen Kaufpreis, welcher im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag genannt wird, einschliesslich aller weiteren Leistungen des Erwerbers an den Veräusserer.

Liegt der **Erwerb** des veräusserten Grundstücks **weit zurück**, ist es oft schwierig oder unmöglich, den damaligen Kaufpreis festzustellen. Um die Veräusserer von Altbesitz nicht zu stark zu belasten und im Interesse einer effizienten Steuererhebung enthalten die meisten kantonalen Steuergesetze in diesen Fällen **Sonderregelungen** für die Bestimmung des massgebenden Erwerbspreises. Mangels Vorgabe des StHG unterscheiden sich die kantonalen Regelungen.

Anstelle des damals effektiv bezahlten Preises wird somit oft der **Steuerwert**, den das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besass, berücksichtigt (sogenannter **Ersatzwert**; [Art. 12 Abs. 1 StHG](#)).

Der Steuerwert wird berücksichtigt, welchen das Grundstück vor einer **gesetzlich festgelegten Anzahl Jahren** hatte:

- Vor mehr als **10 Jahren**:
 - anstelle des Erwerbspreises kann auch der Steuerwert, den das Grundstück 10 Jahre vor der Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: SH und VD (sofern dieser nach dem Kauf ins Privatvermögen festgesetzt worden ist);
 - anstelle des Erwerbspreises für Eigenheime und Eigentumswohnungen kann auch der um 30 % erhöhte Steuerwert, den das Haus oder die Wohnung 10 Jahre vor der Veräusserung aufwies, eingesetzt werden. Bei Miethäusern gilt als Grundlage der Steuerwert 5 Jahre vor der Veräusserung, welcher ohne Erhöhung desselben eingesetzt werden kann: GE;
 - nur bei einer überbauten Parzelle: Die Anlagekosten können pauschaliert (65-80 % des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: AG;
 - sowohl bei überbauten als auch bei nicht überbauten Grundstücken: Die Anlagekosten können pauschaliert (in Prozent des Verkaufserlöses, je nach Besitzesdauer) geltend gemacht werden: OW.
- Vor mehr als **15 Jahren**: Anstelle der Anlagekosten kann der Steuerwert, den das Grundstück wenigstens vier Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: FR.
- Vor mehr als **20 Jahren**: Anstelle des Erwerbspreises kann in den Kantonen ZH, BL, AR, AI und SG der (amtliche) Verkehrswert bzw. im Kanton TI der Schätzwert, den das Grundstück 20 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden. Im Weiteren kann im Kanton TG der Steuerwert eingesetzt werden, jedoch nur bei Privatvermögen.
- Vor mehr als **25 Jahren**:
 - anstelle des Erwerbspreises kann der Steuerwert, den das Grundstück 25 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: UR;
 - anstelle des Erwerbspreises kann der Katasterwert, den das Grundstück 25 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden: NE;
 - anstelle des Erwerbspreises kann der Verkehrswert des Grundstücks von vor 25 Jahren in Anrechnung gebracht werden: ZG.
- Vor mehr als **30 Jahren**:
 - anstelle des Erwerbspreises kann der um 25 % erhöhte Katasterwert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies, eingesetzt werden. Bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken, deren Katasterschätzungen ein Inkraftdatum ab Januar 1989 haben, entfällt der Zuschlag von 25 %: LU;
 - der Verkehrswert des Grundstücks vor 30 Jahren kann in Anrechnung gebracht werden, wenn die massgebende Handänderung mehr als 30 Jahre zurückliegt: GL;
 - wenn kein höherer Erwerbspreis nachgewiesen ist, bestimmt sich der Erwerbspreis nach dem Verkehrswert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies: SO;
 - anstelle des Erwerbspreises, der offizielle Wert, den das Grundstück 30 Jahre vor seiner Veräusserung aufwies: JU.

Der Steuerwert wird berücksichtigt, welchen das Grundstück vor einem bestimmten, gesetzlich festgelegten Datum hatte. So kann im Kanton BS anstelle des Erwerbspreises der Realwert per 31. Dezember 2001 eingesetzt werden, falls der Erwerb vor diesem Datum liegt.

