

Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht
Herausgegeben von Prof. Dr. Peter Forstmoser

Band 12

**Die Besteuerung
der
Grundstückgewinne
in der Schweiz**

von

Dr. Peter E. Ochsner

Schulthess Polygraphischer Verlag Zürich

INHALTSÜBERSICHT

ERSTER TEIL (EINLEITUNG):

Entwicklung und Bedeutung der Grundstückgewinnsteuern

§ 1	Zur Ideengeschichte der Besteuerung von Bodenmehrerten	1
§ 2	Überblick über die Entwicklung des positiven Rechts	8
§ 3	Die aktuelle Bedeutung der Grundstückgewinnsteuern	11

ZWEITER TEIL:

Grundlagen 15

§ 4	Die Rechtsnatur der Grundstückgewinnsteuer	15
§ 5	Die Schranken der Grundstückgewinnbesteuerung	23
§ 6	Die Rechtsquellen der Grundstückgewinnsteuer	34
§ 7	Die Auslegung des Grundstückgewinnsteuerrechts	39

DRITTER TEIL:

Die Elemente des Steuerrechtsverhältnisses 47

§ 8	Begriff des Steuerrechtsverhältnisses	47
§ 9	Die Steuerhoheit	48
§10	Das Steuersubjekt	50
§ 11	Das Steuerobjekt	60

VIERTER TEIL:

Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen 134

§ 12	Die Steuersysteme im schweizerischen Recht	134
§ 13	Vergleichende Würdigung der wichtigsten schweizerischen Steuersysteme	151

FÜNFTER TEIL:

Schlussfolgerungen 165

§ 14	Thesen zur Grundstückgewinnbesteuerung	165
------	--	-----

VIII

INHALTSVERZEICHNIS

Abkürzungsverzeichnis	XIV
Literaturverzeichnis	XVI
Verzeichnis der hauptsächlich verwendeten Steuergesetze	XXII
Verzeichnis der graphischen Darstellungen	XXIV

ERSTER TEIL (EINLEITUNG)

Entwicklung und Bedeutung der Grundstückgewinnsteuern	1
§ 1 Zur Ideengeschichte der Besteuerung von Bodenmehrwerten	1
1. Die Besteuerung von Bodenmehrwerten in der klassischen englischen Nationalökonomie	1
2. Die Bodenreformbewegung in den Vereinigten Staaten und in Deutschland	5
§ 2 Überblick über die Entwicklung des positiven Rechts	8
§ 3 Die aktuelle Bedeutung der Grundstückgewinnsteuern	11

ZWEITER TEIL

Grundlagen	15
§ 4 Die Rechtsnatur der Grundstückgewinnsteuer	15
1. Die Grundstückgewinnsteuer als öffentliche Abgabe	15
2. Die Grundstückgewinnsteuer als Steuer	15
21. Begriff	15
22. Merkmale	16
22.1. Entstehungsgrund	16
22.2. Zweck	16
22.3. Bemessungsprinzip	17
23. Abgrenzungen	19
23.1. Kausalabgaben	19
23.11. Begriff	19
23.12. Arten	19
23.2. Die Planungsmehrwertabgabe gemäss Art. 45 ERPG	20
23.3. Die Gemengsteuern	21
3. Die Grundstückgewinnsteuer als direkte Steuer	22
4. Weitere Zuordnung	22
§ 5 Die Schranken der Grundstückgewinnbesteuerung	23
1. Verfassungsrechtliche Schranken	23
11. Der Vorrang des Verfassungsrechts	23
12. Die Grundrechte als Schranken der Steuerhoheit	24
12.1. Der Begriff der Grundrechte	24
12.2. Die Rechtsgleichheit und abgeleitete Besteuerungsgrundsätze	25
12.21. Grundsatz	25

12.22.	Abgeleitete Besteuerungsgrundsätze	26
12.22.1.	Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung	26
12.22.2.	Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung	26
12.22.3.	Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Besteuerung	26
12.22.4.	Grundsätze für die Rechtsanwendung	27
12.23.	Gewährleistung durch das Bundesgericht	27
12.24.	Schlussfolgerung	28
12.3.	Die Eigentumsgarantie	28
12.31.	Grundsätzliches	28
12.32.	Die Eigentumsgarantie im Sinne der Bestandesgarantie	29
12.33.	Die Institutsgarantie als Schranke der Besteuerung	29
12.34.	Kriterien für die Grenzbestimmung	30
12.35.	Schlussfolgerungen	31
12.4.	Die derogatorische Kraft des Bundesrechts	31
12.5.	Das Prinzip der Gewaltentrennung	33
12.6.	Weitere Schranken	34
§ 6	Die Rechtsquellen der Grundstückgewinnsteuer	34
1.	Die Kantonsverfassung	34
2.	Das kantonale Gesetz im formellen Sinne	35
3.	Das Gemeinde-Gesetz (Die autonome Satzung)	36
4.	Die Verordnung	36
41.	Allgemeines	36
42.	Die Vollziehungsverordnung	37
43.	Die gesetzesvertretende Verordnung	38
5.	Weitere Rechtsquellen	39
§ 7	Die Auslegung des Grundstückgewinnsteuerrechts	39
1.	Die Funktion der Auslegung	39
2.	Die Methoden der Auslegung	40
21.	Allgemeine Auslegungsmethoden	40
22.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise	41
22.1.	Begriff und Wesen	41
22.2.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Grundstückgewinnsteuerrecht	44
22.3.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise in der Praxis des Bundesgerichts	44
22.31.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen der Willkürkognition	44
22.32.	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Rahmen der freien Kognition	45
3.	Zusammenfassung	45
DRITTER TEIL		
Die Elemente des Steuerrechtsverhältnisses		47
§ 8	Begriff des Steuerrechtsverhältnisses	47
§ 9	Die Steuerhoheit	48

