

3 Fortschritte und Rückschritte bei der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum

Kritische Würdigung des Vorentwurfs der WAK-Nationalrat zur «Förderung der beruflichen Mobilität»

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Professor für Steuerrecht an der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften, Winterthur¹

1. Einleitung	7
2. Steueraufschub bei bloss teilweiser Reinvestition	8
2.1 Von der absoluten Methode zur relativen Methode	8
2.2 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke	8
3. Nachbesteuerungsrecht bei späterer Veräusserung der Ersatzliegenschaft.....	9
3.1 Rechtsunsichere Ausgangslage	9
3.2 Nachbesteuerungsrecht bei Veräusserung der Ersatzliegenschaft innerhalb von fünf Jahren	9
4. «Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstückgewinne»	9
5. Steuerfolgen bei Weiterveräusserung der Ersatzliegenschaft.....	10
5.1 Steuerfolgen gemäss «Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstückgewinns» ...	10
5.2 Steuerfolgen gemäss Vorentwurf WAK-NR («Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstückgewinne»)	10
5.3 Würdigung	11
6. Dauerhafte Nutzungsänderung des Ersatzgrundstücks	11
7. Wahlrecht.....	11
8. Schlussgedanken	12

1 Einleitung

Die steuergesetzlichen Ersatzbeschaffungstatbestände haben sich in den vergangenen Jahren kontinuierlich entwickelt. Zuletzt ist im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II die steuerneutrale Ersatzbeschaffung auf Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ausgedehnt worden. Die wesentliche Änderung besteht darin, dass das Ersatzgut nicht mehr eine gleichartige Funktion aufweisen muss wie der aus dem Betrieb ausgeschiedene Gegenstand.² Mit der Aufgabe des Erfordernisses der Funktionsgleichheit geht ein Wechsel einher von Identitätstheorie in Richtung Reinvestitionstheorie.³

Der revidierte Art. 8 Abs. 4 StHG gilt für selbständig Erwerbende und aufgrund des Verweises in Art. 24 Abs. 4 StHG gleichermaßen für juristische Personen. Die modifizierte Bestimmung trat per 1. Januar 2009 in Kraft, wobei den Kantonen zwei Jahre für die Umsetzung verbleibt, weshalb die Erleichterung erst für Ersatzbeschaffungen ab 2011 wirksam werden wird.⁴

In absehbarer Zeit werden sich die Eidg. Räte nun mit der Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaften (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) befassen. Am 21. April 2009 schickte das Eidg. Finanzdepartement zurückgehend auf eine Parlamentarische Initiative vom 18. Juni 2004 mit dem Titel

1 Meinem Studenten Dominik Peter danke ich für seine Literatur-Recherchen zur Ersatzbeschaffung.

2 Erich Ettlin, USTR II – Personengesellschaften profitieren, Verbesserung der steuerlichen Situation und erleichterte Nachfolgeregelungen, ST 2008 762 f.

3 Vgl. dazu Markus Reich, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, 68; ders. in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage Basel/Genf/München 2002, Art. 8 Rz. 73 ff.; Paul Scherer/Priska Rösli, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, ST 2001 260 f.

4 Art. 72h Abs. 1 StHG. Ebenfalls erst per 1. Januar 2011 in Kraft treten werden die analog geänderten Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 DBG bzw. Art. 64 Abs. 1 DBG.

«Ersatzbeschaffung von Wohneigentum, Förderung der beruflichen Mobilität»⁵ einen Vorentwurf mit erläuterndem Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates⁶ vom 9. Februar 2009 in Vernehmlassung.⁷ Die Vernehmlassungsfrist läuft am 15. Juli 2009 ab.

2 Steueraufschub bei bloss teilweiser Reinvestition

2.1 Von der absoluten Methode zur relativen Methode

Der Vorentwurf umschreibt im neuen Abs. 3^{bis} von Art. 12 StHG die wichtigsten Modalitäten der Ersatzbeschaffung von Wohnliegenschaften. Das Kernanliegen des Vorentwurfs besteht dabei darin, für die Ersatzbeschaffung dauernd und ausschliesslich selbst genutzter Wohnliegenschaften die relative Methode⁸ im Steuerharmonisierungsgesetz zu verankern. Danach wird bei bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück der Steueraufschub gewährt im Verhältnis zwischen dem im Ersatzgrundstück reinvestierten Betrag und dem Erlös aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks.⁹

