

**Ermittlung des Grundstückgewinns bei Grundstücken des Privatvermögens  
(inkl. Abgrenzung wertvermehrende / werterhaltende Aufwendungen und Kon-  
gruenzprinzip) sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei  
Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang<sup>1</sup>**

von Dr.iur. Philip Funk<sup>2</sup> und Max Ledergerber<sup>3</sup>

**Inhaltverzeichnis**

1	Vorbemerkungen.....	3
2	Zwingende Erhebung einer kantonalen Grundstückgewinnsteuer.....	3
3	Gewinnbegriff .....	4
4	Erlös .....	4
4.1	Der öffentlich beurkundete Kaufpreis.....	5
4.2	Abweichungen vom öffentlich beurkundeten Kaufpreis .....	6
4.2.1	Erhöhende Umstände .....	6
4.2.2	Mindernde Umstände .....	7
5	Anlagekosten .....	7
5.1	Ausgangspunkt: Damaliger Erwerbspreis oder Ersatzwert.....	8
5.1.1	Erwerbspreis .....	8
5.1.2	Ersatzwert.....	8
5.2	Zusatz: Seither getätigte anrechenbare Aufwendungen.....	10
5.2.1	Mäklerprovisionen.....	11
5.2.2	Abgrenzung wertvermehrende – werterhaltende Aufwendungen .....	11
5.2.2.1	Wertvermehrende Aufwendungen .....	11
5.2.2.2	Wererhaltende Aufwendungen (Unterhaltskosten).....	12
5.2.2.3	Spezialfall Dumont-Praxis .....	13
5.2.3	Exkurs: Mehrwertabgabe.....	15
6	Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung – Verrechnung von Verlusten.....	17
7	Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) .....	17

---

<sup>1</sup> Das Einführungsreferat ist eine (mit ausdrücklicher Zustimmung der Verfasser) überarbeitete Fassung des-  
jenigen von Dr. iur. Martin Steiner und Dr. iur. Michael Beusch zum gleichen Thema am ISIS-Seminar  
vom 11./12. September 2006 in Lausanne und von Dr. iur. Philip Funk und Dr. iur. Christian Mäder zum  
gleichen Thema am ISIS-Seminar vom 17./18. September 2012.

<sup>2</sup> Rechtsanwalt, Notar, dipl. Steuerexperte, Partner Voser Rechtsanwälte, Baden

<sup>3</sup> Betriebsökonom FH, Vorsteher Stv. des kantonalen Steueramtes des Kantons Aargau, Mitglied der Ar-  
beitsgruppe Vorsorge der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung  
des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

7.1	Substanzvermehrungen .....	18
7.2	Substanzverminderungen.....	19
8	Wirtschaftliche Handänderung.....	19
9	Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang.....	20
9.1	Steueraufschub .....	20
9.2	Erbgang.....	21
9.2.1	Erbfolge.....	21
9.2.2	Erbteilung.....	22
9.2.3	Vermächtnis .....	23
9.3	Erbvorbezug .....	23
9.4	Schenkung .....	24
9.4.1	Zuwendung.....	24
9.4.2	Unentgeltlichkeit .....	24
9.4.3	Schenkungs-wille .....	25
9.4.4	Gemischte Schenkung .....	25
10	Literaturübersicht .....	27
11	Judikaturübersicht .....	27

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

## **1 Vorbemerkungen**

Da es vorliegend um die Ermittlung des Veräusserungsgewinns bei Grundstücken des Privatvermögens sowie die Besteuerung des Grundstücksgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang geht, erübrigen sich Ausführungen zum so genannten dualistischen (St. Galler) System. Sämtliche Kantone erfassen nämlich Grundstücksgewinne des Privatvermögens mit der Grundstücksgewinnsteuer.

Nachfolgend wird titelgemäss davon ausgegangen, es handle sich wirklich um Grundstücke des Privatvermögens und werden entsprechende Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen nicht behandelt<sup>4</sup>. Bei Fragen im Zusammenhang mit der Grundstücksgewinnsteuer wird alsdann angenommen, es liege eine steuerauslösende Handänderung vor.

Zu Fragen bezüglich der – je nach kantonalem System – unterschiedlichen Folgen bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Geschäftsgrundstücken sowie insbesondere auch zu Fragen des ("privaten" gewerbsmässigen) Liegenschaftenshandels vgl. die Unterlagen von Lic. iur. Stephanie Eichenberger und Felix Sidler.

Das Einführungsreferat gibt einen groben Überblick über das Thema. Auf Spezialfragen wird in einzelnen Modellfällen eingegangen; weitergehende Ausführungen enthalten die Lösungsskizzen. Auf Judikatur oder Literatur wird nur ausnahmsweise hingewiesen.

## **2 Zwingende Erhebung einer kantonalen Grundstücksgewinnsteuer**

Nach den bundesrechtlichen Vorgaben werden von den Gewinnen des Privatvermögens natürlicher Personen nur jene auf Grundstücken besteuert. Dies geschieht mit einer obligatorischen kantonalen oder kommunalen Grundstücksgewinnsteuer auf den sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergebenden Gewinnen<sup>5</sup>. Im Bund selbst dagegen werden Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens nicht besteuert. Grundsätzlich nicht anrechenbar sind private Grundstückverluste; vorbehalten bleiben immerhin Regelungen, wonach bei den kantonalen Steuern bei

---

<sup>4</sup> Bei Grundstücken, welche sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen, wäre nach der Präponderanzmethode zu prüfen, welche Nutzungsweise überwiegt; Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 2 StHG; vgl. etwa auch VGr ZH 11.6.2003, StE 2003 B 23.2 Nr. 28.

<sup>5</sup> Art. 2 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 12 StHG.

einer Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens gewisse Verluste, insbesondere auch solche aus Teilveräusserungen, abgezogen werden können<sup>6</sup>.

Die Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer setzt einen Wertzuwachs und dessen Realisierung durch Veräusserung einer Liegenschaft voraus. Die Grundstückgewinnsteuer ist dergestalt eine Steuer auf einem Teil des Einkommens. Es ist eine direkte Steuer, weil gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG und den kantonalen Bestimmungen<sup>7</sup> Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage identisch sind.

Pro memoria sei erwähnt, dass die Grundstückserträge sowohl auf der Bundesebene als auch in den Kantonen von der ordentlichen Einkommenssteuer erfasst werden<sup>8</sup>.