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

- es gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs. Kann der Zeitpunkt des Erwerbs nicht festgestellt werden, gilt als Erwerbspreis der 25 Jahre vor der Veräusserung massgebende Steuerschätzungswert ohne Abzug: SZ;
- 150 % der im Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Güterschätzung werden angerechnet: NW;
- es gilt als Ersatzwert der Vermögenssteuerwert zum Zeitpunkt der letzten Steuer begründenden Veräusserung: GR;
- es gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs. Kann der Zeitpunkt des Erwerbs nicht festgestellt werden, wird auf die älteste noch bekannte amtliche Verkehrswertschätzung abgestellt: SG;
- anstelle des Erwerbspreises kann der Katasterwert vom 1.1.1977 eingesetzt werden: VS;
- der Katasterwert der Liegenschaft zum Erwerbszeitpunkt: NE.

7.2.2 Wertvermehrende Aufwendungen

Zu den Anlagekosten gehören neben dem Erwerbspreis die vorgenommenen wertvermehrenden Aufwendungen. Darunter versteht man die **Auslagen, die eine dauernde Wertvermehrung** des in Frage stehenden Grundstückes **herbeiführen**, d.h. die dessen Gebrauchswert bzw. Substanzwert dauernd erhöhen. Dazu gehören insbesondere Neubauten, Anbauten, Umbauten, Erschliessungskosten, Bodenverbesserungen und Uferschutzbauten.

Von diesen anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen sind die **werterhaltenden Aufwendungen** abzugrenzen. Es sind dies Auslagen für Massnahmen, die der Werterhaltung des Grundstückes dienen. Dazu gehören insbesondere Reparaturen und Revisionen sowie der Ersatz ausgedienter Anlagen (Unterhaltskosten), die in der Regel schon im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer zum Abzug gebracht wurden. Werterhaltende Auslagen können grundsätzlich nicht als Anlagekosten geltend gemacht und somit nicht vom Gewinn in Abzug gebracht werden.

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

- öffentliche bzw. freiwillige Beiträge an eine öffentlich- oder privatrechtliche Körperschaft für die Erstellung oder Korrektur von Strassen, Trottoirs, Grenzverläufen, Gewässerverbauungen, Kanalisationen usw.;
- wertvermehrende Arbeiten an Grundstücken und Liegenschaften, die der Steuerpflichtige in eigener Arbeit geleistet hat. In einigen Kantonen können diese jedoch nur dann angerechnet werden, wenn sie als Einkommen versteuert wurden.

Eine Reihe von Kantonen sieht weitere anrechenbare wertvermehrende Aufwendungen vor, namentlich:

- Aufwendungen für die bauliche Erschliessung des Grundstückes: LU, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AR, AI, GR, AG, TG, TI, VD, NE und JU; im Weiteren als Praxis: ZH, BE, SZ, NW, BS und VS;
- Kosten für Planung, wie Bebauungspläne, Bauermittlungen und Vorprojekte, die einer Behörde zur Vorprüfung oder Bewilligung eingereicht werden: ZH, LU, ZG, FR und AG; im Weiteren als Praxis: UR, SZ, NW und BS;

- dito, jedoch nur, wenn das Projekt realisiert wird oder wenn die Ausführung gesichert ist: OW, SO, BL, TG und VS; im Weiteren als Praxis: BE, AR und TI;
- dito, jedoch nur, wenn das Projekt, das speziell für das Grundstück konzipiert wurde und nicht anderswo realisierbar ist, nicht ausgeführt wurde: VD und JU;
- werterhaltende Aufwendungen und Instandstellungskosten, die während der ersten Besitzesjahre anfallen und nicht bereits vom damaligen Einkommen abgezogen werden konnten (gemäss der Dumont Praxis oder einer ergänzenden gesetzlichen Regelung), werden grundsätzlich den Anlagekosten zugerechnet: ZH, LU, SZ, NW, GL, FR, SO (soweit diese Aufwendungen und Kosten vor 2010 aufgewendet wurden, d.h. vor Abschaffung der Dumont-Praxis), SH (vor 1997 und nur Instandstellungskosten), TI, VS und NE;
im Weiteren BE, AR und AG aber nur für gewisse Instandstellungskosten, die nicht schon bei der Einkommenssteuer mindestens teilweise als Unterhaltskosten geltend gemacht werden konnten.
- Kosten, welche mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstücks verbunden sind: BE, UR, OW, ZG, BL, GR, AG, VS und NE.
- Eigenleistungen, soweit sie als Einkommen oder Ertrag in der Schweiz versteuert worden sind oder werden: UR, SZ, GL, BL, GR und VS.
- bezahlte Mehrwertabgabe auf dem Planungsmehrwert aufgrund des [Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 \(RPG\)](#), z.B. infolge Umzonung: ZG, BL, GR, TG, VD und GE.

