

04.450

**Parlamentarische Initiative
Ersatzbeschaffung von Wohneigentum.
Förderung der beruflichen Mobilität**

Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates

vom 19. Januar 2010

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit diesem Bericht unterbreiten wir Ihnen den Entwurf der Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Gleichzeitig erhält der Bundesrat Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die Kommission beantragt, dem beiliegenden Entwurf zuzustimmen.

19. Januar 2010

Im Namen der Kommission

Der Präsident: Hansruedi Wandfluh

Übersicht

Der parlamentarischen Initiative (04.450) «Ersatzbeschaffung von Wohneigentum, Förderung der beruflichen Mobilität» wurde nach mehrmaliger parlamentarischer Behandlung Folge gegeben. Sie verlangt den Wechsel von der Besteuerung des Grundstückgewinns nach der absoluten Methode zur relativen Methode. Bei der relativen Methode wird die Besteuerung des Gewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben. Dies führt dazu, dass auch ein Teil des frei verfügbaren Grundstückgewinns, welcher nicht reinvestiert wird, dem Steueraufschub unterliegt. Bei der absoluten Methode wird nur der reinvestierte Teil des Gewinns aufgeschoben, während der frei verfügbare Gewinn besteuert wird.

Vor dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004 wandte die Mehrheit der Kantone die absolute Methode an, einige verwendeten die relative Methode. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden schreibt die Berechnungsmethode nicht vor. Das Bundesgericht hielt in seinem Entscheid vom 2. März 2004 fest, dass die absolute Methode für die Berechnung des Steueraufschubs bei der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum die angemessene Methode sei.

Die vorliegende Vorlage beinhaltet die notwendigen gesetzlichen Änderungen für den Wechsel zur relativen Methode. Sie lässt den steuerpflichtigen Personen aber die Möglichkeit, ganz auf den Steueraufschub zu verzichten. Sie regelt gleichzeitig die Besteuerungskompetenz der Kantone bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen und die gegenseitige Meldepflicht der Kantone.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2586
1 Entstehungsgeschichte	2589
2 Grundzüge der Vorlage	2590
2.1 Rechtliche Ausgangslage	2590
2.1.1 Die Bestimmungen im Steuerharmonisierungsgesetz	2590
2.1.2 Praxis der Kantone und Bundesgerichtsentscheid	2590
2.2 Vorschläge der Kommission	2591
2.2.1 Argumente der Mehrheit	2591
2.2.2 Argumente der Minderheit	2592
2.3 Übersicht der Vorlage	2592
2.3.1 Berechnung des Rohgewinns	2592
2.3.2 Voraussetzungen für einen Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum	2593
2.3.3 Umfang des Steueraufschubs	2594
2.3.3.1 Relative Methode	2594
2.3.3.2 Absolute Methode	2595
2.3.4 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (innerkantonal)	2595
2.3.5 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (interkantonal)	2596
2.3.5.1 Bei Veräußerung innert fünf Jahren	2597
2.3.5.2 Bei Veräußerung nach Ablauf von fünf Jahren	2598
2.3.6 Übergangsbestimmungen	2598
2.3.7 Vor- und Nachteile der relativen und der absoluten Methode	2599
2.3.8 Berechnungsbeispiele	2600
2.3.8.1 Reinvestition des gesamten Gewinnes	2600
2.3.8.1.1 Relative Methode	2600
2.3.8.1.2 Absolute Methode	2601
2.3.8.2 Reinvestition eines Teils des Grundstückgewinns	2601
2.3.8.2.1 Relative Methode	2601
2.3.8.2.2 Absolute Methode	2602
2.3.8.3 Reinvestition im Umfang der Anlagekosten	2603
2.3.8.3.1 Relative Methode	2603
2.3.8.3.2 Absolute Methode	2604
2.3.8.4 Reinvestition nur eines Teils der Anlagekosten	2605
2.3.8.4.1 Relative Methode	2605
2.3.8.4.2 Absolute Methode	2606
2.3.9 Tabellarische Zusammenfassung	2607
2.4 Fazit	2607
2.5 Vernehmlassungsergebnisse	2608
3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen des StHG	2609

4 Auswirkungen	2612
4.1 Finanzielle Auswirkungen	2612
4.2 Vollzugstauglichkeit	2613
5 Verhältnis zum europäischen Recht	2613
6 Verfassungsmässigkeit	2613
Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft) (Entwurf)	2615

Bericht

1 Entstehungsgeschichte

Am 18. Juni 2004 reichte Nationalrat Hegetschweiler die parlamentarische Initiative ein, welche eine Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) bei der Ersatzbeschaffung von Wohneigentum verlangt. Insbesondere soll bei der Ersatzbeschaffung für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer die relative Methode zur Anwendung kommen. Bei dieser Methode soll für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei einer teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös der alten Liegenschaft und dem Erwerbspreis für das Ersatzobjekt abgestellt werden. Im heutigen Recht gelten Steuererleichterungen bei einer Ersatzbeschaffung nur für Erwerber einer Ersatzliegenschaft, die teurer ist als die Anlagekosten des bisherigen Wohneigentums.

Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) hat anlässlich ihrer Sitzung vom 10. Mai 2005 mit 14 zu 8 Stimmen beschlossen, der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) stimmte dieser Entscheidung am 15. August 2005 mit 5 zu 4 Stimmen nicht zu. Die Initiative ging deshalb zurück an die WAK-N, welche an ihrer Sitzung vom 10. Januar 2006 entscheiden musste, was sie ihrem Rat beantragen wolle (ParlG Art. 109 Abs. 3). Die WAK-N beschloss mit 14 zu 8 Stimmen, an ihrer Position festzuhalten und dem Nationalrat zu beantragen, der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Der Nationalrat folgte diesem Antrag am 9. Mai 2006 mit 98 zu 64 Stimmen. Auch die WAK-S entschied in der Folge, an ihrer Position festzuhalten und beantragte ihrem Rat am 6. Juli 2006 mit 6 zu 3 Stimmen, der Initiative keine Folge zu geben. Am 8. März 2007 folgte der Ständerat diesem Antrag mit 16 zu 15 Stimmen. Die parlamentarische Initiative ging deshalb erneut zurück an die WAK-N, welche am 22. Mai 2007 mit 15 zu 8 Stimmen beschloss, an der bisherigen Position festzuhalten und der parlamentarischen Initiative Folge zu geben. Auch der Nationalrat hielt an seiner Ansicht fest und entschied am 25. September 2007 mit 92 zu 58 Stimmen, der Initiative Folge zu geben. Am 18. Oktober 2007 änderte die WAK-S ihre bisherige Meinung und beantragte ihrem Rat mit 6 zu 5 Stimmen bei 1 Enthaltung, der Initiative Folge zu geben. Am 4. Dezember 2007 folgte der Ständerat diesem Antrag mit 24 zu 12 Stimmen. Somit wurde die WAK-N mit der Ausarbeitung einer Vorlage beauftragt (ParlG Art. 111 Abs. 1).

An der Sitzung vom 9. Februar 2009 nahm die WAK-N mit 14 zu 5 Stimmen den Vorentwurf an und beschloss, bei den interessierten Kreisen ein Vernehmlassungsverfahren durchzuführen.

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 7. April 2009 bis am 15. Juli 2009. Die Resultate der Vernehmlassung zeigen, dass sich eine überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer für die Beibehaltung der absoluten Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft ausspricht (siehe Ziff. 2.5). Trotzdem hat die Kommission nach ausführlicher Diskussion mit 14 zu 8 Stimmen bei 2 Enthaltungen beschlossen, dem Rat den ursprünglichen Vernehmlassungsentwurf mit dem Wechsel zur relativen Methode zu unterbreiten.

2 Grundzüge der Vorlage

2.1 Rechtliche Ausgangslage

2.1.1 Die Bestimmungen im Steuerharmonisierungsgesetz

Gemäss Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

2.1.2 Praxis der Kantone und Bundesgerichtsentscheid

Vor dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes im Jahre 2001 sahen nicht sämtliche Kantone einen Steueraufschub für Ersatzbeschaffungen von selbstgenutztem Wohneigentum vor. Erst mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes waren die Kantone gesetzlich gestützt auf Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG verpflichtet einen Steueraufschubstatbestand für Erstbeschaffungen von selbstbewohntem Wohneigentum vorzusehen. Der Bundesgesetzgeber hat dabei im Sinne einer gesamtschweizerischen Lösung eine «verbindliche Bundeslösung» angestrebt. Eine einheitliche Lösung drängte sich ebenfalls deshalb auf, da eine Ersatzbeschaffung auch über die Kantonsgrenze hinaus möglich ist.