### **3 Gewinnbegriff**

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen sowie übrige anrechenbare Kosten) übersteigt<sup>9</sup>. Steuerobjekt ist also nicht die nicht realisierte Wertsteigerung innerhalb gewisser Zeiträume (Vermögensstandsgewinn), sondern erst die beim Verkauf des Grundstücks eingetretene Wertsteigerung, welche nicht auf eine Substanzvermehrung dieses Grundstücks zurückzuführen ist<sup>10</sup>. Die Grundstückgewinnsteuer soll also den ohne Zutun des Eigentümers durch äussere Einflüsse (Marktverhältnisse usw.) entstandenen (sog. "unverdienten") Wertzuwachs erfassen, wenn dieser realisiert wird (sog. Wertzuwachs-gewinn).

### **4 Erlös**

Für die Bestimmung des Erlöses ist der Zeitpunkt der Handänderung massgebend. Was als Erlös gilt, legt das StHG allerdings nicht fest. Üblicherweise versteht man darunter – und zwar bei allen Arten von Handänderungen – den Kaufpreis mit Einschluss aller weite-

---

<sup>6</sup> Vgl. hinten 6.

<sup>7</sup> Art. 128 StG BE, § 219 StG ZH, § 95 StG AG

<sup>8</sup> Art. 21 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG.

<sup>9</sup> Art. 12 Abs. 1 StHG.

<sup>10</sup> Wertsteigerungen während der Haltedauer wirken sich allerdings immerhin auf die – von den Kantonen gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG ebenfalls zwingend zu erhebende – Vermögenssteuer aus.

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

ren Leistungen des Erwerbers, die eine natürlich und adäquat kausale Folge der Hand-  
änderung am Grundstück sind. Die Steuerbehörde hat den Erlös und die gegebenenfalls  
in ihm enthaltenen weiteren Leistungen des Erwerbers als steuerbegründende bzw. -  
erhöhende Tatsachen nachzuweisen.

#### **4.1 Der öffentlich beurkundete Kaufpreis**

In der Regel bildet der öffentlich beurkundete Kaufpreis den grundsteuerlich massgeben-  
den Erlös. Dabei ist anzunehmen, dass der öffentlich beurkundete Preis mit dem tatsäch-  
lichen Kaufpreis übereinstimmt<sup>11</sup>. Wo es aber an einem solchen Preis fehlt (z.B. bei  
Schenkung oder Tausch) oder wenn dem vereinbarten Preis für die Veräusserung des  
Grundstücks keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt (z.B. wenn der Kaufpreis  
zivilrechtlich gesehen simuliert ist)<sup>12</sup>, ist statt auf den Kaufpreis als Ersatzwert auf den  
aktuellen Verkehrswert am Verkaufstag des Grundstückes abzustellen<sup>13</sup>, also auf den  
Wert, der mutmasslich bei Veräusserung des Grundstücks im gewöhnlichen Geschäfts-  
verkehr hätte erzielt werden können. Nach der Rechtsprechung ist zu vermuten, dass  
dem vereinbarten Kaufpreis die rechtsgeschäftliche Bedeutung fehlt, wenn er erheblich  
unter dem aktuellen Verkehrswert liegt. Dies ist der Fall, wenn die Differenz zwischen  
dem geschätzten Verkehrswert und dem vertraglichen Kaufpreis mehr als 25 % aus-  
macht<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Art. 9 ZGB.

<sup>12</sup> Art. 18 OR.

<sup>13</sup> Zur Berechnung des Verkehrswertes vgl. hinten 5.1.2.

<sup>14</sup> Vgl. etwa VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7.

## **4.2 Abweichungen vom öffentlich beurkundeten Kaufpreis**

Vom Grundsatz, dass der öffentlich beurkundete Kaufpreis den grundsteuerlich massgebenden Erwerbspreis darstellt, gibt es Abweichungen nach oben und nach unten. Zur Festsetzung des massgebenden Erwerbspreises sind daher neben dem beurkundeten Kaufpreis auch sämtliche weiteren Parteivereinbarungen zu berücksichtigen. Angerechnet werden alle Leistungen des Erwerbers zur Festlegung des Erlöses, die mit der Handänderung kausal zusammenhängen, da sie als Gegenleistung für die Grundstückübertragung zu qualifizieren sind. Umgekehrt ist alles aus dem Erwerbspreis auszuklammern, was nicht kausal mit der Grundstücksveräußerung zusammenhängt (so z.B. nichtliegenschaftliche Werte).

### **4.2.1 Erhöhende Umstände**

Als weitere Kaufpreisleistungen kommen alle mit der Handänderung kausal zusammenhängenden Leistungen des Erwerbers in Frage, welche dieser für den Erwerb des Grundstücks dem Veräusserer persönlich oder auf dessen Rechnung einem Dritten erbracht hat (z.B. Einräumung einer Rente oder eines Gewinnanteilsrechts, Ausrichtung von Sonderentschädigungen, erbrachte oder versprochene Arbeitsleistungen, eingeräumte Nutzungsrechte usw.)<sup>15</sup>.

Auch die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch den Erwerber stellt eine weitere Kaufpreisleistung dar, denn dadurch wird der Verkäufer von seiner gesetzlichen Leistungspflicht befreit<sup>16</sup>. Für die Ermittlung des in solchen Fällen tatsächlich realisierten Erlöses gibt es zwei verschiedene Berechnungsarten, nämlich die Näherungsmethode und die formelmässige Berechnung.

Nach der zürcherischen sowie der aargauischen Praxis gelten auch unverzinsliche Vorauszahlungen des Grundstückspreises (oder eines Teils davon) vor der Eigentumsübertragung als weitere Leistungen, wenn dem Veräusserer die volle Nutzungsbefugnis am Grundstück verbleibt. Die Verzinsung der Vorauszahlung für die Dauer vom Zeitpunkt der Zahlung an bis zum Übergang der Nutzung am Grundstück auf den Erwerber wird dem nominalen Kaufpreis zugeschlagen. Der anwendbare Zinssatz bestimmt sich dabei nach dem durchschnittlich üblichen Zinsniveau<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Vgl. etwa die Kasuistik bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 25 ff.

<sup>16</sup> Vgl. etwa § 217 StG ZH: "Steuerpflichtig ist der Veräusserer".

<sup>17</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 220 StG ZH N 49, MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRIG BAUR, Kommentar AG § 102 N 4

Nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei der Grundstückgewinnsteuer kein Thema mehr sind die Fälle der so genannten Zusammenrechnung, wenn Verkäufer und Werklieferant nicht identisch sind<sup>18</sup>.