7.2.3 Berücksichtigung der Geldentwertung

Die Kantone BL¹⁴ und GR berücksichtigen bei der Festsetzung des Anlagewertes die Veränderung des Geldwertes, die seit dem Erwerb der Liegenschaft eingetreten ist. Damit wird angestrebt, den bei einer Grundstückveräusserung erzielten Gewinn soweit nicht zu besteuern, als er auf die Teuerung (Inflation) zurückzuführen ist (vgl. Ziffer 7.2.1).

7.3 Abzüge

Vom Bruttogewinn können in erster Linie die **Gewinnungskosten** abgezogen werden. Dazu gehören insbesondere die **Handänderungskosten** und die **üblichen Vermittlergebühren und -kommissionen**. Als übliche Vermittlergebühren gelten solche in der Höhe von 2 bis 3 % des Veräusserungswertes (bis zu 5 % im Kanton TI). Dort, wo nur die Praxis die Höhe der abzugsberechtigten Provisionen bestimmt, kann eine höhere Courtage angerechnet werden, sofern diese durch besondere Verhältnisse gerechtfertigt erscheint und tatsächlich bezahlt werden musste.

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

- Grundeigentümerbeiträge, die der Gemeinde gemäss Gesetz oder Gemeindereglement geleistet werden in BE, UR, NW, ZG, BL, AI, SG, GR, TI und JU;
- Grundeigentümerbeiträge für den Anschluss des Grundstückes an Strassen und öffentliche Werke in ZH, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS und JU;

¹⁴ Für die nach dem 1. Januar 1991 realisierten Gewinne, wird die Geldentwertung nur zur Hälfte berücksichtigt.

- Kosten für die Errichtung von Schuldbriefen und Grundpfandverschreibungen und Gebühren der amtlichen Liegenschaftsschätzung in ZG, AG und VD¹⁵;
- Kosten für die Ausarbeitung von Verträgen, wie Vorverträge, Hauptverträge, Stockwerkeigentümerreglemente, Begründungsakten für Stockwerkeigentum in GL, ZG, BL, GR, AG, TI und NE; im Weiteren als Praxis: SZ und VD (nur für Stockwerkeigentum);
- Verpflichtungen des Veräusserers gegenüber dem Erwerber des Grundstückes, noch gewisse Aufwendungen unentgeltlich zu machen, wenn die Leistung im Zeitpunkt der Veranlagung bestimmbar und die Ausführung in naher Zukunft sicher ist: LU und AG; im Weiteren als Praxis: UR und BL;
 - dito, sofern die Leistung im Verkaufsvertrag vereinbart ist: JU sowie als Praxis BE, OW und AR;
 - dito als Praxis, sofern in der notariellen Urkunde ausdrücklich erwähnt und es sich um wertvermehrnde Arbeiten handelt, die im Verkaufspreis inbegriffen sind: VD;
- Handänderungssteuern, Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten, Entschädigungen für die Errichtung einer Dienstbarkeit oder Grundlast zugunsten des Grundstücks bzw. deren Ablösung auf dem Grundstück: LU, FR, SO, AG, VD, VS, NE und JU; im Weiteren GE, aber nur, wenn der Gewinn der Einkommenssteuer unterliegt;
- der für die Verminderung des landwirtschaftlichen Bodens bezahlte Ausgleichsbetrag: FR;
- Leistungen von Drittpersonen (insbesondere Versicherungsleistungen sowie Beiträge von Gemeinwesen) in dem Umfang, in welchem die veräussernde Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist: UR und SO;
- Handänderungssteuern, Beurkundungskosten, Gebühren für behördliche Bewilligung: BS, BL, SG, GR und TG; im Weiteren SO für Beurkundungs- und Grundbuchgebühren;
- die Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten: SZ;
- die weitergehenden, nach interkantonaem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen bleiben vorbehalten und können auch von innerkantonalen Liegenschaftshändlern geltend gemacht werden: SZ;
- Wertvermehrungen sowie Aufwendungen, die schon im Rahmen der Einkommenssteuer abgezogen wurden, können vom Grundstücksgewinn **nicht abgezogen** werden: NW, BS, BL, SH, AR, TI, VD und NE.