Bei der Festsetzung der Höhe des Steueraufschubs wendeten die Kantone jedoch unterschiedliche Methoden an. Gemäss ihren gesetzlichen Regelungen stellten insbesondere die Kantone Neuenburg, Nidwalden, Appenzell A. Rh., Basel-Stadt und Baselland auf die relative Methode ab. Bei der *relativen Methode* wird die Besteuerung des Grundstückgewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben. Die übrigen Kantone wendeten die *absolute Methode* an. Bei der absoluten Methode wird nur die Besteuerung des reinvestierten Teils des Gewinns aufgeschoben. Zu berücksichtigen ist, dass es den Ersatzbeschaffungstatbestand nicht nur beim selbstbewohnten Wohneigentum, sondern auch in der Landwirtschaft und beim betriebsnotwendigen Anlagevermögen im Unternehmenssteuerrecht gibt, bei welchen nur die absolute Methode herangezogen wird.

Mit Urteil des Bundesgerichts vom 2. März 2004 wurden die Kantone verpflichtet, die absolute Methode anzuwenden. Im Zentrum der Überlegungen des Bundesgerichts stand die Frage, ob Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG die relative Methode oder die absolute Methode für die Aufschiebung des Grundstückgewinns vorschreibe. Das Bundesgericht hielt klar fest, dass der Wortlaut dieser Bestimmung noch keinen Schluss auf die Anwendung einer bestimmten Methode zur Ermittlung der aufzuschiebenden Steuer bei bloss teilweiser Reinvestition des Erlöses in eine Ersatzliegenschaft erlaubt. Der Wortlaut ist so offen, dass sich beide erwähnten Betrachtungsweisen auf ihn abstützen lassen. Der Regelung des Artikels 12 StHG lag zunächst der Gedanke zugrunde, dass alle Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks besteuert werden sollen. Als Gewinn wird die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten verstanden. Dabei setzen sich die Anlagekosten aus dem Erwerbspreis zuzüglich den Aufwendungen zusammen. Entgegen der Absicht des Bundesrats, der sich grundsätzlich gegen jeden Aufschub aussprach

(BBl 1983 III 102 f. und AB 1989 N 51), hat die Bundesversammlung den Aufschubstatbestand von Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG in das Gesetz aufgenommen. Dem Steuerpflichtigen soll dank dem Steueraufschub der gesamte Verkaufserlös für die Finanzierung eines Ersatzobjekts zur Verfügung stehen. Ungeachtet der Gründe für einen Wohnortwechsel wollte der Gesetzgeber damit die Mobilität der Steuerpflichtigen fördern oder zumindest in keiner Weise hemmen (AB 1989 N 50 f.; AB 1990 N 442).

Der Grundsatz, dass Grundstücksgewinne zu versteuern sind, wird damit insofern durchbrochen, als der Steuerpflichtige im Interesse der Mobilität nicht durch Steuern daran gehindert werden soll, den vollen Veräusserungserlös für eine Ersatzliegenschaft einzusetzen. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstücksgewinns dem Erwerb des Ersatzobjekts und damit der Mobilität nicht entgegen. Die Besteuerung des Veräusserungsgewinns ohne Steueraufschub verringert die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel in diesem Fall nicht. Zusätzlich zum Ersatzobjekt steht dem Steuerpflichtigen noch der volle Veräusserungsgewinn zur Verfügung; er ist nicht im Ersatzobjekt gebunden. Das Bundesgericht hielt fest, dass somit in einem solchen Fall der Grund für den Steueraufschub entfalle. Die vom Gesetz vorgesehene Besteuerung des Grundstücksgewinns sei nach dem Sinn und Zweck von Artikel 12 StHG sofort vorzunehmen, was auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche. Das Bundesgericht befand sodann, gestützt auf die vorgenannten Erwägungen, dass sich nur die absolute Methode als harmonisierungskonform erweise, während die relativen Berechnungsweisen zu einer ungegerechtfertigten, durch Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG nicht gedeckten, Privilegierung führen.

Seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004 sind die Kantone verpflichtet die absolute Methode anzuwenden. Dies führte den Initianten zur Einreichung seiner Parlamentarischen Initiative, welche die Einführung der relativen Methode für sämtliche Kantone verlangt. An der Sitzung vom 21. Januar 2008 beauftragte die WAK-N die Eidgenössische Steuerverwaltung mit der Ausarbeitung eines Gesetzesentwurfs und eines Berichts zu Handen der WAK-N. Dieser sollte die Voraussetzungen schaffen, damit beim Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum die relative Methode angewendet werden kann.

2.2 Vorschläge der Kommission

Die Kommission ist mit 18 zu 8 Stimmen auf den Entwurf eingetreten. In der Gesamtstimmung wurde die Vorlage mit 14 zu 8 Stimmen bei 2 Enthaltungen angenommen.

2.2.1 Argumente der Mehrheit

Die Mehrheit beantragt, auf den Gesetzesvorentwurf einzutreten. Sie unterstützt die Forderung des Initianten nach einer Harmonisierung der direkten Steuern von Kantonen und Gemeinden (StHG) bei Ersatzbeschaffungen von Wohneigentum. In den Augen der Mehrheit käme die von der parlamentarischen Initiative vorgeschlagene Neuregelung der Mobilität der Arbeitnehmenden vor allem deshalb entgegen, weil

die Eigentümer und Eigentümerinnen aufgrund unterschiedlicher Wohnungsmärkte oder unterschiedlicher Familienverhältnisse auch eine Ersatzliegenschaft erwerben können, die günstiger ist als das bisherige Wohneigentum. Auch ältere Personen wären eher bereit, ihre grösseren Liegenschaften zugunsten von jungen Familien aufzugeben, wenn sie dabei ebenfalls von einem Steueraufschub profitieren könnten. Dem Einwand der Kommissionsminderheit, dass die Steuern im Zeitpunkt der Gewinnerzielung zu zahlen seien, hält die Mehrheit entgegen, dass die Zahlung lediglich verschoben werde (was der öffentlichen Hand mittelfristig keine Steuereinnahmen beschert), weshalb das Mobilitätsanliegen Vorrang gegenüber dem Zeitpunkt der Steuerzahlung habe.

2.2.2 Argumente der Minderheit

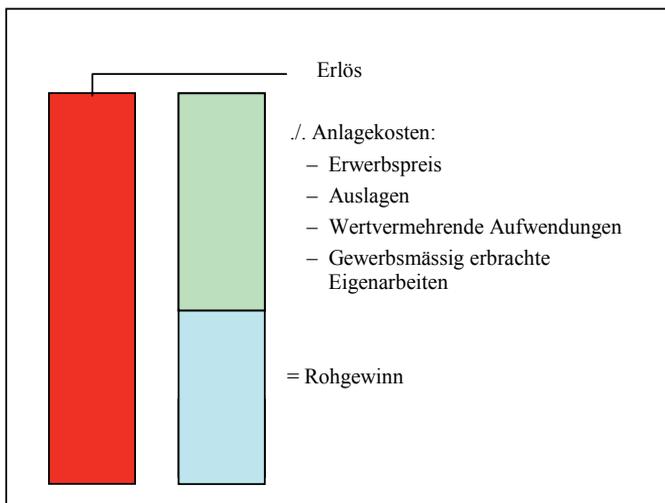
Minderheit (Kiener Nellen, Fässler, Fehr Hans-Jürg, Hämmerle, Schelbert, Thorens Goumaz, Wyss Ursula, Zisyadis)

Die Minderheit beantragt, nicht auf den Gesetzesentwurf einzutreten. Sie ist der Ansicht, dass die vorgeschlagene Lösung das Steuersystem komplizierter macht und einen erheblichen Verwaltungsaufwand erfordern würde. Überdies argumentiert sie, dass, wenn die Erwerbskosten für das Ersatzobjekt die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht übersteigen, die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel durch die Besteuerung des Gewinns nicht verringert werden. Der Gewinn ist in diesem Fall frei verfügbar und der Grund für einen Steueraufschub entfällt. Die absolute Methode steht somit der Förderung der Mobilität nicht entgegen. In der Meinung der Minderheit steht die relative Methode ausserdem nicht im Einklang mit dem Realisationsprinzip und kann im Einzelfall zu stossenden Ergebnissen führen, nämlich dann, wenn auch das Ersatzgrundstück unter den Gestehungskosten veräussert wird und dennoch ein Grundstücksgewinn aufgrund des gewährten Steueraufschubs zu versteuern ist.