#### **4.2.2 Mindernde Umstände**

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

Wenn der öffentlich beurkundete Kaufpreis nichtliegenschaftliche Werte (Mobiliar, Goodwill, Zugehör etc.) umfasst, sind diese aus der Erwerbspreisberechnung auszuscheiden. Allerdings kann dabei nicht ausschliesslich auf die zivilrechtliche Qualifikation abgestellt werden. So werden nach der grundsteuerlichen Praxis z.B. auch Schlüssel, Fensterläden, Kühlschränke, Gestelle, Waschmaschinen etc. als liegenschaftliche Werte behandelt, obwohl sie sachenrechtlich keine Bestandteile des Grundstücks bilden<sup>19</sup>.

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

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

## **5 Anlagekosten**

Da sich der steuerbare Gewinn aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten ergibt, müssen die Anlagekosten ermittelt werden. Die Anlagekosten bestehen aus dem bei der letzten, eine Steuerpflicht auslösenden Handänderung geleisteten Erwerbspreis und den

---

<sup>18</sup> BGE 131 II 722; vgl. aber die Kritik bei Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 222 StG ZH N 7.

<sup>19</sup> Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG ZH N 74 ff., mit Kasuistik.

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

seither vorgenommenen anrechenbaren Aufwendungen<sup>20</sup>. Sie stellen also das dar, was der Veräusserer (bzw. bei dazwischen liegenden Aufschubstatbeständen auch die Vorbesitzer) selbst in das Grundstück investiert hat.

Anrechenbar sind diejenigen Aufwendungen, welche zu einer dauerhaften Verbesserung des Grundstücks führen.

Da es sich bei den Anlagekosten um steuermindernde Tatsachen handelt, sind diese vom Pflichtigen nachzuweisen. Dies geschieht durch Erbringen einer substantiierten Sachdarstellung, wozu auch Beschaffung oder zumindest genaue Bezeichnung der die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts nachweisenden Beweismittel gehört. Ist Derartiges dem Pflichtigen nicht möglich oder nicht zumutbar, so können bei hinreichenden Schätzungsgrundlagen auch Schätzungen erfolgen<sup>21</sup>. Üblicherweise gehört allerdings zum rechtsgenügenden Nachweis von Aufwendungen auch die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege. Eine Rechnung allein genügt also nicht. Diese – an sich streng gehandhabte – Nachweispflicht bedingt, dass der Grundeigentümer sämtliche relevanten Unterlagen aufbewahrt, und dies – im Kanton Zürich – während (mindestens) 20 Jahren<sup>22</sup>.

## **5.1 Ausgangspunkt: Damaliger Erwerbspreis oder Ersatzwert**

### **5.1.1 Erwerbspreis**

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

### **5.1.2 Ersatzwert**

---

<sup>20</sup> Handänderungen, bei denen die Steuer bloss aufgeschoben wurde, stellen bei einer späteren Veräusserung nicht den letzten steuerlich massgebenden Erwerb dar (siehe hinten 9).

<sup>21</sup> Aus den Akten ergibt sich, dass während der Besitzesdauer ein – baurechtlich bewilligter – Ausbau des alten Estrichs zu einem bewohnbaren Raum erfolgt ist; die entsprechenden Unterlagen sind allerdings einem Brand des Archivs zum Opfer gefallen.

<sup>22</sup> Zum Sinn und Zweck der 20-jährigen Frist vgl. hinten 5.1.2.



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

Zum anderen darf der Veräusserer in der Regel bei einer langjährigen Besitzesdauer, in Kanton Zürich bei mehr als 20 Jahren, anstelle des ursprünglichen Erwerbspreises die Anrechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren verlangen<sup>23</sup>. Der Grund, dass der Steuerpflichtige diesen geschätzten Verkehrswert als Ersatzwert anstelle des effektiven Erwerbspreises anrechnen kann, liegt darin, dass es nach einer Dauer von mehr als 20 Jahren oft schwerfällt, den seinerzeit bezahlten Erwerbspreis festzustellen. Die Heranziehung des Verkehrswerts vor 20 Jahren anstelle des tatsächlichen Anlagewerts führt in den meisten Fällen neben der verfahrensmässigen Vereinfachung auch zu einer Erleichterung der Steuerlast. Soweit das Gesetz nicht ausschliesslich eine pauschalierende Betrachtung vorschreibt, steht es der steuerpflichtigen Person daher frei, den tatsächlichen Erwerbspreis (und die seither getätigten Anlagekosten) geltend zu machen.

Auch wenn die steuerpflichtige Person das Grundstück im Zwangsverwertungsverfahren erworben und dabei als Pfandgläubigerin oder Pfandbürgin einen Verlust erlitten hat, ist sie befugt, als Erwerbspreis den Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs abzuziehen<sup>24</sup>.

Der Verkehrswert ist grundsätzlich einzelfallbezogen nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der mutmasslich bei Veräusserung des Grundstücks im gewöhnlichen zwangsfreien Geschäftsverkehr auf dem freien Markt am Ort der gelegenen Sache am fraglichen Bewertungsstichtag als Resultat des Spiels von Angebot und Nachfrage mutmasslich hätte erzielt werden können<sup>25</sup>.

Praktisch ergeben sich indessen nicht selten Schwierigkeiten, weil der Verkehrswert aufgrund von Schätzungen zu bestimmen ist. Dabei stehen verschiedene Methoden zur Verfügung (deren Darstellung dieses Einführungsreferat bei weitem sprengen würde). Immerhin sei angemerkt, dass die so genannte Vergleichsmethode im Vordergrund steht und anerkannte Bewertungsgrundsätze beachtet werden müssen<sup>26</sup>.

---

<sup>23</sup> § 220 Abs. 2 StG ZH.

Vgl. auch Steuerinformation, 28 f., mit Hinweisen auf die Regelungen in weiteren Kantonen.

<sup>24</sup> § 220 Abs. 3 StG ZH.

<sup>25</sup> Vgl. etwa VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7.

Vgl. auch Art. 6 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 31. Juli 1986 über die Bewertung der Grundstücke bei der direkten Bundessteuer (SR 642.112).