Der bisherige Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG gab keinen Aufschluss darüber, wie zu verfahren ist, wenn der Erlös aus der Veräusserung eines Grundstückes nur teilweise ins neue Grundstück reinvestiert wird. Die Schweizerische Steuerkonferenz hatte ihren Mitgliedern empfohlen, die sog. absolute Methode¹⁰ anzuwenden.¹¹ Danach gilt der Grundstücksgewinn im dem Umfange als realisiert, in dem er nicht ins Ersatzgrundstück reinvestiert wird. Tatsächlich kam das Bundesgericht im Urteil vom 2. März 2004 zum Schluss, dass einzig die absolute Methode harmonisierungskonform sei.¹² Bereits das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hatte als Vorinstanz in diesem Sinne geurteilt.¹³

2.2 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

Für Geschäftsgrundstücke – die im dualistischen System der Einkommens- oder Gewinnbesteuerung unterliegen – kommt an sich nur die absolute Methode infrage, die dem im Unternehmenssteuerrecht geltenden Realisationsprinzip entspricht.

Art. 12 Abs. 1 StHG schreibt allerdings vor, dass Gewinne aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke – unbesehen ihrer geschäftlichen Herkunft – der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen sind – auch in Kantonen mit dualistischem System. Der Harmonisierungsgesetzgeber hat somit für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ein Sonderrecht geschaffen,¹⁴ indem er diese den Grundstücken des Privatvermögens gleichgestellt hat.

Der Vorentwurf der WAK-NR äussert sich nicht zu den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, was eine Unklarheit schafft. Anhand der soeben erläuterten Gesetzessystematik, die in Art. 12 Abs. 1 StHG land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im gleichen Atemzuge aufführt wie Grundstücke des Privatvermögens, würde es sich aufdrängen, die relative Methode auch auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke auszudehnen. Der Wortlaut des Vorentwurfs, der ausdrücklich nur auf Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG verweist,¹⁵ legt aber eher den Umkehrschluss nahe, dass die relative Methode sich nicht auf die Ersatzbeschaffung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke¹⁶ erstreckt.

5 Geschäfts-Nr. 04.450.

6 Nachfolgend WAK-NR.

7 BBl 2009 2785 ff.

8 Auch Verhältnismethode genannt.

9 NeuArt. 12 Abs. 3^{bis} lit. a StHG.

10 Auch Abschöpfungsmethode genannt.

11 Kreisschreiben Nr. 19 des Vorstandes vom 31. August 2001, Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition, Ziff. 5.

12 BGE 130 II 202; zustimmend Martin Jau/Thomas Linder, Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition, Bundesgerichtliche Festlegung der Berechnungsmethode, StR 2004 216 f.

13 StE 2004 ZH B 42.38 Nr. 23.

14 Siehe dazu Ferdinand Zuppinger/Peter Böckli/Peter Locher/Markus Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 140, sowie Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage Basel/Genf/München 2002, Art. 12 Rz. 20.

15 NeuArt. 12 Abs. 3^{bis} StHG.

16 Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG.

3 Nachbesteuerungsrecht bei späterer Veräusserung der Ersatzliegenschaft

3.1 Rechtsunsichere Ausgangslage

Bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen¹⁷ geht mit erfolgter Ersatzbeschaffung die Besteuerungszuständigkeit vom Wegzugskanton auf den Zuzugskanton über. Bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks darf der Zuzugskanton den aufgeschobenen Grundstücksgewinn zusammen mit dem auf dem ersetzten Grundstück erzielten Gewinn besteuern.¹⁸

Hinsichtlich dauernd und ausschliesslich selbst bewohnter Wohnliegenschaften (sowie land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke) gehen die Meinungen über die Steuerhoheit der Kantone hingegen auseinander.¹⁹ Das Bundesgericht äusserte sich bisher nicht zur wichtigen Frage, welcher Kanton den aufgeschobenen Grundstücksgewinn besteuern darf, wenn das Ersatzgrundstück veräussert wird. Die Frage stellt sich unabhängig davon, ob der relativen oder der absoluten Methode der Vorzug gegeben wird.²⁰

Im Kanton Zürich findet bei *innerkantonalen* Ersatzbeschaffungen praxisgemäss eine Nachbesteuerung statt, wenn das Ersatzgrundstück innerhalb von fünf Jahren veräussert oder definitiv zweckentfremdet wird.²¹ Für *ausserkantonale* Ersatzbeschaffungen existiert sogar ein gesetzliches Nachbesteuerungsrecht während 20 Jahren (!),²² was kaum harmonisierungskonform sein dürfte. Häufiger sind kantonale Regelungen, die eine Nachbesteuerung während fünf oder zehn Jahren vorsehen.