X

1. Grundsätzliches	48
2. Die Kompetenzausscheidung	49
§10 Das Steuersubjekt	50
1. Begriff	50
2. Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht	50
21. Die steuerliche Zugehörigkeit	50
22. Die Rechtsfähigkeit	51
22.1. Grundsatz	51
22.2. Ausnahmen	52
23. Die Verwirklichung des Tatbestandes	53
23.1. Grundsatz	53
23.2. Ausnahmen	55
3. Besondere Fälle	56
31. Personenmehrheiten als Steuersubjekt	56
31.1. Gesamthandverhältnisse	56
31.2. Miteigentumsverhältnisse	57
32. Ehefrau und Kinder	57
33. Das Steuersubjekt bei der Zwangsverwertung	57
4. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht	58
41. Grundsatz	58
42. Arten	59
§ 11 Das Steuerobjekt	60
1. Begriff des Steuerobjekts	60
2. Das Grundstück	61
21. Der zivilrechtliche Begriff des Grundstücks	61
21.1. Allgemeines	61
21.2. Die Liegenschaften	61
21.3. Selbständige und dauernde Rechte	62
21.31. Begriff	62
21.32. Arten	62
21.4. Die Bergwerke	63
21.5. Die Miteigentumsanteile an Grundstücken	64
21.6. Bestandteile	64
21.7. Zugehör	65
22. Steuerrechtliche Abweichungen vom zivilrechtlichen Grundstückbegriff	65
22.1. Allgemeines	65
22.2. Der Ausschluss der Zugehör	67
22.3. Der Einbezug von Fahrnisbauten	69
22.4. Der Einbezug von Anteilen an Immobiliengesellschaften	69
22.5. Übrige Abweichungen	70
23. Ausnahmen	70
3. Der Grundstücksgewinn	71
31. Begriff	71
31.1. Die Rechtsnatur des Grundstücksgewinns	71
31.2. Der Gewinnbegriff im positiven Recht	71
32. Merkmale	72
32.1. Der Mehrwert	72
32.2. Der Entstehungsgrund	75
32.3. Die Realisation	79
32.4. Weitere Merkmale	81
33. Grundstücksgewinn und Einkommen	81
33.1. Der Begriff des Einkommens	81
33.2. Grundstücksgewinn und Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	83

33.3.	Grundstückgewinn und Einkommen aus Privatvermögen	83
33.4.	Grundstückgewinn und Geschäftseinkommen	85
33.5.	Zusammenfassung	88
34.	Gewinnberechnung	90
34.1.	Allgemeines	90
34.2.	Die Bestimmungsgrößen des Grundstückgewinns	91
34.2.1.	Begriff	91
34.2.2.	Die Anlagekosten	91
34.2.3.	Der Erlös	94
34.3.	Die Gewinnberechnung bei der Teilveräußerung	97
35.	Ausnahmen	98
35.1.	Bagatellgewinne	98
35.2.	Übrige Ausnahmen	98
4.	Die Handänderung	98
41.	Begriff	98
42.	Merkmale	99
42.1.	Die Übertragung oder Aufspaltung des Eigentums oder der Verfügungsgewalt an einem Grundstück	99
42.1.1.	Die Übertragung oder Aufspaltung des Eigentums	99
42.1.2.	Die Übertragung der Verfügungsgewalt	100
42.2.	Die Entgeltlichkeit	100
43.	Arten	102
43.1.	Privatrechtliche Eigentumsübertragungen	102
43.1.1.	Begriff	102
43.1.2.	Arten	102
43.1.2.1.	Kauf und Tausch	102
43.1.2.2.	Die Ersatzbeschaffung	104
43.1.2.3.	Die Sacheinlage	106
43.1.2.4.	Die Auflösung von Einzelfirmen und Gesellschaften	107
43.1.2.5.	Die Umwandlung, Fusion und Entflechtung von Einzelfirmen und Gesellschaften	108
43.1.2.6.	Änderungen im Personenbestand von Personengesellschaften und Gesamthandverhältnissen	109
43.1.2.7.	Übrige Arten	110
43.2.	Handänderungen aufgrund öffentlichrechtlicher Verfügungen	111
43.2.1.	Begriff	111
43.2.2.	Arten	111
43.2.2.1.	Die Enteignung	111
43.2.2.2.	Die Zwangsverwertung von Grundstücken	113
43.2.2.3.	Übrige Arten	114
43.3.	Wirtschaftliche Handänderungen	114
43.3.1.	Begriff	114
43.3.2.	Arten	115
43.3.2.1.	Die sogenannten Kettengeschäfte	115
43.3.2.2.	Die Veräußerung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften	116
43.3.2.3.	Übrige Arten	120
43.4.	Die dingliche Belastung von Grundstücken	120
43.5.	Besondere Fälle	122
43.5.1.	Begriff	122