<sup>26</sup> Vgl. etwa VGr ZH 26.10.2005, StE 2006 B 25.3. Nr. 30 E. 5.3. Namentlich in komplexen Fällen empfiehlt sich die Verwendung von mehreren Methoden zur Plausibilisierung der Schätzung (RICHNER/FREI/KAUF-

Zu den verschiedenen Methoden sowie den Spezialitäten bei der Verkehrswertermittlung von unüberbauten bzw. überbauten Grundstücken sowie dem Ablauf des Verfahrens vgl. ausführlich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 220 StG ZH N 137 ff.

## **5.2 Zusatz: Seither getätigte anrechenbare Aufwendungen**

Nicht alle Aufwendungen für das veräusserte Grundstück sind abzugsfähig, sondern nur die während der massgeblichen Besitzdauer getätigten und vom jeweiligen kantonalen Gesetz abschliessend aufgezählten<sup>27</sup>. Das StHG enthält keine entsprechenden Vorgaben. Die Kantone können allerdings einen sachlichen Zusammenhang zwischen anrechenbaren Kosten und veräussertem Grundstück verlangen.

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

Unter gewissen – eng umschriebenen Umständen – können ausnahmsweise auch (bauliche) Aufwendungen berücksichtigt werden, die vor dem Erwerb des Grundstücks, aber im Hinblick auf diesen gemacht worden sind. Eine zeitliche Einschränkung lässt sich dabei nicht abstrakt ziehen<sup>29</sup>.

Zu Streitigkeiten Anlass geben bei – hier allein interessierenden - Veräusserungen von Grundstücken des Privatvermögens häufig die Anrechenbarkeit von Mäklerprovisionen sowie die Abgrenzung zwischen anrechenbaren wertvermehrenden Aufwendungen (welche den steuerbaren Grundstücksgewinn schmälern), und werterhaltenden Aufwendungen, den so genannten Unterhaltskosten (die bei der ordentlichen Einkommenssteuer angerechnet werden können).

---

MANN/MEUTER, § 220 StG ZH N 141. In Zukunft dürfte die hedonische Methode an Bedeutung gewinnen (vgl. BGE 134 II 49).

<sup>27</sup> Vgl. etwa § 221 Abs. 1 StG ZH.

Wird der Verkehrswert vor 20 Jahren beansprucht, so sind dies also die Aufwendungen in diesen 20 Jahren.

Zu den Ausnahmen bei den Eigentumsübertragungen mit steueraufschiebender Wirkung, vgl. hinten 9.

<sup>28</sup> Ausnahme: Mäklerprovisionen, Scheingeschäfte; vgl. hinten 5.2.1.

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

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

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

### **5.2.1 Maklerprovisionen**

Maklerprovisionen sind nur dann anrechenbar, wenn es nachgewiesenermassen aufgrund eines zivilrechtlich gültigen Maklervertrages zu einem Grundstückkaufvertrag mit einem Dritten kommt und der Maklerlohn auch tatsächlich bezahlt wird. Im Kanton Zürich ist dabei allerdings beim Verkauf von Privatgrundstücken nur die übliche Maklerprovision von zwei bis – bei schwer verkäuflichen Objekten – maximal drei Prozent anrechenbar. Nicht anrechenbar sind sog. Eigenprovisionen<sup>30</sup>

### **5.2.2 Abgrenzung wertvermehrende – werterhaltende Aufwendungen**

#### **5.2.2.1 Wertvermehrende Aufwendungen**

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

Von den wertvermehrenden Aufwendungen sind die bloss werterhaltenden abzugrenzen, was vor allem bei Umbauten von bestehenden Gebäuden oft schwerfällt. Ob tatsächlich eine Wertvermehrung eingetreten ist, muss "objektiv-technisch" aus der Sicht eines hypothetischen Marktteilnehmers gewürdigt werden.

Umstritten ist, ob die wertvermehrenden Aufwendungen auch dann vom Erlös abgezogen werden dürfen, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks die Wertvermehrung nicht oder nicht mehr vollständig vorhanden ist. Grundsätzlich anerkannt und unproblematisch ist die Regel, dass es bei der Gewinnberechnung nicht auf den Wert der entstandenen substantziellen Verbesserung ankommt, sondern auf den tatsächlich aufgewendeten Betrag. Demnach dürften, selbst wenn eine getätigte Investition bis zur Veräusserung des Grundstücks eine Werteinbusse erleidet, die gesamten Aufwendungen berücksichtigt werden. Kontrovers ist hingegen die Abzugsfähigkeit der im Zeitpunkt der Veräusserung nicht mehr vorhandenen Investitionen.

Aufgrund eines Entscheids des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 war bei der Nachholung unterbliebener Unterhaltskosten aus steuerharmonisierungsrechtlichen Gründen gesamtschweizerisch bis zu ihrer Aufhebung auf den 1.1.2010 die so genannte Dumont-Praxis anwendbar<sup>31</sup>. In diesen Fällen erfolgte eine subjektiv-wirtschaftliche Beurteilung.

---

<sup>30</sup> VGE BS vom 24. August 2005 = StR 2007, 760

<sup>31</sup> Nachfolgend 5.2.2.3; StE 2005 A 23.1 Nr. 10.  
Vgl. hinten 5.2.2.3.

Als wertvermehrnde Aufwendungen gelten z.B. die Begründung von Stockwerkeigentum, die Einrichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des Grundstücks bzw. die Ablösung einer belastenden Grunddienstbarkeit, Baukosten (inkl. Generalunternehmerhonorar, sofern sich das Entgelt auf wertvermehrnde Leistungen bezieht), Erschliessungskosten und Abbruchkosten (wenn der Abbruch zugunsten einer wertvermehrnden Massnahme vorgenommen wird). Anwaltskosten gelten etwa dann als wertvermehrnd, wenn sie auf die Wertsteigerung eines Grundstücks abzielen, nicht aber dann, wenn sie der Erhaltung des bisherigen Rechtszustandes dienen. Letztere stellen Unterhaltskosten dar.

### **5.2.2.2 Werterhaltende Aufwendungen (Unterhaltskosten)**

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

Trotzdem bleiben die Unterhaltskosten rechtserheblich, denn sie können bei der Einkommenssteuer als Gewinnungskosten geltend gemacht werden<sup>32</sup>, sofern und soweit sie mit dem steuerbaren Eigenmietwert unmittelbar zusammenhängen<sup>33</sup>. Dies gilt sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Steuern<sup>34</sup>.