3.2 Nachbesteuerungsrecht bei Veräusserung der Ersatzliegenschaft innerhalb von fünf Jahren

Der Vorentwurf der WAK-NR stellt einen guteidgenössischen Kompromiss zur Diskussion, indem er das Nachsteuerungsverfahren nach Art. 53 StHG vorbehält, sofern die Ersatzliegenschaften innerhalb von fünf Jahren veräussert oder dauerhaft umgenutzt wird.²³ Der nachträglichen Erfassung soll mittels interkantonalen Meldewesens zum Durchbruch verholfen werden: Der Zuzugskanton ist gehalten, dem Wegzugskanton jede Veräusserung oder dauerhafte Nutzungsänderung der Ersatzliegenschaft, die innerhalb von fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung eintritt, mitzuteilen.²⁴ Bisher existiert nur eine Meldepflicht des Kantons, der die Ersatzbeschaffung gewährt: Er hat seinen Entscheid der Veranlagungsbehörde des Kantons mitzuteilen, wo sich das Ersatzgrundstück befindet.²⁵ Nach Ablauf von fünf Jahren soll das Besteuerungsrecht auf den Zuzugskanton übergehen. Meines Erachtens würde es dem Wesen der Ersatzbeschaffung besser entsprechen, wenn das Besteuerungsrecht bereits mit erfolgter Ersatzbeschaffung auf den Zuzugskanton überginge – vorbehältlich allfälliger Konstellationen der Steuerumgehung.

4 «Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstückgewinne»

Dem neuen Art. 12 Abs. 3^{bis} lit. b Satz 1 StHG kann entnommen werden, dass auch nach Ablauf von fünf Jahren bei Veräusserung der Ersatzliegenschaft zwei separate Grundstückgewinnsteuern ermittelt und veranlagt werden sollen.²⁶ Der Unterschied liegt im Wesentlichen darin, dass der auf der Ersatzliegenschaft aufgeschobene Gewinn diesfalls vom Zuzugskanton nach Massgabe seiner gesetzlichen Regelung besteuert werden darf.

Meines Erachtens wäre es stattdessen sachgerechter, dass mit dem Steueraufschub die stillen Reserven derart auf das Ersatzgrundstück übergängen, dass der Zuzugskanton bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks den Gewinn so festlegt, als hätte keine Ersatzbeschaffung stattgefunden (Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstückgewinns):

17 Art. 8 Abs. 4 StHG bzw. Art. 30 Abs. 1 DBG und Art. 64 Abs. 1 DBG.

18 Scherer/Rösli (Fn. 3), 261.

19 Zugunsten des Übergangs des Besteuerungsrechts auf den Zuzugskanton z.B. Scherer/Rösli (Fn. 3), S. 263; eher für ein Nachbesteuerungsrecht des Wegzugskantons Zwahlen (Fn. 14), Art. 12 Rz. 76.

20 Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 11.

21 Rz. 20 und 25 des Rundschreibens der Finanzdirektion des Kantons Zürich an die Gemeinden über den Aufschieb der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG-ZH).

22 § 226a Abs. 2 StG-ZH; vgl. dazu Rundschreiben (Fn. 21), Rz. 27.

23 NeuArt. 12 Abs. 3^{bis} lit. b Satz 3 StHG.

24 NeuArt 49a Abs. 2 StHG.

25 Art. 5 Abs. 2 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (SR 642.141).

26 Siehe auch Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 11 ff.

Für die Berechnung des Grundstückgewinns²⁷ ist danach auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen.²⁸ Diese Gesamtbetrachtung hat nota bene etwa den Vorteil, dass ein allfälliger Verlust aus der Veräusserung des einen Grundstücks mit dem Gewinn aus der Veräusserung des andern Grundstücks verrechnet werden kann.²⁹

5 Steuerfolgen bei Weiterveräusserung der Ersatzliegenschaft

Sachverhalt:

- Ursprüngliche Liegenschaft:
erworben am 1.7.1989 (Grundbucheintrag) zum Preis von CHF 100 000
veräussert am 1.5.2008 (Grundbucheintrag) zum Preis von CHF 500 000
- Ersatzliegenschaft:
erworben am 1.5.2008 zum Preis von CHF 500 000
veräussert am 1.4.2009 zum Preis von CHF 600 000
- Am 1.4.2009 Umzug in eine Mietwohnung.