2.3 Übersicht der Vorlage

2.3.1 Berechnung des Rohgewinns

Um den Umfang des Steueraufschubs aufzuzeigen, muss zuerst der Rohgewinn berechnet werden.



Ist bei der Veräusserung der Liegenschaft kein Steueraufschubstatbestand gegeben, so wird in Abhängigkeit der kantonalen Steuergesetze von diesem Rohgewinn noch ein Besitzesdauerabzug¹ vorgenommen. Dies ergibt sodann den steuerbaren Grundstücksgewinn.

2.3.2 Voraussetzungen für einen Steueraufschub im Rahmen der Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum

Für einen Steueraufschub bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Die Eigentümerin oder der Eigentümer muss sowohl bei der Veräusserung wie auch bei der Ersatzbeschaffung identisch sein (sogenannte Subjektidentität);
- Erforderlich ist eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung (Selbstbewohnen) des Veräusserungsobjekts wie auch des Ersatzobjekts durch die steuerpflichtige Person;
- Der Erlös hat in das Ersatzgrundstück (Reinvestition) zu fließen;
- Die Ersatzbeschaffung hat innert angemessener Frist sowie innerhalb der Schweiz zu erfolgen.

¹ Diese Vorgehensweise wird zum Beispiel vom Kanton Bern angewandt. Der Kanton Zürich hingegen berechnet vom Rohgewinn den Steuerbetrag. Von diesem Steuerbetrag wird sodann ein Besitzesdauerabzug vorgenommen und dies ergibt sodann den definitiven Steuerbetrag.

Das Kriterium der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung erfordert ein Wohnen im zu veräussernden Eigenheim sowie im späteren Ersatzobjekt, womit ein zivilrechtlicher oder steuerrechtlicher Wohnsitz vorausgesetzt wird.

Wird lediglich ein Teil des Veräusserungsobjektes oder des Ersatzgrundstücks selbst bewohnt, beschränkt sich der Steueraufschub ausschliesslich auf den selbstbewohnten Teil.

2.3.3 Umfang des Steueraufschubs

Ein vollumfänglicher Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung wird nur dann gewährt, wenn der Veräusserungserlös vollständig in ein Ersatzobjekt reinvestiert wird. Für den Fall einer nur teilweisen Reinvestition des Erlöses bestanden vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. März 2004 in den Kantonen grundsätzlich zwei unterschiedliche Konzepte, nämlich einerseits die relative Methode und andererseits die absolute Methode.

2.3.3.1 Relative Methode

Bei der Anwendung der relativen Methode wird für den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer bei einer teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses auf das Verhältnis zwischen dem Erwerbspreis des Ersatzobjektes (Reinvestition in die neue Liegenschaft) zum Veräusserungserlös der alten (Erst-)Liegenschaft.

Das nachfolgende Beispiel illustriert die Funktionsweise der relativen Methode:

Beispiel zur relativen Methode:

Eine Liegenschaft wird zum Preis von 1 000 000 Franken veräussert. Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:

Erlös (Veräusserungsobjekt)	Fr.	1 000 000
Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	./. Fr.	400 000
		<hr/>
Wertzuwachsgegninn (Rohgegninn)	= Fr.	600 000
Reinvestition in Ersatzliegenschaft	Fr.	800 000
Der <i>Steueraufschub</i> wird vorliegend auf 80 % (Reinvestition/Erlös \times 100 = 80 %) des Rohgegninns geänhrt		
Berechnung des Steueraufschubs auf 80 % des Rohgegninns (80 % des Rohgegninns von 600 000 Fr.):	Fr.	480 000
Steuerbarer Grundstückgegninn (restliche 20 % des Rohgegninns)	Fr.	120 000

Somit werden von den 200 000 Franken, welche nach der Reinvestition frei verfügbar bleiben, nur 120 000 Franken sofort besteuert.

2.3.3.2 Absolute Methode

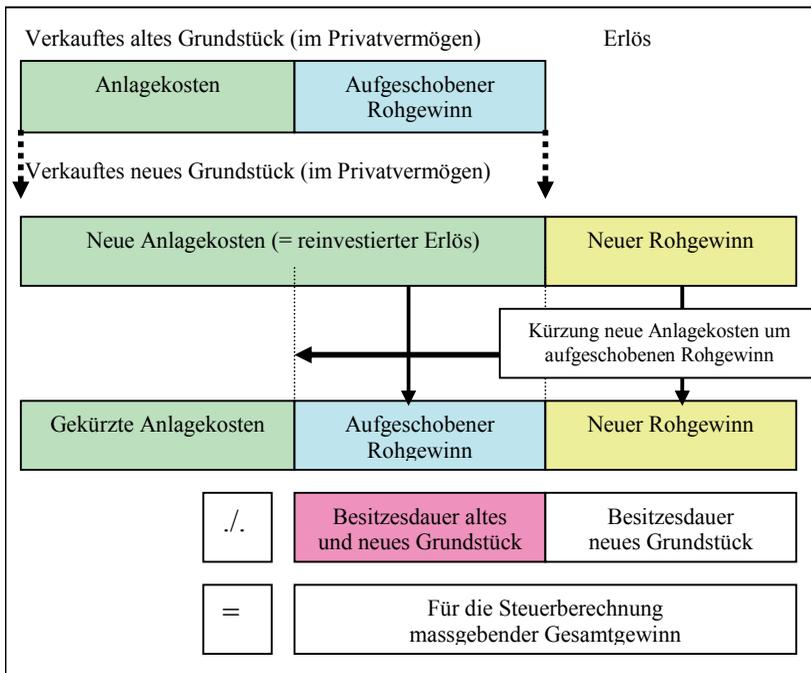
Bei der Anwendung der absoluten Methode wird der nicht reinvestierte Teil des Rohgewinns als Grundstücksgewinn besteuert, während der Steueraufschub ausschliesslich auf dem effektiv reinvestierten Anteil des Rohgewinns gewährt wird. Ist der reinvestierte Betrag geringer als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, bleibt bei der absoluten Methode kein Raum für einen Steueraufschub.

Beispiel zur absoluten Methode:	
Eine Liegenschaft wird zum Preis von 1 000 000 Franken veräussert. Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:	
Erlös (Veräusserungsobjekt)	Fr. 1 000 000
Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	./. Fr. 400 000
Rohgewinn	= Fr. 600 000
Reinvestition in Ersatzliegenschaft	Fr. 800 000
<i>Steueraufschub</i> des Rohgewinns nur in der Differenz der Reinvestition von 800 000 Franken zu den Anlagekosten des Veräusserungsobjektes von 400 000 Franken	
	Fr. 400 000
Steuerbarer Grundstücksgewinn = (Rohgewinn ./. Steueraufschub oder Erlös ./. Reinvestition)	Fr. 200 000

Somit werden die 200 000 Franken, welche nicht reinvestiert werden, im Zeitpunkt der Realisation besteuert.

2.3.4 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (innerkantonal)

Wenn die Ersatzliegenschaft endgültig verkauft wird, unterliegt der aufgeschobene Gewinn der Besteuerung. Anhand der grafischen Darstellung ist ersichtlich, wie die Erwerbspreisbestimmung nach der Ersatzbeschaffung bei einer Weiterveräusserung erfolgt. Die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks werden um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzt.



Der Gesamtgewinn dient sodann als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer^{2, 3}.

2.3.5 Besteuerung nach endgültigem Verkauf der Ersatz-Liegenschaft (interkantonal)

Mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes wurde die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung von Privatliegenschaften im interkantonalen Verhältnis eingeführt.

² Vgl. Artikel 144 Absatz 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 des Kantons Bern (StG-BE; BSG 661.11): Hatte die steuerpflichtige Person das veräusserte Grundstück während mindestens fünf Jahren zu Eigentum, so ermässigt sich der Grundstückgewinn um je zwei Prozent für jedes ganze Jahr seit dem Erwerb, höchstens aber um 70 Prozent.