Bei Liegenschaften des Privatvermögens können die Unterhaltskosten (insbesondere Auslagen für Reparaturen und Renovationen, welche nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen), die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Ausser Betracht fallen hingegen die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere solche für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. Nach geltendem Recht sind tatsächlich geleistete Unterhaltskosten unbeschränkt abziehbar<sup>35</sup>. Daneben besteht aber auch

---

<sup>32</sup> Vgl. die Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) sowie Art. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116.2).

<sup>33</sup> BGr 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 Nr. 53 E. 2.5.

<sup>34</sup> BGr 15.07.2005, StE 2006 B 25.6 Nr. 53 E. 4.4.

<sup>35</sup> Eine Limitierung bezweckte eine im Plenum des Nationalrates noch nicht behandelte Motion vom 5. Oktober 2005 mit dem Titel "Faire und transparente Steuerabzüge für den Liegenschaftsunterhalt" (Geschäfts.-Nr. 05.3557). Der Nationalrat verwarf diese Motion am 12.03.2007 mit 68:108 Stimmen ([www.parlament.ch](http://www.parlament.ch)).

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

die Möglichkeit, selbst bei nicht getätigten Unterhaltsaufwendungen die Unterhaltspauschale zu wählen<sup>36</sup>.

Abzugsfähige Unterhaltskosten sind deshalb zunächst gegenüber den wertvermehrenden Aufwendungen abzugrenzen. Wenn Arbeiten eine Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessern, vermehren die damit verbundenen Aufwendungen den Anlagewert und sind nicht mehr abzugsfähig. Zu berücksichtigen sind sie hingegen als Anlagekosten bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer. Für Investitionen allerdings, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, kann das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen auch wertvermehrnde Aufwendungen den Unterhaltskosten gleichstellen und zum Abzug zulassen. Dieser Grundsatz findet sich sowohl im Steuerharmonisierungsgesetz als auch bei der direkten Bundessteuer<sup>37</sup>.

Selbstredend kann ein- und dieselbe Aufwendung nicht doppelt, nämlich zunächst bei der Einkommenssteuer als Unterhaltskosten sowie (später) bei der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrnde Aufwendung geltend gemacht werden<sup>38</sup>. Dies gilt auch dann, wenn Entsprechendes im massgebenden kantonalen Steuergesetz nicht ausdrücklich festgehalten ist<sup>39</sup>.

### **5.2.2.3 Spezialfall Dumont-Praxis**

Die Dumont-Praxis war eine vom Bundesgericht im Jahr 1973 entwickelte Praxis bezüglich Unterhaltskosten für neu erworbene Liegenschaften<sup>40</sup>. Sie bezweckte, eine Person, welche eine schlecht unterhaltene Liegenschaft zu einem entsprechend niedrigen Preis

---

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

<sup>37</sup> Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 9 Abs. 3 lit. a StHG.

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

<sup>38</sup> Ein Einbruch in dieses System erfolgt allerdings durch Gewährung des Wahl-Pauschalabzugs bei den Unterhaltskosten (vgl. Art. 3 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116]), der unter Umständen eine gewisse Optimierung ermöglicht.

<sup>39</sup> Vgl. StRK III ZH 20.06.2005, ZStP 2005 397 E. 1b/cc, mit Hinweisen auf die Kantone, welche eine ausdrückliche gesetzliche Regelung kennen.

<sup>40</sup> BGE 99 Ib 362.

erwarb, um sie zu renovieren, nicht besser zu stellen als diejenige, die eine bereits renovierte Liegenschaft erstand<sup>41</sup>. Die Dumont-Praxis war für alle Kantone verbindlich<sup>42</sup>.

Mit Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften vom 3. Oktober 2008 ist die Dumont-Praxis auf den 1. Januar 2010 aufgehoben worden<sup>43</sup>. Den Kantonen wurde für die Anpassung ihrer Gesetzgebung eine Frist bis 1. Januar 2012 eingeräumt. Im Kanton Zürich wird die Dumont-Praxis ebenfalls seit 1. Januar 2010 nicht mehr angewendet; im Kanton Bern geschah dies rückwirkend schon per 1. Januar 2009<sup>44</sup>. Der Wegfall der Dumont-Praxis hat für den Erwerber eines Grundstücks zur Folge, dass er höhere Unterhaltsaufwendungen geltend machen kann, was die Einkommenssteuer vermindert. Andererseits erhöht sich durch den Wegfall von Anlagekosten der steuerbare Grundstücksgewinn.

Diese Rechtsänderung führt nicht dazu, dass der Veräusserer hinsichtlich der von ihm während der Besitzdauer vorgenommenen Aufwendungen gleichsam zwischen Stuhl und Bank fällt. Was unter dem Regime der Dumont-Praxis als anschaffungsnahe wertmehrende Kosten zu qualifizieren war und vom Grundeigentümer dementsprechend auch nicht als Unterhalt deklariert wurde<sup>45</sup>, kann bei der Veräusserung des Grundstücks nach dem 1. Januar 2010 immer noch als Anlagekosten geltend gemacht werden. Daher ist die Dumont-Praxis weiterhin von Bedeutung und daher im Folgenden zu skizzieren.

Handelte es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so waren die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden musste, grundsätzlich nicht als Unterhaltskosten abziehbar. Dabei ging das Bundesgericht davon aus, dass das Grundstück im Augenblick des Übergangs in das Vermögen des Steuerpflichtigen einen bestimmten Wert hatte, der von seinem Unterhaltszustand abhing. Darum waren während der ersten fünf Jahre nach dem Erwerb nur Ausga-

---

<sup>41</sup> Einmal mehr bestätigt in BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.1 (Beilage).

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

<sup>42</sup> BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 3.3 (Beilage).

Dieser Anpassung hat sich etwa auch die Zürcher Rechtsprechung unterzogen; VGr ZH 07.06.2006, SB.2006.00014, zugänglich über [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch).

<sup>43</sup> AS 2009, 1515 ff.

<sup>44</sup> Vgl. Verordnung über die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken vom 18.10.2000 (BS 661.312.21).

<sup>45</sup> Im Einzelfall ist denkbar, dass der Grundeigentümer – entgegen der Dumont-Praxis – auch anschaffungsnahe Aufwendungen als Unterhalt deklariert und so veranlagt worden ist. In einem solchen Fall fällt die spätere Geltendmachung als Anlagekosten ausser Betracht (vgl. vorne Fn. 41).

Ermittlung des Grundstücksgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstücksgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

ben abzugsfähig, die für die Beseitigung eines nach dem Erwerbszeitpunkt eingetretenen Schadens aufgewendet werden mussten.