Anhand dieses Beispiels sollen die unterschiedlichen Steuerfolgen der beiden Methoden aufgezeigt werden, wobei den heute gültigen Steuersätzen im Kanton Zürich (linke Kolonne) der mildere Tarif gegenübergestellt wird, den eine kürzlich vom HEV Kanton Zürich lancierte kantonale Volksinitiative³⁰ fordert (rechte Kolonne).

5.1 Steuerfolgen gemäss «Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstückgewinns»

Geltende Sätze

2008: Aufschub der Grundstückgewinnsteuer
infolge Ersatzbeschaffung

2009: *Grundstückgewinnsteuer*
von **CHF 100 382**³¹

Kantonale Volksinitiative des HEV Kanton Zürich

2009: *Grundstückgewinnsteuer*
von **CHF 20 834**³²

5.2 Steuerfolgen gemäss Vorentwurf WAK-NR («Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstückgewinne»)

Geltende Sätze

2008: Aufschub der Grundstückgewinnsteuer
infolge Ersatzbeschaffung

2009: Die aufgeschobene Grundstück-
gewinnsteuer von CHF 79 182³³ wird
nachträglich erhoben.

Aus der zweiten Grundstücks-
veräusserung resultiert eine Grundstück-
gewinnsteuer von CHF 44 100.³⁵
= *Total Grundstückgewinnsteuern:*
CHF 123 282³⁷

Kantonale Volksinitiative des HEV Kanton Zürich

2009: Die aufgeschobene Grundstück-
gewinnsteuer von CHF 16 434³⁴ wird
nachträglich erhoben.

Aus der zweiten Grundstücks-
veräusserung resultiert eine Grundstück-
gewinnsteuer von CHF 36 750.³⁶
= *Total Grundstückgewinnsteuern:*
CHF 53 184³⁸

27 Erwerbspreis, anrechenbare wertvermehrnde Aufwendungen, Steuersatz, massgebende Besitzesdauer.

28 § 219 Abs. 4 StG-ZH.

29 Vgl. dazu Rundschreiben (Fn. 21), Rz. 23.

30 Kantonale Volksinitiative des HEV Kanton Zürich «Grundstückgewinnsteuer – JA, aber fair!».

31 Aus dem Grundstückgewinn von CHF 600 000 ./. CHF 100 000 = CHF 500 000 resultiert eine Steuer von CHF 189 400, die gemäss § 225 Abs. 3 StG-ZH um 47% reduziert wird dank anrechenbarer Besitzesdauer von vollen 19 Jahren (1.7.1989–1.4.2009).

32 Wie Fussnote 31, aber Reduktion der Steuer von CHF 189 400 um 89%.

33 Grundstückgewinn: CHF 400 000; Steuer von CHF 149 400, reduziert gemäss § 225 Abs. 3 StG-ZH um 47% dank anrechenbarer Besitzesdauer von vollen 19 Jahren. Laut Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 12 (und S. 13) wird für die Berechnung der Besitzesdauer des ersetzten Grundstücks die Besitzesdauer der alten Liegenschaft und des Ersatzgrundstücks angerechnet.

34 Wie Fussnote 33, aber Reduktion der Steuer von CHF 149 400 um 89%.

35 Grundstückgewinn: CHF 100 000; Steuer CHF 29 400, gemäss § 225 Abs. 1 StG-ZH erhöht um 50% infolge Besitzesdauer von weniger als einem Jahr. Laut Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 12 (und S. 13) wird auf dem Ersatzgrundstück nur dessen Besitzesdauer angerechnet. Dieser Methodendualismus (vgl. Fn. 33) kann nicht überzeugen.