³ Vgl. § 225 Absatz 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich (StG-ZH; LS 631.1): Die gemäss Absatz 1 berechnete Grundstückgewinnsteuer ermässigt sich bei einer anrechenbaren Besitzesdauer von vollen 5 Jahren um 5 %, [...], vollen 20 Jahren und mehr um 50 %.

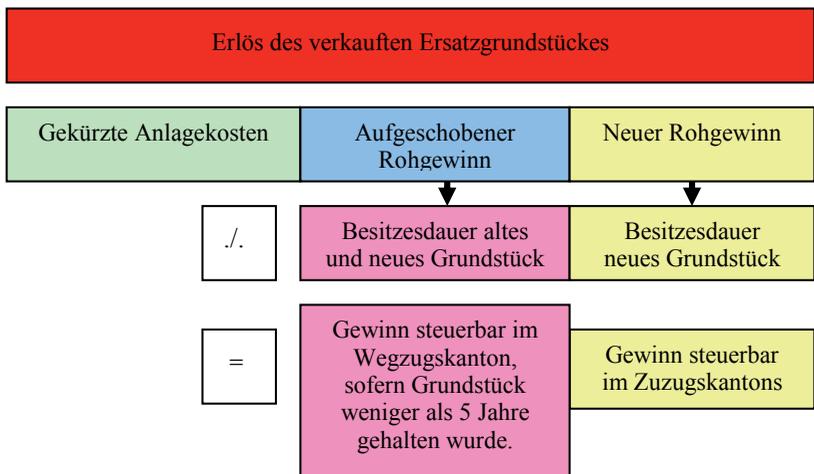
2.3.5.1

Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Die Zuteilung des örtlichen Besteuerungsrechts des Grundstückgewinns beim Verkauf des Ersatzgrundstücks ist weder im Steuerharmonisierungsgesetz noch in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis gelöst. Das Bundesgericht hat jedoch in seiner Rechtsprechung den Grundsatz verankert, dass der Verkaufserlös einer Liegenschaft am Liegenschaftsort zu besteuern ist. Es stellt sich daher die Frage, welcher Kanton für die Besteuerung des über die Kantonsgrenze hinaus aufgeschobenen Gewinns bei endgültiger Veräusserung des Ersatzgrundstücks zuständig ist. Diese Unsicherheit besteht sowohl bei Anwendung der relativen Methode wie auch bei der absoluten Methode. Es soll daher bestimmt werden, welcher Kanton den über die Kantonsgrenze aufgeschobenen Gewinn bei endgültiger Veräusserung des Ersatzgrundstücks besteuern darf.

Im vorliegenden Bericht wird vorgeschlagen, dass dem Kanton des ursprünglichen Liegenschaftsorts das Recht zur Nachbesteuerung des Gewinns nach Artikel 53 StHG gegeben wird. Diese Nachbesteuerung betrifft nur den Gewinn, den der Wegzugskanton seinerzeit aufgeschoben hat. Aus praktischen Gründen soll dieses Recht auf fünf Jahre beschränkt werden. Erfolgt eine Veräusserung oder eine definitive Zweckentfremdung des ausserkantonalen Ersatzgrundstücks innert fünf Jahren, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, so kommt der Wegzugskanton somit auf seinen Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren.

Der auf dem ausserkantonalen Ersatzgrundstück erzielte Gewinn unterliegt nicht der Steuerhoheit des Wegzugskantons.



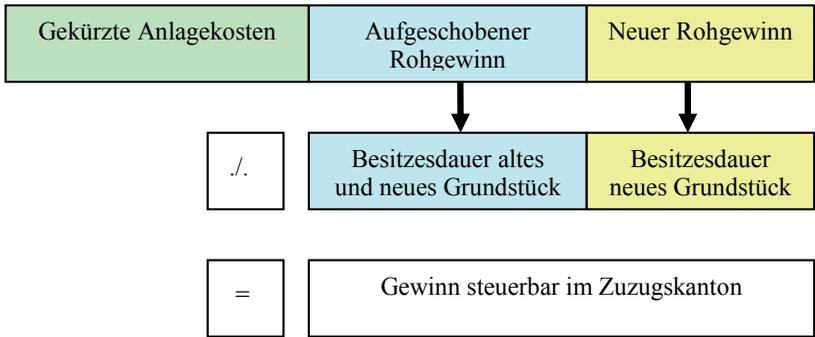
Je nach kantonaler Regelung wird auf dem neuen Rohgewinn des Ersatzgrundstücks kein Besitzesdauerabzug gewährt, da dieses Grundstück weniger als fünf Jahre gehalten wurde. In der Regel sehen die Kantone vor, dass Grundstücksgewinne, die

in den ersten fünf Jahren nach dem Kauf des Grundstücks anfallen, stärker belastet werden (sog. Spekulationszuschlag)⁴.

Für den aufgeschobenen Rohgewinn wird die Besitzesdauer der alten Liegenschaft und des Ersatzgrundstückes angerechnet.

2.3.5.2 Bei Veräußerung nach Ablauf von fünf Jahren

Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren veräußert oder ändert nach dieser Frist die Nutzung, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, ist der Kanton, in welchem die Ersatzliegenschaft liegt, zur Besteuerung des gesamten Grundstückgewinns berechtigt.



Für den aufgeschobenen Rohgewinn wird die Besitzesdauer des alten und des neuen Ersatzgrundstückes angerechnet.

2.3.6 Übergangsbestimmungen

Ersatzbeschaffungen von selbstbewohntem Wohneigentum erfolgen inner- sowie auch interkantonale. Da ein Steueraufschub für eine Ersatzbeschaffung auch über die Kantonsgrenze hinaus möglich ist, müssen sämtliche Kantone den Übergang von der absoluten zur relativen Methode im gleichen Zeitpunkt vornehmen. Dies, um Unter- oder Überbesteuerungen im interkantonalen Verhältnis zu verhindern. Zudem würde während der Übergangsphase das Nebeneinander der Anwendung der absoluten und der relativen Methode zu Komplikationen administrativer Art führen. Ein gleichzeitiger Übergang wird auch zur Rechtssicherheit im interkantonalen Verhältnis beitragen.

Ob eine Ersatzbeschaffung vorliegt oder nicht, kann erst beim Kauf einer Ersatzliegenschaft beurteilt werden. Dabei ist der Eintrag (Tageseintrag) im Grundbuch

⁴ Vgl. zum Beispiel Artikel 147 StG-BE: Hat die steuerpflichtige Person das Grundstück, das sie mit Gewinn veräußert hat, weniger als fünf Jahre zu Eigentum besessen, so erhöht sich die Steuer bei einer Besitzesdauer von weniger als 1 Jahr um 70 Prozent; von 1 bis weniger als 2 Jahren um 50 Prozent; von 2 bis weniger als 3 Jahren um 35 Prozent; von 3 bis weniger als 4 Jahren um 20 Prozent; von 4 bis weniger als 5 Jahren um 10 Prozent.

massgebend. Es kann aber auch eine sogenannte Vorausbeschaffung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn die Ersatzliegenschaft im Voraus gekauft wird und erst anschliessend die ursprüngliche Liegenschaft innert einer bestimmten Zeit (in der Regel ein oder zwei Jahre) verkauft wird. Es ist sodann zu beachten, dass die Erfüllung der Voraussetzungen bei einer Vorausbeschaffung erst im Zeitpunkt des Verkaufs der alten Liegenschaft geprüft werden können. Um eine Vereinheitlichung zu erreichen, ist auch bei der Vorausbeschaffung auf den Eintrag (Tageseintrag) der Ersatzliegenschaft in der Übergangsperiode abzustellen. Der Grundbucheintrag soll somit entscheiden, ob altes oder neues Recht und damit allenfalls noch die absolute statt der relativen Methode zur Anwendung kommt.