Bei einer nicht vernachlässigten Liegenschaft konnte der neue Eigentümer hingegen auch "anschaffungsnahe" Kosten abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) anfielen. Die neuere bundesgerichtliche Praxis gestattet den Abzug unter folgenden vier Voraussetzungen (kumulativ):

- 1 Es handelte sich um periodischen Unterhalt im Gegensatz zum Nachholen von unterbliebenem Unterhalt;
- 2 Die durchgeführten Arbeiten führten zu keiner Erhöhung von Miet- oder Pachterträgen;
- 3 Es erfolgte keine Nutzungsänderung;
- 4 Der bisherige vertrags- oder nutzungsmässige Zustand der Liegenschaft blieb erhalten.

Davon zu unterscheiden war der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renovierte, um den Miet- oder Pachtertrag zu steigern oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienten die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsgemässen Zustand zu erhalten, sondern zielten darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern<sup>46</sup>.

Eine Ausnahme von der Dumont-Praxis machte das Bundesgericht bei Instandstellungskosten im Anschluss an den Erwerb eines Grundstücks durch Erbschaft. Diese galten als Unterhaltskosten und konnten von den Erben soweit vom rohen Einkommen abgezogen werden, als auch der Erblasser zum Abzug berechtigt gewesen wäre (Folge der Universalsukzession)<sup>47</sup>.

### **5.2.3 Exkurs: Mehrwertabgabe**

Das revidierte Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (Raumplanungsgesetz [RPG]) verpflichtet die Kantone, Planungsvorteile mindestens bei Einzonungen zu

---

<sup>46</sup> BGr 2.02.2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10 E. 2.1.

<sup>47</sup> BGE 107 Ib 22; kritisch hierzu Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel etc. 2000 Art. 32 DBG N 16.

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

einem Satz von mindestens 20 Prozent auszugleichen<sup>48</sup>. Die Kantone haben bis am 30. April 2019 Zeit, um dies zu regeln<sup>49</sup>.

Der Grosse Rat des Kantons Aargau ergänzte deshalb das Gesetz über Raumentwicklung und Bauwesen (Baugesetz [BauG])<sup>50</sup>. Neu muss bei Einzonungen eine Abgabe von 20% des Mehrwerts geleistet werden<sup>51</sup>. Die Mehrwertabgabe ist bei der Bemessung einer all-fälligen Grundstückgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom Gewinn in Abzug zu bringen<sup>52</sup>. Das Steuergesetz des Kantons Aargau sieht deshalb vor, dass die Mehrwertabgabe bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden kann<sup>53</sup>.

Auch der Kanton Bern ist diesem Gesetzgebungsauftrag nachgekommen und hat im Rahmen der Teilrevision der Baugesetzgebung die hierzu erforderlichen Rechtsgrundlagen geschaffen<sup>54</sup>. Zugleich hat das Amt für Gemeinden und Raumordnung (AGR) zusammen mit dem Verband Bernischer Gemeinden (VBG) Muster-Unterlagen zur Mehrwertabschöpfung erarbeitet und stellt diese den Gemeinden zur Verfügung. Auch gemäss Steuergesetz des Kantons Bern kann die Mehrwertabgabe bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend gemacht werden<sup>55</sup>.

Der Kanton Zürich hat bisher noch keine Regelung zur Mehrwertabgabe verabschiedet. Zurzeit ist für die Regelung des Mehrwertausgleichs ein eigenes Gesetz vorgesehen, das Mehrwertausgleichsgesetz [MAG].

---

<sup>48</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 1bis RPG.

<sup>49</sup> Vgl. Art. 38a Abs. 4 RPG.

<sup>50</sup> Vgl. §§ 28a bis 28h BauG AG.

<sup>51</sup> Vgl. § 28a Abs. 1 BauG AG.

<sup>52</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 1<sup>sexies</sup> RPG.

<sup>53</sup> Vgl. § 104 Abs. 1 lit. d StG AG.

<sup>54</sup> Vgl. Art. 142-142f BauG BE.

<sup>55</sup> Vgl. Art. 142 Abs. 2 lit. e StG BE.

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber



## **6 Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung – Verrechnung von Verlusten**

Entsprechend der Ausgestaltung der Grundstücksteuer als Objektsteuer gilt der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung. Was grundbuchlich als Liegenschaft gilt, bildet normalerweise auch grundsteuerlich Anknüpfungspunkt. Für die Gewinnermittlung ist deshalb zunächst vom veräusserten Grundstück auszugehen.

Auch bei der Gesamtveräusserung von mehreren, zu verschiedenen Zeiten erworbenen Grundstücken oder einer Parzelle, die aus früher eigenständigen Parzellen zusammengefügt wurde, ist der Gewinn je gesondert zu ermitteln. Diese Regelung soll sicherstellen, dass bei der Veranlagung der aus der Gesamtveräusserung geschuldeten einzigen Grundstückgewinnsteuer die unterschiedlichen Besitzdauern der einzelnen Grundstücke bzw. Anteile berücksichtigt werden. Der Gesamtgewinn ergibt sich darauf aus der Summe der nach dem Prinzip der gesonderten Gewinnermittlung berechneten Teilgewinne bzw. -verluste der einzelnen Grundstücke. Der Grundtarif bemisst sich nach dem Gesamtgewinn<sup>56</sup>. Die so ermittelte Steuer nach Grundtarif wird sodann nur zur Berechnung des einzelnen Steuerzuschlags bzw. der einzelnen Steuerermässigung aufgeteilt, und zwar im Verhältnis der Teilgewinne zum Gesamtgewinn<sup>57</sup>. Auf den so ermittelten Steuerteilbeträgen sind die allfälligen Zuschläge bzw. Ermässigungen entsprechend der jeweiligen Besitzdauer des Teilgrundstücks anzurechnen. Die Summe der sich auf diese Weise ergebenden Steuerteilbeträge bildet schliesslich die geschuldete reine Grundstückgewinnsteuer.

Je nach kantonaler Regelung können sodann selbst beim monistischen System und damit bei der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens gewisse Verluste in Abzug gebracht werden, insbesondere auch solche aus Teilveräusserungen<sup>58</sup>.

## **7 Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip)**

Nach dem im Grundstückgewinnsteuerrecht allgemein geltenden Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip) müssen sich Erlös und Anlagewert auf das betreffend Umfang und Inhalt gleiche Grundstück beziehen. Vor der Gewinnermittlung

---

<sup>56</sup> Vgl. § 223 StG ZH.