36 Wie Fussnote 35, aber Steuer von CHF 29 400 erhöht um 25%.

37 Das sind 22.8% mehr als gemäss Ziff. 5.1.

38 Das sind 255.3% mehr als gemäss Ziff. 5.1.

5.3 Würdigung

Dieses Beispiel zeigt auf, dass aufgrund der separaten Besteuerung der Grundstücksgewinne auf der ersetzten Liegenschaft und der Ersatzliegenschaft gemäss Ziff. 5.2 unter Umständen eine steuerliche Mehrbelastung eintritt.³⁹ Dem könnte Abhilfe geschaffen werden, indem auch auf der Ersatzliegenschaft die addierte Besitzesdauer der ersetzten Liegenschaft *und* der Ersatzliegenschaft angerechnet würde.⁴⁰ Allerdings wäre es diesfalls eigentlich konsequent, beim Grundstücksgewinn ebenfalls eine Gesamtbetrachtung anzustellen und der in Ziff. 5.1 dargestellten Methode der einheitlichen Besteuerung des Grundstücksgewinns zu folgen. Dadurch würde eine Gleichbehandlung erreicht von Personen, die am gleichen Ort wohnhaft bleiben, mit Personen, die in derselben Zeitspanne eine (oder mehrere) Ersatzbeschaffungen tätigen.

Eigentlich ist es vernünftig, die relative Methode an das «Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstücksgewinne» zu koppeln. Die relative Methode stiesse in Kombination mit dem «Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstücksgewinns» an seine Grenzen, insbesondere im Falle von fortgesetzten Ersatzbeschaffungen (Kaskadenersatzbeschaffungen).⁴¹

Weil das «Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstücksgewinns» gegenüber dem «Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstücksgewinne» den Vorzug verdient, sollte nochmals nachgedacht werden über den Entscheid zugunsten der absoluten oder der relativen Methode bei bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses.

6 Dauerhafte Nutzungsänderung des Ersatzgrundstücks

Ähnlicher Sachverhalt wie vorhin:

- Ursprüngliche Liegenschaft:
erworben am 1.7.1989 (Grundbucheintrag) zum Preis von CHF 100 000
veräussert am 1.5.2008 (Grundbucheintrag) zum Preis von CHF 500 000
- Ersatzliegenschaft:
erworben am 1.5.2008 zum Preis von CHF 500 000
ab 1.4.2009 Vermietung der Liegenschaft
- Am 1.4.2009 Umzug in eine Mietwohnung.

Nach der Neuregelung im Vorentwurf der WAK-NR⁴² würde der im Jahre 2008 gewährte Steueraufschub per 1.4.2009 infolge dauerhafter Nutzungsänderung der Ersatzliegenschaft hinfällig; die Grundstücksgewinnsteuer von CHF 79 182⁴³ könnte vom Wegzugskanton im Nachsteuerverfahren veranlagt werden.⁴⁴

Die Nachbesteuerung bei blosser Nutzungsänderung des Ersatzgrundstücks ist verfehlt. Wieso die Zweckentfremdung der Ersatzliegenschaft⁴⁵ zur Nachbesteuerung des Grundstücksgewinns auf der ersetzten Liegenschaften führen soll, ist nicht ersichtlich.⁴⁶ Im obigen Beispiel würde die veräussernde Person fiskalisch dafür abgestraft, dass sie kurz vor dem Auszug aus dem Eigenheim (vorliegend im Jahr 2008) nochmals umgezogen ist. Mit dem Umzug begäbe sie sich für die kommenden fünf Jahre unter das Damoklesschwert der Nachbesteuerung infolge Zweckentfremdung. Mit einer solchen Regelung wird die Mobilität nicht gefördert, sondern sogar gehemmt.

39 Es gibt auch die gegenteilige Situation, in denen die separate Besteuerung zu einer tieferen Steuerschuld führt als die einheitliche Besteuerung der addierten Grundstücksgewinne aus der ersetzten Liegenschaft und der Ersatzliegenschaft.

40 Anstatt des im Bericht WAK-NR (Fn. 7) vorgeschlagenen Methodendualismus' (siehe Fn. 33 und Fn. 35).

41 Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 14. Die dort geäusserten Bedenken, die relative Methode sei zu kompliziert, wären bei Anwendung des «Prinzips der einheitlichen Besteuerung des Grundstücksgewinns» berechtigt. Werden die Grundstücksgewinne hingegen separat besteuert, ist die relative Methode in der Praxis gut umsetzbar.