2.3.7 Vor- und Nachteile der relativen und der absoluten Methode

Es wird heute von den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern eine immer grössere berufliche Mobilität verlangt. Immer häufiger finden sie einen Arbeitsplatz ausserhalb ihrer eigenen Kantons Grenzen. Ein beruflich bedingter Umzug zieht oftmals den Verkauf der bisher selbst genutzten Liegenschaft oder Eigentumswohnung nach sich, verbunden mit dem Kauf eines Eigenheims am neuen Arbeitsort. Um die berufliche Mobilität zu fördern, oder zumindest nicht zu hemmen (AB 1989 N 50 f.; AB 1990 N 442), hat der Gesetzgeber den Aufschub der Bezahlung der Grundstücksgewinnsteuer in Artikel 12 Absatz 3 StHG ausdrücklich verankert. Zweck dieser Regelung ist es, dem verfassungsmässigen Auftrag der Wohneigentumsförderung nachzukommen. Diesem Ziel dient der Steueraufschub. Dies ist sowohl mit der absoluten wie auch mit der relativen Methode erreichbar.

Für die Befürworter der relativen Methode sind folgende Argumente massgebend: Mit der absoluten Methode – welche die Besteuerung des nicht reinvestierten Gewinns verlangt – wird dem erklärten Ziel entgegengewirkt, dass ältere und alleinstehende Personen in kleinere Haushalte umziehen und ihr bisheriges Wohneigentum jungen Familien zur Verfügung stellen. Die Anwendung der absoluten Methode, wie dies das Bundesgericht festgelegt hat, verstösse gegen diesen Grundgedanken der Wohneigentumsförderung.

Als Argument gegen die relative Methode wurde auf die folgende Situation aufmerksam gemacht: Kauft jemand eine Liegenschaft für 600 000 Franken und verkauft sie dann für 700 000 Franken, ergibt dies einen Gewinn von 100 000 Franken. Darauf ist grundsätzlich die Grundstücksgewinnsteuer abzuliefern. Investiert nun jemand in eine Ersatzliegenschaft von 550 000 Franken, so erfolgt bei Anwendung der relativen Methode ein Aufschub des Gewinns im Umfang des Verhältnisses der Reinvestition zum Verkaufserlös. Wird nun die Ersatzliegenschaft in einem späteren Zeitpunkt zum Preis von 550 000 Franken verkauft, wird der aufgeschobene Gewinn zur Besteuerung fällig. In diesem Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige das Gefühl, dass er keinen Gewinn realisiert hat. Dennoch muss er nun eine Grundstücksgewinnsteuer entrichten (vgl. Berechnungsbeispiel 2.3.8.4).

Die relative Methode würde zu einem raschen Ansteigen von Steueraufschubfällen selbst bei geringsten Reinvestitionen führen. Eine Nachbesteuerung in den Ersatzbeschaffungskantonen wäre insbesondere bei mehrmaligen teilweisen Reinvestitionen kaum mehr vollziehbar.

2.3.8 Berechnungsbeispiele

2.3.8.1 Reinvestition des gesamten Gewinnes

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 000 000 Franken gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 500 000 Franken.

Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 1 600 000 Franken. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 1 700 000 Franken ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.1.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Der gesamte Rohgewinn im Jahr 2000 wird aufgeschoben, da eine Ersatzliegenschaft für 1 600 000 Franken gekauft wird.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:		Fr. 1 700 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1 600 000	
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 500 000	
	<hr/>	
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 1 100 000	Fr. 1 100 000
		<hr/>
Rohgewinn total		Fr. 600 000
		<hr/>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen

Rohgewinn von: Fr. 500 000

Jahre 1990–2008 = 18 Jahre

./ 36 % von 500 000 Franken Fr. 180 000

Steuerbarer Grundstücksgewinn:

Fr. 320 000 Fr. 320 000

Rohgewinn von: Fr. 100 000

Jahre 2000–2008 = 8 Jahre

./ 16 % von 100 000 Franken Fr. 16 000

Steuerbarer Grundstücksgewinn:

Fr. 84 000 Fr. 84 000

Steuerbarer Grundstücksgewinn total

Fr. 404 000

2.3.8.1.2 Absolute Methode

Die Berechnung ist identisch mit der relativen Methode.

2.3.8.2 Reinvestition eines Teils des Grundstückgewinns

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1'000 000 Franken gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 500 000 Franken.

Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 1 200 000 Franken. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 1 200 000 Franken ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.2.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für 1 200 000 Franken werden 200 000 Franken des Gewinn reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von 1 200 000 Fr. / Erlös von 1 500 000 Fr. \times 100 =) 80 % des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 80 % des Rohgewinns (80 % des Rohgewinns von 500 000 Fr.) = 400 000 Franken.

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 20 % bzw. 100 000 Franken profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre	Fr. 100 000
./ 20 % von 100 000 Franken	Fr. 20 000
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstückgewinn:</i>	Fr. 80 000

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:		Fr. 1 200 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1 200 000	
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 400 000	
	<hr/>	
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 800 000	Fr. 800 000
		<hr/>
Rohgewinn total		Fr. 400 000
		<hr/>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 400 000
Jahre 1990–2008 = 18 Jahre	
./ 36 % von 400 000 Franken	Fr. 144 000
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr. 256 000

2.3.8.2.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Der nicht reinvestierte Rohgewinn beträgt 300 000 Franken. Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für 1 200 000 Franken werden 200 000 Franken des Gewinn reinvestiert und somit aufgeschoben.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr. 300 000
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre	
./ 20 % von 300 000 Franken	Fr. 60 000
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr. 240 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt 240 000 Franken und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 1 200 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1 200 000
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 200 000
	<hr/>
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn total	Fr. 200 000
	<hr/>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 200 000
Jahre 1990–2008 = 18 Jahre	
./ 36 % von 200 000 Franken	Fr. 72 000
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr. 128 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt 128 000 Franken.

2.3.8.3 Reinvestition im Umfang der Anlagekosten

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 000 000 Franken gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 500 000 Franken.

Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 1 000 000 Franken. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) wieder für 1 000 000 Franken ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.3.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für 1 000 000 Franken werden lediglich die Anlagekosten jedoch kein Anteil des Gewinn reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von 1 000 000 Fr. / Erlös von 1 500 000 Fr. \times 100 =) 66 % des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 66 % des Rohgewinnes (66 % des Rohgewinns von 500 000 Fr.) = 330 000 Franken.

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 34 % bzw. 170 000 Franken profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten

Rohgewinn von:	Fr. 170 000
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre	
./ 20 % von 170 000 Franken	Fr. 34 000
	<hr/>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 136 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt 136 000 Franken und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 1 000 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1 000 000
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 330 000
	<hr/>
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 670 000
	<hr/>
Rohgewinn total	Fr. 330 000
	<hr/>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr. 330 000
Jahre 1990–2008 = 18 Jahre	
./.. 36 % von 330 000 Franken	Fr. 118 800
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr. 211 200

Die Liegenschaft wurde für 1 000 000 Franken gekauft und für den gleichen Betrag (also ohne neuen Grundstücksgewinn) wieder verkauft. Trotzdem ist auf Grund der relativen Methode ein steuerbarer Gewinn von 211 200 Franken entstanden.

2.3.8.3.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Der nicht reinvestierte Rohgewinn von 500 000 Franken wird im Jahr 2000 realisiert und besteuert.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr. 500 000
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre	
./.. 20 % von 500 000 Franken	Fr. 100 000
	<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr. 400 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt 400 000 Franken und wird im Jahr 2000 besteuert.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:		Fr. 1 000 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 1 000 000	
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 0	
	<hr/>	
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 1 000 000	Fr. 1 000 000
		<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>		Fr. 0

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt 0 Franken.

2.3.8.4 Reinvestition nur eines Teils der Anlagekosten

Fallbeispiel: U hat im Jahr 1990 eine Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 000 000 Franken gekauft. Im Jahr 2000 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 300) für 1 500 000 Franken.

Zwei Monate später kauft er eine Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 800 000 Franken. Im Jahr 2008 verkauft er diese Liegenschaft (GB-Nr. 400) für 800 000 Franken ohne eine erneute Ersatzbeschaffung für selbstbewohntes Wohneigentum zu tätigen.

2.3.8.4.1 Relative Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr. 1 500 000
Anlagekosten	Fr. 1 000 000
	<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr. 500 000

Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für 800 000 Franken wird nur ein Teil der Anlagekosten reinvestiert. Der Steueraufschub wird vorliegend auf (Reinvestition von 800 000 Fr. / Erlös von 1 500 000 Fr. \times 100 =) 53 % des Rohgewinnes gewährt.