<sup>57</sup> Vgl. § 225 StG ZH.

<sup>58</sup> Vgl. etwa § 224 Abs. 3 StG ZH; vgl. auch Steuerinformation, 32 f., mit Hinweisen auf die Regelungen in weiteren Kantonen.

Die Verlustverrechnung kann erst nach vollständiger Veräusserung des Grundstücks verlangt werden (StRK III, 13.11.2001, ZStP 2002, 41) und erfolgt im Revisionsverfahren (RICHER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 224 N 22).

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

muss demnach geprüft werden, ob die Liegenschaft zwischen Erwerb und Veräusserung Substanzveränderungen erfahren hat. Liegen solche Veränderungen während der massgeblichen Eigentumsdauer vor, müssen durch Zu- oder Abrechnungen bei der Gewinnermittlung vergleichbare Verhältnisse hergestellt werden. Eine Ausnahme davon ist nur zulässig, wenn die Veränderung am veräusserten Grundstück die Preisbildung nicht beeinflusst hat.

Als Bezugspunkt für den Vergleich gilt jener Zustand des Grundstücks, welcher die Grundlage für die Kaufpreisgestaltung bei der nunmehr in Frage stehende Grundstücksgewinnsteuer auslösenden Veräusserung gebildet hat<sup>59</sup>.

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

### **7.1 Substanzvermehrungen**

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

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

Substanzzunahmen, die auf Naturvorgängen beruhen, werden nicht mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst. Sie werden aber mangels gesetzlicher Grundlage nicht als wertvermehrnde Aufwendungen bei den Anlagekosten angerechnet, sondern vom Erlös abgerechnet<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Vgl. VGr ZH 23.11.2004, RB 2004 Nr. 90 E. 2.4; vgl. auch VGr ZH 21.04.1998, RB 1999 Nr. 156 = StE 2000 B 44.1 Nr. 7.

<sup>60</sup> Vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 StG ZH N 11 ff., auch zum Folgenden.

## **7.2 Substanzverminderungen**

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

Eine Substanzverminderung kann durch Veräusserung von Grundstückteilen erfolgen oder durch tatsächliche oder rechtliche Verschlechterung des Grundstücks ohne Veräusserung. Der Vorgang der Veräusserung stellt einen eigenen steuerbaren Tatbestand dar, während die rechtliche Verschlechterung nur dann als Steuertatbestand gelten kann, wenn sie mit einer entgeltlichen Belastung des Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung beruht, die eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftung oder Veräusserung zur Folge hat.

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

War ein Grundstück zum Erwerbszeitpunkt (oder vor 20 Jahren) mit einer inzwischen abgebrannten oder abgebrochenen Baute überbaut und wurde während der massgebenden Besitzesdauer das Gebäude neu errichtet, so kann als Anlagewert nur der Landwert einerseits und die neue Baute als wertvermehrnde Aufwendung andererseits angerechnet werden. Der Wert des abgebrannten oder abgebrochenen Gebäudes bleibt bei der Grundstückgewinnermittlung unberücksichtigt<sup>61</sup>.

Bei einem veräusserten Altbau kann es sich sich technisch oder wirtschaftlich um ein Abbruchobjekt handeln. Solche sind wie unüberbaute Grundstücke zu bewerten, wobei als Verkehrswert der Landwert abzüglich der Abbrückkosten gilt <sup>62</sup>.

## **8 Wirtschaftliche Handänderung**

---

<sup>61</sup> Dies gilt auch dann, wenn der Altbau im Hinblick auf die Neuüberbauung des Grundstücks abgebrochen werden musste (StRG ZH, 29.3.11, GR.2010.6, [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch); bestätigt durch VGr, 2.11.11)

<sup>62</sup> RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 220 StG ZH N 169 ff. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich schliesst – in aller Regel zugunsten des steuerpflichtigen Veräusserers – nur zurückhaltend auf das Bestehen eines Abbruchobjekts (VGr ZH, 26.08.09, SB.2009.00016; [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)).

Nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Handänderungen von Grundstücken werden von der Grundstücksgewinnsteuer erfasst<sup>63</sup>. Unter die wirtschaftlichen Handänderungen fallen hauptsächlich die Übertragung der Gesamtheit oder der überwiegenden Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft; nicht jedoch einer Betriebsgesellschaft.

Jedoch nicht jeder Sachverhalt kann einer wirtschaftlichen Handänderung im Sinne des Grundstücksgewinnsteuerrechts gleichgestellt werden. Eine Gleichstellung mit der zivilrechtlichen Veräußerung kommt nur in Frage, wenn „sämtliche Befugnisse übergehen und einzig der Grundbucheintrag als äusseres Merkmal (noch) fehlt. Die umfassende Verfügungsmacht umschliesst in tatsächlicher Hinsicht die Befugnis auf Besitz, Gebrauch, Fruchtgenuss, Änderung, Trennung, Verschlechterung oder Zerstörung, in rechtlicher Hinsicht auf Verkauf, Schenkung oder Belastung des Grundstücks“<sup>64</sup>.

## **9 Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang**

### **9.1 Steueraufschub**

Steueraufschubsgründe führen dazu, dass die objektive Steuerpflicht mangels Handänderung nicht ausgelöst und deshalb keine Steuer erhoben wird<sup>65</sup>. Die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sind abschliessend<sup>66</sup>. Der zusätzliche Steueraufschub des Kantons Aargau für jegliche Rechtsgeschäfte zwischen Verwandten in gerader Linie<sup>67</sup> ist deshalb wohl harmonisierungswidrig. Zu einem Steueraufschub führt ein Eigentumswechsel durch Erb-

---

<sup>63</sup> Vgl. Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG.

<sup>64</sup> BGer in StE 2015 B 42.22 Nr. 9 E.2.3.1.

<sup>65</sup> Art. 12 Abs. 3 StHG; vgl. auch § 216 Abs. 3 StG ZH.

<sup>66</sup> Vgl. BERNHARD ZWAHLEN, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH(Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A. Basel etc. 2016, Art. 12 StHG N 61.

<sup>67</sup> Art. 97 Abs. 1 lit. b StG AG.

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

gang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung. Die Steueraufschubstatbestände können unbeschränkt aneinander gekettet werden<sup>68</sup>.