7.4 Verrechnung von Verlusten

Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung muss ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern.

Wo Grundstücksgewinne mit der **ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer** erfasst werden, war die Verrechnung von Verlusten aus Grundstückverkäufen aus dem Geschäftsvermögen im Allgemeinen bereits bisher zulässig.

¹⁵ Solange die Kosten zur Erhöhung des Schuldbriefs einen Kausalzusammenhang mit den durch die Liegenschaft verursachten Aufwendungen haben.

Wurden hingegen die Grundstücksgewinne mit einer **Sondersteuer** erfasst, war dies nicht möglich, da die Grundstückgewinnsteuer als eine Objektsteuer galt und somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Veräusserers nicht berücksichtigt wurde. Es galt der Grundsatz, dass das Grundeigentum dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Dieser musste Verluste, die am Hauptsteuerdomizil oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Diese Praxis führte in zahlreichen Fällen zu sogenannten Ausscheidungsverlusten.

Dies ist gegenwärtig nicht mehr der Fall und die Verrechnung von Verlusten muss auch in Fällen möglich sein, in welchen die Kantone die Grundstücksgewinne mit einer Sondersteuer erfassen.

Das BGer hat mit Urteil vom 19. November 2004 (BGE 131 I 249) eine **Änderung der Rechtsprechung** vorgenommen. Von da an ist nun ein allfälliger Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton oder in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstücksgewinn anzurechnen, und zwar auch dann, wenn der Liegenschaftskanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer, sondern mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

Auch neben dem zitierten Entscheid hat das BGer seine Rechtsprechung bezüglich der Steuerauscheidung bei Liegenschaften grundlegend geändert. Es ist neuerdings bestrebt, Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden und die Ausscheidungsvielfalt zu reduzieren. Diese Rechtsprechung ist für die Kantone genauso verbindlich wie ein Bundesgesetz.

Gestützt darauf hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) am 15. März 2007 das [Kreisschreiben 27](#) «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten» herausgegeben.

8 BERECHNUNG DER STEUER

Der Tarif der Sondersteuer auf Grundstücksgewinnen hängt in den meisten Kantonen von zwei Faktoren ab: von der **Höhe des Gewinns** sowie von der **Besitzesdauer**.

In der Mehrheit der Kantone ist der Tarif der Grundstückgewinnsteuer in Abhängigkeit der Höhe des steuerbaren Grundstücksgewinns **progressiv** ausgestaltet. Die übrigen Kantone wenden einen **proportionalen** Tarif an.

In den meisten Kantonen ergibt sich der zu bezahlende Steuerbetrag direkt aus dem gesetzlich festgelegten Tarif.

Hingegen resultiert aus dem gesetzlichen Tarif in den Kantonen BE, LU, OW, SO, SH, SG und JU nur die einfache Steuer. Zur Berechnung der effektiv geschuldeten Steuer muss diese einfache Steuer noch mit einem periodisch oder gesetzlich festgelegten jährlichen Vielfachen, dem sogenannten Steuerfuss, multipliziert werden.

Bemerkung:

Gewinne, welche nicht der Sondersteuer, sondern der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen, werden zusammen mit dem übrigen Einkommen bzw. Gewinn nach dem Tarif der betreffenden Steuer besteuert.