Berechnung des Steueraufschubs auf 53 % des Rohgewinnes (53 % des Rohgewinns von 500 000 Fr.) = 265 000 Franken.

Der restliche Rohgewinn im Umfang von 47 % bzw. 235 000 Franken profitiert nicht von einem Steueraufschub.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr. 235 000
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre	
./ 20 % von 235 000 Franken	Fr. 47 000
	<hr/>

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 188 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt 188 000 Franken und wird im Jahr 2000 zur Besteuerung herangezogen.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr. 800 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr. 800 000
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr. 265 000
	<hr/>
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr. 535 000
	Fr. 535 000
Rohgewinn total	Fr. 265 000
	<hr/>

Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Rohgewinn von:	Fr.	265 000
Jahre 1990–2008 = 18 Jahre		
./ 36 % von 265 000 Franken	Fr.	95 400
		<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr.	169 600

Die Liegenschaft wurde für 800 000 Franken gekauft und für den gleichen Betrag (also ohne neuen Grundstücksgewinn) wieder verkauft. Trotzdem ist auf Grund der relativen Methode ein steuerbarer Gewinn von 169 600 Franken entstanden.

2.3.8.4.2 Absolute Methode

Gewinnberechnung:

Haus GB-Nr. 300

Erlös für Haus GB-Nr. 300 im Jahr 2000:	Fr.	1 500 000
Anlagekosten	Fr.	1 000 000
		<hr/>
Rohgewinn (Jahr 2000)	Fr.	500 000

Der nicht reinvestierte Rohgewinn von 500 000 Franken wird im Jahr 2000 realisiert und besteuert. Für den Kauf der Ersatzliegenschaft für 800 000 Franken wird nur ein Teil der Anlagekosten reinvestiert. Gewinn wird keiner aufgeschoben.

Besitzesdauerabzug auf dem realisierten Rohgewinn von:	Fr.	500 000
Jahre 1990–2000 = 10 Jahre		
./ 20 % von 500 000 Franken	Fr.	100 000
		<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr.	400 000

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 300 beträgt 400 000 Franken und wird im Jahr 2000 besteuert.

Haus GB-Nr. 400

Erlös für Haus GB-Nr. 400 im Jahr 2008:	Fr.	800 000
Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahr 2000):	Fr.	800 000
Kürzung um Steueraufschub GB-Nr. 300:	Fr.	0
		<hr/>
Anrechenbare Anlagekosten total	Fr.	800 000
		<hr/>
<i>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</i>	Fr.	0

Der steuerbare Grundstücksgewinn im Zeitpunkt des Verkaufs von Haus GB-Nr. 400 beträgt 0 Franken.

2.3.9

Tabellarische Zusammenfassung

Methode	Steuerbarer Gewinn beim 1. Verkauf Fr.	Steueraufschub Fr.	Gewinn aus 2. Verkauf Fr.	Steuerbarer Gewinn beim 2. Verkauf Fr.	Total zu steuernder Grundstücksgewinn Fr.
2.3.8.1 Reinvestition des gesamten Gewinns					
Relative M.	0	500 000	600 000	404 000	404 000
Absolute M.	0	500 000	600 000	404 000	404 000
2.3.8.2 Reinvestition eines Teils des Gewinns					
Relative M.	80 000	400 000	400 000	256 000	336 000
Absolute M.	240 000	200 000	200 000	128 000	368 000
2.3.8.3 Reinvestition der Anlagekosten					
Relative M.	136 000	330 000	330 000	211 200	347 200
Absolute M.	400 000	0	0	0	400 000
2.3.8.4 Reinvestition eines Teils der Anlagekosten					
Relative M.	188 000	265 000	265 000	169 000	357 000
Absolute M.	400 000	0	0	0	400 000

2.4

Fazit

Aus den Berechnungsbeispielen ergibt sich folgendes: wird der gesamte Erlös (die Anlagekosten und der Gewinn) in eine Ersatzliegenschaft investiert und wird ein Steueraufschub für selbstbewohntes Wohneigentum gewährt, so führt der Verkauf der zweiten Liegenschaft sowohl unter Anwendung der absoluten als auch der relativen Methode zum gleichen steuerbaren Grundstücksgewinn (Ziff. 2.3.8.1.1 und 2.3.8.1.2).

Werden die Anlagekosten und ein Teil des Grundstücksgewinns in die Ersatzliegenschaft investiert, kann der Steuerpflichtige bei Anwendung der relativen Methode von einem höheren Steueraufschub profitieren als bei der absoluten Methode. Zudem wirkt sich der Besitzesdauerabzug ebenfalls positiv für den Steuerpflichtigen aus. Auf dem aufgeschobenen Gewinn kann nämlich ein Abzug im Umfang der Haltedauer der ersten und zweiten Liegenschaft vorgenommen werden. Aus diesem Grunde ist bei einem Steueraufschub für selbstbewohntes Wohneigentum die relative gegenüber der absoluten Methode ab jenem Moment für den Steuerpflichtigen grundsätzlich vorteilhafter, wo nicht mehr der gesamte Erlös (Anlagekosten und der Gewinn) der verkauften Liegenschaft reinvestiert wird.

Bei der relativen Methode wird auch ein Steueraufschub gewährt, wenn lediglich die Anlagekosten oder sogar noch weniger als die Anlagekosten in das Ersatzobjekt investiert werden.

Wie aus den Berechnungsbeispielen (Ziff. 2.3.8.3.1 und 2.3.8.3.2) entnommen werden kann, gewährt die absolute Methode keinen Steueraufschub, wenn nur die Anlagekosten reinvestiert werden. Der zu versteuernde Grundstücksgewinn kann

somit nur einen kürzeren Besitzesdauerabzug – nämlich der Haltedauer der ersten Liegenschaft – geltend machen.

Zu beachten ist jedoch bei der relativen Methode, dass bei Verkauf der Ersatzliegenschaft der aufgeschobene Gewinn aus dem ersten Verkauf in diesem Zeitpunkt versteuert werden muss, wenn keine weitere Ersatzbeschaffung vorgenommen wird. Dies ist auch dann der Fall, wenn beim Verkauf der Ersatzliegenschaft kein neuer Grundstücksgewinn anfällt. Beim Verkauf der Ersatzliegenschaft muss also der aufgeschobene Gewinn aus dem ersten Verkauf versteuert werden. Wie aus den Berechnungsbeispielen und der tabellarischen Übersicht hervorgeht, wird hingegen bei der absoluten Methode bereits nach dem ersten Verkauf der Grundstücksgewinn zur Besteuerung herangezogen, wenn lediglich die Anlagekosten der ersten Liegenschaft oder weniger in die Ersatzliegenschaft reinvestiert werden. Beim zweiten Verkauf, wo der Verkaufserlös lediglich den Anlagekosten entspricht, fällt kein steuerbarer Grundstücksgewinn mehr an. Diese Vorgehensweise entspricht auch dem im übrigen Steuerrecht angewandten Realisationsprinzip.

2.5 Vernehmlassungsergebnisse

Das Vernehmlassungsverfahren dauerte vom 7. April 2009 bis am 15. Juli 2009. Insgesamt gingen 50 Stellungnahmen ein. 26 Kantonsregierungen sowie die FDK, 4 Parteien, 18 Organisationen, Verbände, Gemeinden sowie eine Privatperson nahmen zur Vorlage Stellung.

Die überwiegende Mehrheit der Vernehmlassungsteilnehmer, darunter alle Kantone (ausser NE) sowie die SP, spricht sich für die Beibehaltung der absoluten Methode bei der Ersatzbeschaffung einer selbstbewohnten Liegenschaft aus. Diese wird als einfach, verständlich und sachgerecht aufgefasst, während die relative Methode zu einer weiteren Verkomplizierung des Steuersystems führe, das bereits heute für den Laien kaum mehr verständlich und nachvollziehbar sei. Weiter führt die relative Methode nach der Auffassung vieler Vernehmlassungsteilnehmer zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand und kann für den Steuerpflichtigen ungünstige Ergebnisse zeitigen. Die relative Methode widerspreche zudem steuerrechtlichen Grundprinzipien wie dem Realisationsprinzip und dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Einige Vernehmlassungsteilnehmer machen geltend, die absolute Methode stelle kein Hindernis für die berufliche Mobilität dar und es könne kein vermehrter Verkauf grösserer Liegenschaften durch ältere Personen erwartet werden, wie dies von den Befürwortern der relativen Methode ins Feld geführt wird. Etliche Vernehmlasser weisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und auf ein Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz hin, die die absolute Methode befürworten. Einige Vernehmlassungsteilnehmer erwarten bei einem Wechsel zur relativen Methode Steuerausfälle. Weiter wird betont, dass der Wechsel in einigen Kantonen den zweiten Systemwechsel in kurzer Zeit bedeuten würde, was der Rechtssicherheit abträglich ist. Ausserdem würde durch den Wechsel eine Methodendifferenz zu den Betriebsgrundstücken, bei denen die absolute Methode angewendet wird, entstehen.