43.52.	Arten	122
43.52.1.	Privateinlage und Privatentnahme	122
43.52.2.	Begründung, Veräusserung und Verzicht bei Kaufrechten, Vorkaufrechten und Rückkaufrechten	123
43.52.3.	Übrige Arten	124
44.	Ausnahmen	125
44.1.	Unechte Ausnahmen	125
44.11.	Begriff	125
44.12.	Arten	126
44.12.1.	Die Schenkung	126
44.12.2.	Handänderungen aufgrund des Erbrechts	127
44.12.3.	Die Begründung, Fortsetzung oder Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft	129
44.12.4.	Übrige Arten	130
44.2.	Echte Ausnahmen	131
44.21.	Begriff	131
44.22.	Arten	133

VIERTER TEIL

Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen	134
§ 12 Die Steuersysteme im schweizerischen Recht	134
1. Zum Begriff des Steuersystems	134
2. Darstellung der schweizerischen Steuersysteme	137
21. Die Besteuerung der Grundstücksgewinne im Rahmen der allgemeinen Einkommenssteuer mit ergänzender Spezialsteuer	137
22. Generelle Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne	138
22.1. Generelle exklusive Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne	138
22.2. Generelle Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne mittelweiser kumulativer Einkommenssteuer	141
22.3. Sonderregelungen innerhalb des Systems der generellen Spezialsteuer	142
22.4. Das Steuermass der generellen Spezialsteuer	143
22.5. Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten	144
23. Alternative Besteuerung der Grundstücksgewinne im Rahmen der Einkommenssteuer oder einer exklusiven Spezialsteuer	144
23.1. Allgemeines	144
23.2. Alternative Besteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens	145
23.3. Alternative Besteuerung der Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens buchführungspflichtiger Steuer-subjekte und der übrigen Grundstücksgewinne	146
23.4. Sonderregelungen innerhalb des Systems der alternativen Grundstücksgewinnbesteuerung	148
23.41. Gewinne bei der Veräusserung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke	148
23.42. Grundstücksgewinne von Liegenschaftshändlern mit Steuerdomizil ausserhalb des Liegenschaftskantons	148
23.43. Übrige Besonderheit	149

23.5. Das Steuermass	149
23.6. Die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten	150
§ 13 Vergleichende Würdigung der wichtigsten schweizerischen Steuersysteme	151
1. Die Besteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens	151
11. Das Problem	151
12. Rechtfertigung und Begründung der Spezialbesteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens	152
12.1. Erhebliche Unterschiede in den Merkmalen von Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens und Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Einkommen aus übrigem Privatvermögen	152
12.11. Der Entstehungsgrund	152
12.12. Die mangelnde Periodizität der Grundstückgewinne	153
12.2. Erhebliche Unterschiede im Zweck der Besteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Privatvermögens und Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und Einkommen aus übrigem Privatvermögen	154
12.3. Zusammenfassung	155
2. Die Besteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens	155
21. Das Problem	155
22. Rechtfertigung und Begründung der Spezialbesteuerung von Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens	156
22.1. Erhebliche Unterschiede im Entstehungsgrund von Grundstücksgewinnen auf Geschäftsvermögen und Geschäftseinkommen	156
22.2. Erhebliche Unterschiede im Zweck der Besteuerung von Grundstücksgewinnen auf Geschäftsvermögen und Geschäftseinkommen	158
22.3. Postulat der Gleichbehandlung der Gewinne auf Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens	158
22.4. Zusammenfassung	159
3. Zusammenfassung; Postulat der generellen Spezialbesteuerung aller Grundstücksgewinne	160
4. Postulat der generellen Objektbesteuerung aller Grundstücksgewinne	161
5. Praktische Vor- und Nachteile des Systems der generellen Objektbesteuerung aller Grundstücksgewinne	162
51. Vorteile	162
52. Nachteile	163
6. Methode der Abgrenzung von Grundstücksgewinn und Einkommen innerhalb des Systems der generellen Objektbesteuerung aller Grundstücksgewinne	164

FÜNFTER TEIL

Schlussfolgerungen	165
S 14 Thesen zur Grundstücksgewinnbesteuerung	165