8.1 Proportionaler Steuertarif

Die Kantone UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD und GE wenden für die Grundstückgewinnsteuer einen **proportionalen Steuertarif** an. Hier wird also **jeder Gewinn** – unabhängig von seiner Höhe – **zum gleichen Steuersatz** besteuert.

Diese Kantone berücksichtigen hingegen die **Besitzesdauer** mit einem **degressiven Steuersatz** bzw. mit einem **Zu- oder Abschlag**. Je kürzer die Besitzesdauer, desto höher ist der anwendbare Steuersatz (*vgl. dazu die Tabellen unter Ziffern 8.3 und 8.4*). Auf ein jährliches Vielfaches wird somit mehrheitlich verzichtet.

8.2 Progressiver Steuertarif

Die übrigen Kantone kennen einen **progressiven Tarif** für die Grundstückgewinnsteuer, der je nach Höhe des Gewinns variiert.

Auf Gewinnen, welche kurzfristig erzielt werden, wird dabei meistens ein **Zuschlag** erhoben, während auf solchen, die erst nach langer Besitzesdauer anfallen, in der Regel eine **Ermässigung** gewährt wird (*vgl. dazu die Tabellen unter Ziffern 8.3 und 8.4*).

Im Einzelnen kommen folgende Tarife zur Anwendung:

- Eigener progressiver Tarif: ZH, SZ, GL, BL, SH, AI, GR und NE; im Weiteren BE, SG und JU, die einen Grundtarif in Verbindung mit einem jährlichen Vielfachen anwenden;
- gesonderte Besteuerung nach dem Tarif der Einkommenssteuer (Tarif für Alleinstehende in Kantonen mit Doppeltarif) mit einem jährlichen Vielfachen: LU und SO;

- Tarif nach Gewinn-/Anlagekostenintensität/Besitzesdauer, mit einem Minimal- und einem Maximalsteuersatz: ZG;
- die drei Basissätze variieren je nach Höhe des Grundstückgewinnes und Besitzesdauer (Drei-Stufen-Tarif): VS.

8.3 Stärkere Belastung kurzfristig erzielter Grundstückgewinne

Die Kantone sind verpflichtet, **kurzfristig realisierte Grundstückgewinne stärker zu besteuern** ([Art. 12 Abs. 5 StHG](#)). Sämtliche Kantone erheben auf kurzfristig erzielten Grundstückgewinnen eine höhere Steuer. Dadurch werden Spekulationsgewinne stärker belastet bzw. soll der Grundstückspekulation entgegengetreten werden, womit die Grundstückgewinnsteuer teilweise auch ausserfiskalische Zwecke verfolgt.¹⁶

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

Für einen Überblick über die Regelung in den Kantonen bezüglich der erhöhten Belastung kurzfristiger Grundstückgewinne siehe die Tabelle 3 des Steuermäppchens «[Besteuerung der Grundstückgewinne, Steuerhoheit und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer](#)».

8.4 Ermässigung bei längerer Besitzesdauer

Mit Ausnahme des Kantons OW sehen alle Kantone bei Grundstückgewinnen, die **nach längerer Besitzesdauer** erzielt werden, eine **Ermässigung** der Grundstückgewinnsteuer vor. Damit soll vor allem auch dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Gewinne, die nach langer Besitzesdauer anfallen, oft zu einem guten Teil auf die Geldentwertung zurückzuführen sind.

In der Regel wird die Ermässigung bei einem in Abhängigkeit der Höhe des steuerbaren Grundstückgewinns progressiven Steuersatz durch eine prozentuale Reduktion der ordentlicherweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gewährt.

Die Kantone NW, FR, BS, AG, TI, VD und GE kennen dagegen proportionale Steuern mit nach Besitzesdauer degressivem Steuersatz.

Im Kanton GE entfällt die Steuer ab dem 26. Besitzesjahr.

Für einen Überblick über die Regelung in den Kantonen bezüglich der Ermässigung bei längerer Besitzesdauer siehe die Tabelle 3 des Steuermäppchens «[Besteuerung der Grundstückgewinne, Steuerhoheit und Berechnung der Grundstückgewinnsteuer](#)».

* * * * *

¹⁶ Vgl. BGE 145 II 206 E. 3.2.2.