Die Befürworter der relativen Methode (inkl. FDP, CVP, SVP) sind der Ansicht, diese fördere die Mobilität der Eigenheimbesitzer, führe zu einer optimaleren Verteilung der Liegenschaften auf dem Immobilienmarkt und entspreche dem in der Bundesverfassung verankerten Auftrag der Wohneigentumsförderung (Art. 108 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 ([BV]). Zudem erwarten die Vernehmlassungsteilnehmer, die die relative Methode bevorzugen, keine Mindereinnahmen infolge des Methodenwechsels.

Alle Vernehmlassungsteilnehmer, die sich hierzu äussern, mit Ausnahme des Kantons Genf, stimmen grundsätzlich darin überein, dass die Regelung der Besteuerungskompetenzen sowie des Meldewesens bei kantonübergreifenden Ersatzbeschaffungen zu begrüßen seien. Insbesondere die Kantone sind der Ansicht, dass diese Regelungen einzuführen seien, auch wenn der Methodenwechsel von der absoluten zur relativen Methode nicht vollzogen wird. Einige Vernehmlassungsteilnehmer regen Anpassungen zu den vorgeschlagenen Regelungen an. So wird mehrfach die Forderung laut, in Artikel 12 Absatz 3^{bis} Buchstabe b Satz 1 E-StHG sei der Fall der Nutzungsänderung der Ersatzliegenschaft zu streichen. Wiederholt regen die Vernehmlassungsteilnehmer an, die Steuerbefugnis direkt auf den Kanton übergehen zu lassen, in dem die Ersatzliegenschaft gelegen ist. Auch das Gegenteil, die unbegrenzte Steuerbefugnis im Wegzugskanton, wird mehrfach vorgeschlagen.

3 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen des StHG

Art. 12 Abs. 3 Bst. e

Mit 14 zu 1 Stimme bei 4 Enthaltungen beschliesst die Kommission, eine zusätzliche Bestimmung in den Vorentwurf aufzunehmen, welche im ursprünglichen Gesetzestext, der das Anliegen der parlamentarischen Initiative umsetzt, nicht vorgesehen war.

Der steuerpflichtigen Person wird durch diese Ergänzung die Möglichkeit eingeräumt, auf den Steueraufschub zu verzichten. Die Ergänzung berücksichtigt, dass Steuerpflichtige ein Interesse haben können, sofort über einen Grundstücksgewinn steuerlich abzurechnen, anstatt vom Steueraufschub Gebrauch zu machen.

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. a

In den Fällen nach Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG gilt: Wenn der Erlös nicht vollständig reinvestiert wird, wird die Besteuerung des Grundstücksgewinns im Verhältnis der Reinvestition zum erzielten Erlös aufgeschoben.

Mit dieser Regelung wird die relative Methode für den Aufschub der Besteuerung bei der Ersatzbeschaffung von selbstbewohnten Wohneigentum für alle Kantone eingeführt.

Minderheit (Fässler, de Buman, Fehr Hans-Jürg, Hämmerle, Kiener Nellen, Meier-Schatz, Schelbert, Thorens Goumaz, Wyss Ursula, Zisyadis)

Eine Minderheit will den Steueraufschub nur auf dem effektiv reinvestierten Anteil des Rohgewinns gewähren. Mit dieser Regelung würde die absolute Methode, welche für die Kantone seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 2. März 2004 verpflichtend ist, im Gesetz festgeschrieben. Die Mehrheit setzt sich für die relative Methode ein (siehe auch Ziff. 2.2).

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. b

Dieser Artikel regelt diejenigen Fälle, bei welchen die Besteuerung wegen einer Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum aufgeschoben und das Ersatzgrundstück nachträglich veräussert oder die Nutzung geändert wurde. Hier werden bei der Ermittlung des Grundstückgewinns die Anlagekosten des Ersatzgrundstückes um den aufgeschobenen Gewinn vermindert. Weil die Anlagekosten des Ersatzgrundstückes im Umfang des aufgeschobenen Gewinns gekürzt werden, unterliegt bei der Weiterveräusserung des Ersatzgrundstückes die Differenz zwischen Verkaufserlös und Anlagekosten der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Abb. unter Ziff. 2.3.4). Im Falle einer Nutzungsänderung kommt im Zeitpunkt der Nutzungsänderung nur der zuvor aufgeschobene Grundstückgewinnsteuerbetrag zur Besteuerung. Dieser wird in einem Nachsteuerverfahren veranlagt und bezogen. Nicht besteuert wird der seit dem Ersatzkauf angefallene Wertzuwachs der Liegenschaft.

Zudem wird festgelegt, welcher Kanton für die Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns bzw. des neuen Rohgewinns zuständig ist. Der Grundstückgewinn wird grundsätzlich in dem Kanton besteuert, in dem das Ersatzgrundstück liegt. Wenn jedoch das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren nach der Ersatzbeschaffung veräussert oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt wird, bleibt das Nachsteuerverfahren nach Artikel 53 StHG dem Kanton, in dem das ersetzte Grundstück liegt, vorbehalten. Der Erstkanton kann somit den aufgeschobenen Gewinn, welche unter seiner Steuerhoheit entstanden ist, besteuern, sofern die Ersatzliegenschaft innert einer Frist von fünf Jahren wieder verkauft wird (vgl. Ziff. 2.3.5.1).

Minderheit (Kiener Nellen, de Buman, Fässler, Fehr Hans-Jürg, Hämmerle, Meier-Schatz, Schelbert, Thorens Goumaz, Wyss Ursula, Zisyadis)

Eine Minderheit will den Fall der Nutzungsänderung aus dieser Regelung streichen. Andernfalls müsste bereits bei einer solchen Änderung über den Wertzuwachs auf der Ersatzliegenschaft abgerechnet werden, obwohl dieser nicht realisiert wurde. Die Minderheit erachtet dies als nicht praktikabel. Ausserdem soll der aufgeschobene Grundstückgewinn in dem Kanton nachbesteuert werden, in dem die früher veräusserte und ersetzte Liegenschaft lag. Die Minderheit argumentiert, dass mit jeder anderen Regelung das Territorialitätsprinzip durchbrochen würde. Die Mehrheit der Kommission argumentiert, es gebe bezüglich der Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns keine Probleme mit der Praktikabilität. Es sei üblich, dass im Rahmen der steuerlichen Veranlagung Nutzungsänderungen von Liegenschaften relevant sind. Die Besteuerung durch den Kanton, in dem das Ersatzgrundstück liegt, hat in den Augen der Mehrheit Praktikabilitätsgründe. Es sei schwierig nach beispielsweise 20 und mehr Jahren noch eine Nachbesteuerung in demjenigen Kanton durchzuführen, in dem die verkaufte Liegenschaft lag.

Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. c

Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer vorgängig erheben und nach Erfüllung der Voraussetzungen zurückerstatten. In Bezug auf das Verfahren kennen die Kantone bereits heute zwei unterschiedliche Systeme bei der Abrechnung des Steueraufschubs: die einen veranlagend und erheben die Steuer sofort. Sobald alle Voraussetzungen erfüllt sind, wird die Steuer zurückerstattet (sog. Steuererstattung). Die anderen Kantone sehen vor, die Steuer von Anfang an aufzuschieben. Diese beiden Verfahrensarten sollen auch weiterhin gelten.