42 NeuArt. 12 Abs. 3^{bis} lit. b Satz 2 StHG.

43 Siehe oben bei Fn. 33.

44 NeuArt. 49a StHG.

45 Der häufigste Anwendungsfall ist die Vermietung an Dritte.

46 Der allgemeine Vorbehalt der Steuerumgehung ist ausreichend.

7 Wahlrecht

Der Vorentwurf verdeutlicht in Art. 12 Abs. 3 lit. e Satz 2 StHG, dass der steuerpflichtige Grundstückveräusserer auf den Steueraufschub verzichten kann.⁴⁷ Faktisch besteht bereits heute ein Wahlrecht, weil die Ersatzbeschaffung regelmässig nur auf Antrag gewährt wird und vom Grundstücksveräusserer auf dem Steuererklärungsformular geltend gemacht werden muss.

Vorzuziehen wäre, das Wahlrecht in einem eigenen Absatz so zu verankern, dass es sich auf alle Ersatzbeschaffungstatbestände von Art. 12 Abs. 3 StHG bezöge. Sonst könnte e contrario geschlossen werden, dass bei den anderen Ersatzbeschaffungstatbeständen der Steueraufschub *zwingend verlangt* werden muss.

Angemerkt sei, dass es beim im Vorentwurf vorgeschlagenen «Prinzip der separaten Besteuerung der Grundstückgewinne»⁴⁸ in Verbindung mit der Nachbesteuerung innerhalb von fünf Jahren durch den Wegzugskanton kaum je vorteilhaft sein dürfte, freiwillig auf den Steueraufschub zu verzichten und die Grundstückgewinnsteuer umgehend zu berappen.

Beim «Prinzip der einheitlichen Besteuerung des Grundstückgewinns»⁴⁹ wäre eher denkbar, dass eine sofortige Ablieferung der Grundstückgewinnsteuer im Wegzugskanton vorteilhaft sein könnte. Dies trifft vor allem dann zu, wenn der Grundstückgewinnsteuertarif im Zuzugskanton markant schärfer ist und mit einer baldigen Veräusserung des Ersatzgrundstücks gerechnet wird.

8 Schlussgedanken

Die WAK-NR diskutierte bisher «weniger um Details des Vorentwurfs als um den Kern des Anliegens der parlamentarischen Initiative, die Anwendung der relativen Methode».⁵⁰ Es bleibt somit noch Zeit und Raum, sich den technischen Details zu widmen, die zum Teil einen inneren Zusammenhang haben.

Möglicherweise wäre es klüger, bei der absoluten Methode zu bleiben, die auch im Unternehmenssteuerrecht gilt. Die Anwendung der absoluten Methode würde es im Gegenzug ermöglichen, auf ein Nachbesteuerungsrecht des Wegzugskantons zu verzichten (unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung); vor allem aber könnte der Grundstückgewinn bei der Veräusserung des Ersatzgrundstücks nach dem «Prinzip der einheitlichen Besteuerung» ermittelt werden. Auf alle Fälle abzusehen ist von der Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei blosser Zweckentfremdung des Ersatzgrundstücks. Auch hier würde der allgemeine Vorbehalt der Steuerumgehung ausreichen, um bloss vorgeschobenen Ersatzbeschaffungen einen Riegel zu schieben.

Statt den Fokus auf die relative Methode zu legen, bestünde die Gelegenheit für ein Brainstorming, wie das Ziel der Förderung der privaten Vorsorge konsequenter verfolgt werden könnte: Was wäre zum Beispiel von einer Regelung zu halten, wonach die – nach der absoluten Methode berechnete – Grundstückgewinnsteuer (oder ein bestimmter Teil davon, z.B. die Hälfte) bei der Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum durch Personen im gesetzlichen AHV-Rententalter auf Lebzeiten aufgeschoben und erst von den Erben erhoben würde?

Sinnvoll wäre ferner eine massvolle Senkung der Grundstückgewinnsteuersätze ganz allgemein, insbesondere der teilweise horrenden Spitzensteuersätze (im Kanton Zürich 60% bei Veräusserung eines Grundstückes innerhalb eines Jahres⁵¹).⁵²

47 Vgl. dazu Bericht WAK-NR (Fn. 7), S. 23.

48 Vorne Ziff. 5.2.

49 Vorne Ziff. 5.1.

50 Bericht WAK-NR (Fn. 7), 6.

51 § 225 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 StG-ZH.

52 Vgl. die kantonale Volksinitiative des HEV Kanton Zürich «Grundstückgewinnsteuer – JA, aber fair!».