Art. 49a Abs. 1

Diese Bestimmung betrifft das Verfahren bei einer interkantonalen Ersatzbeschaffung. In einem solchen Fall meldet der Kanton der veräusserten Liegenschaft nach erfolgter Veranlagung dem Kanton der Ersatzliegenschaft die Höhe des aufgeschobenen Gewinns sowie die Besitzesdauer der verkauften Liegenschaft. Nur anhand dieser Angaben kann der Kanton bei Verkauf der Ersatzliegenschaft die Grundstückgewinnsteuer festlegen.

Minderheit (Kiener Nellen, de Buman, Fässler, Fehr Hans-Jürg, Hämmerle, Meier-Schatz, Schelbert, Thorens Goumaz, Wyss Ursula, Zisyadis)

Eine Minderheit will diesen Absatz mit dem Adjektiv «umgehend» verschärfen und so ein speditives Meldewesen einrichten. Die Mehrheit argumentiert, dass das steuerliche Veranlagungsverfahren gesetzlich geregelt ist und dass der Zusatz «umgehend» keine Verbesserung darstellt und daher nicht notwendig ist.

Art. 49a Abs. 2

Der Kanton der Ersatzliegenschaft meldet dem Kanton der ersetzten Liegenschaft die Veräusserung oder die dauernde Nutzungsänderung der Ersatzliegenschaft, wenn dies innerhalb von fünf Jahren nach deren Erwerb erfolgt.

Damit soll ermöglicht werden, dass der Kanton der ersetzten Liegenschaft die auf seinem Territorium entstandenen Wertzuwachsgewinne noch während fünf Jahren besteuern kann, sofern die Ersatzliegenschaft innerhalb dieser Frist verkauft wird.

Bis anhin wurde im StHG die Frage offen gelassen, ob die Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns dem «Aufschubskanton» oder dem «Reinvestitionskanton» zusteht. Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten der Nachbesteuerung: Entweder bleibt jedem Kanton der auf seinem Gebiet angewachsene Rohgewinn bzw. Wertzuwachs zum Nachbesteuerung erhalten, oder das Steuersubstrat wächst dem Reinvestitionskanton an. Bereits die Schweizerische Steuerkonferenz hat den Kantonen im Sinne eines Kompromisses folgende Lösung vorgeschlagen:

Der aufgeschobene Grundstückgewinn soll dem Aufschubskanton zur Besteuerung zustehen, wenn das Ersatzgrundstück innert einer Frist von fünf Jahren veräussert oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt wird. Nach Ablauf der fünfjährigen Frist steht der aufgeschobene Grundstückgewinn endgültig dem Reinvestitionskanton zu und ist in die Ermittlung des Gewinns aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks mit einzubeziehen.

Neu an diesem Vorschlag war nebst der zeitlichen Limitierung der Nachbesteuerung durch den Aufschubskanton die Erwähnung des Nutzungswechsels, wonach es dem Aufschubskanton innerhalb der Fünfjahresfrist selbst bei blosser Nutzungsänderung der Liegenschaft durch den Grundeigentümer gestattet ist, eine Nachbesteuerung einzuleiten. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn das verlangte Selbstbewohnen des Ersatzobjektes nicht mehr zutrifft, weil die Liegenschaft in der Zwischenzeit vermietet wurde.

Es liegt auf der Hand, dass nur ein funktionierendes Meldewesen unter den Kantonen die Nachbesteuerung der aufgeschobenen Grundstückgewinne sicherstellen dürfte. Ob bei mehreren hintereinander gestaffelten Ersatzbeschaffungen das kantonale Meldewesen noch mithalten kann, dürfte zumindest fraglich sein. Eine verbind-

liche Regelung des Meldewesens im StHG ist aus Sicht der Kantone sicherlich wünschenswert.

Minderheit (Kiener Nellen, de Buman, Fässler, Fehr Hans-Jürg, Hämmerle, Meier-Schatz, Schelbert, Thorens Goumaz, Wyss Ursula, Zisyadis)

In Konsequenz zur Minderheit bei Artikel 12 Absatz 3^{bis} Buchstabe b beantragt die Minderheit auch hier, sowohl die Nutzungsänderung als auch den Wechsel in der Besteuerungskompetenz innerhalb von fünf Jahren nach der Beschaffung zu streichen. (siehe auch Art. 12 Abs. 3^{bis} Bst. b)

Art. 72l Abs. 1 und 2

Gemäss Artikel 72l StHG müssen die Kantone ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung den geänderten Vorschriften von Artikel 12 und 49a StHG anpassen. Diese Anpassung entfaltet ihre Wirkung für alle Kantone zwei Jahre nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung.

Diese Bestimmung regelt, innert welcher Zeitspanne die Kantone ihre Gesetzgebung anpassen müssen (vgl. Ziff. 2.3.6).

Art. 78d

Nach Artikel 78d StHG findet das bisherige Recht noch Anwendung für Ersatzbeschaffungen, deren Grundbucheintrag weniger als zwei Jahre nach Inkrafttreten der vorliegenden Änderung erfolgt.

Diese Übergangsbestimmung regelt, ab welchem Zeitpunkt die relative Methode angewendet werden muss und bis wann noch das bisherige Recht Anwendung findet, um einen einheitlichen Übergang in allen Kantonen zu gewährleisten (vgl. Ziff. 2.3.6).

4 Auswirkungen

4.1 Finanzielle Auswirkungen

Die direkte Bundessteuer ist von dieser Gesetzesänderung nicht betroffen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verfügt über kein auswertbares statistisches Zahlenmaterial, um Aussagen machen zu können, wie hoch die Mindererträge bei den Kantons- und Gemeindesteuern ausfallen würden. Sie hat insbesondere keine Kenntnis, wie viele zusätzliche Steuerpflichtige von einem Steueraufschub im Rahmen der relativen Methode profitieren würden. Ebenso wenig können in Bezug auf den endgültigen Verkauf der Ersatzliegenschaft und die Haltedauer konkrete Aussagen gemacht werden. Eine lange Haltedauer bewirkt, dass auch ein höherer Besitzesdauerabzug auf dem aufgeschobenen Gewinn bzw. – je nach kantonaler Regelung – auf der Steuer gewährt wird. Da bei der relativen Methode, sofern lediglich ein Teil des Erlöses reinvestiert wird, der aufgeschobene Gewinn höher ist als bei Anwendung der absoluten Methode, kann auch auf einem höheren Anteil des Gewinns ein grösserer Besitzesdauerabzug gemacht werden. Dadurch resultiert auch ein geringerer steuerbarer Grundstücksgewinn. Die Steuerpflichtigen können mit einer geringeren Steuerbelastung rechnen. Bei den Kantonen würde ein Systemwechsel von der absoluten zur relativen Methode entsprechend zu Mindereinnahmen

führen. Aussagen in quantitativer Hinsicht betreffend den Mindererträgen können aus Mangel an auswertbarem statistischem Zahlenmateriel nicht gemacht werden.

4.2 Vollzugstauglichkeit

Der Vollzug ist bei der relativen Methode komplexer als bei der absoluten Methode. Insbesondere wird die relative Methode immer zu einem Steueraufschub führen, unabhängig davon, ob der gesamte Erlös oder lediglich ein Teil davon reinvestiert wird. Die meisten Kantone müssen ihre Steuergesetzgebung anpassen, um die relative Methode in ihr Gesetz aufzunehmen. Zudem muss festgehalten werden, dass nur ein funktionierendes Meldewesen unter den Kantonen die Nachbesteuerung der aufgeschobenen Grundstückgewinne sicherstellen dürfte. Bei mehreren hintereinander gestaffelten interkantonalen Ersatzbeschaffungen kann das kantonale Meldewesen an seine Grenzen stossen.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Die vorgeschlagene Regelung steht nicht im Widerspruch zu Vorschriften der Europäischen Union.

6 Verfassungsmässigkeit

Die Zuständigkeit des Bundes im Bereich der direkten Steuern ist in Artikel 127 und 128 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verankert. Artikel 129 BV gibt dem Bund die Kompetenz, Grundsätze festzulegen über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Die Harmonisierung erstreckt sich dabei auf die Steuerpflicht, den Gegenstand, die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge. Hier wird in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe e StHG neu der Grundsatz festgehalten, dass für den Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns die relative Methode angewandt wird. Dies ist eine Konkretisierung des Steuerobjektes, dessen Harmonisierung die Verfassung zulässt.