Dabei wird die Grundstückgewinnsteuer nur bis zur nächsten steuerauslösenden Veräußerung aufgeschoben. Der bis zur fraglichen Handänderung entstandene Gewinn wird deshalb im Moment des Eigentumswechsels noch nicht besteuert. Das bedeutet, dass der Veräusserer keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hat. Der bei ihm entstandene unverdiente Wertzuwachs auf dem Grundstück ist aber vom Erwerber zu versteuern, wenn dieser das Grundstück seinerseits weiterveräussert (steuerbegründende Handänderung). Dies hat für den Erwerber zur Folge, dass bei der Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Handänderung abgestellt wird, bei welcher er selber das Grundstück erworben hat, sondern auf die vorhergehende Handänderung. Die privilegierte Handänderung wird in dem Sinn m.a.W. grundstückgewinnsteuerrechtlich wie nicht geschehen behandelt. Der neue Grundeigentümer tritt in die Fussstapfen seines Rechtsvorgängers und übernimmt den während dessen Besitzdauer aufgelaufenen Gewinn und die darauf lastende latente Steuerlast, immerhin aber auch die Besitzdauer, welche ab einer gewissen Länge fast in allen Kantonen zu einer prozentualen Ermässigung der ordentlichweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer führt.

## **9.2 Erbgang**

Der Begriff des Erbgangs umfasst drei verschiedene Tatbestände: Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis. Soweit die genannten Vorgänge vollständig unentgeltlich erfolgen, ist die Erwähnung bis zu einem gewissen Teil rein deklaratorisch, denn bei solchen unentgeltlichen Eigentumswechseln wird kein Gewinn realisiert. Unentgeltliche Grundstücksübertragungen stellen keine Veräußerungen und somit auch keine steuerlich relevanten Handänderungen dar. Sie lösen deshalb keine Grundstückgewinnsteuer aus, die aufgeschoben werden müsste. Im Zusammenhang mit der Erbteilung finden jedoch in der Regel entgeltliche Grundstücksübertragungen statt, da die Erbteilung ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist. Konstitutiv ist die Erwähnung – nur, aber immerhin deshalb –, weil die Kantone diese Handänderungen für die spätere Bemessung der Grundstückgewinnsteuer bei einer späteren Veräußerung nicht berücksichtigen dürfen.

### **9.2.1 Erbfolge**

Der Erbgang löst im Normalfall zwei Eigentumsübertragungen aus. Zuerst geht das Eigentum an der Erbschaft, also auch an den darin enthaltenen Grundstücken, infolge Erbganges an die Erben über. Diese erwerben dabei das Grundeigentum zur gesamten

---

<sup>68</sup> BGE 141 II 207.

Hand<sup>69</sup>. Eine Grundbucheintragung ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht nötig, sondern erst, wenn die Erben über das Grundstück verfügen möchten<sup>70</sup>. Die zweite Eigentumsübertragung erfolgt mit der Erbteilung. Erst jetzt werden einzelne Grundstücke auf die jeweiligen Erben übertragen.

### **9.2.2 Erbteilung**

Als Erbteilung gilt jede Auflösung eines Gesamteigentumsverhältnisses, das seinen Ursprung in der Erbfolge hat. Durch die Erbteilung findet die Erbengemeinschaft in der Regel ihr Ende. Die einzelnen Grundstücke, welche die Gemeinschaft mit dem Tod des Erblassers zur gesamten Hand erworben haben<sup>71</sup>, werden ins Alleineigentum der einzelnen Erben überführt. Auch wenn ein Grundstück aufgrund einer bloss partiellen Erbteilung von der Erbengemeinschaft auf einen einzelnen Erben übergeht, führt dies zu einem Aufschub der Steuer.

Nicht selten ergeben sich Diskussionen, wann die Erbengemeinschaft als Liquidationsgemeinschaft aufgelöst und infolge Zweckänderung in eine andere Gemeinschaftsform umgewandelt wird. Eine solche Umwandlung hat zur Folge, dass die Auflösung dieser neuen Gemeinschaft dann eben nicht mehr als Erbteilung grundsteuerrechtlich privilegiert wird<sup>72</sup>. Auch durch eine Übertragung ins Miteigentum der Erben wird das Gesamteigentum der Erbengemeinschaft liquidiert und weitere Handänderungen sind nicht mehr privilegiert möglich.

---

<sup>69</sup> Art. 560 ZGB.

<sup>70</sup> Art. 656 Abs. 2 ZGB.

<sup>71</sup> Art. 560 ZGB.

<sup>72</sup> Vgl. etwa VGr ZH 25.03.1998, RB 1998 Nr. 155 = StE 1998 B 42.31 Nr. 6.

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

### 9.2.3 Vermächtnis

Mit dem Vermächtnis wendet der Erblasser dem Vermächtnisnehmer einen unentgeltlichen Vermögensvorteil zu, ohne ihn als Erben einzusetzen<sup>73</sup>. Die bedachte Person erlangt so mit dem Tod des Erblassers nicht unmittelbar das Eigentum am ihr zugesprochenen Grundstück, sondern lediglich einen persönlichen Anspruch gegen die beschwerten Erben auf die Übertragung dieses Grundstücks<sup>74</sup>. Bei der Übertragung von der Erbengemeinschaft auf den Vermächtnisnehmer findet erneut ein Steueraufschub statt (wie schon beim Übergang vom Erblasser auf die Erben).

### 9.3 Erbvorbezug

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

Handänderungen an Grundstücken im Zusammenhang mit einem Erbvorbezug bewirken bei der Grundstückgewinnsteuer einen Steueraufschub. Wenn der Erbvorbezug an mehrere Erbanwärter zur gesamten Hand erfolgt, indem diese eine einfache Gesellschaft bilden, ist die Auflösung dieser Gesellschaft ebenso steuerprivilegiert wie die Auflösung einer Erbengemeinschaft<sup>75</sup>. Durch die Privilegierung des Erbvorbezugs wird eine Gleichstellung des Bezügers mit den beim Tod des Erblassers Begünstigten bezweckt.

Der vollständige Steueraufschub tritt auch beim gemischten Erbvorbezug (nur partielle Unentgeltlichkeit) ein<sup>76</sup>. Dies dürfte regelmässig der Fall sein, denn häufig hat der Erbanwärter die Hypotheken zu übernehmen und entschädigt somit den Veräusserer teilweise für die Überlassung des Grundeigentums. Zwischen dem Verkehrswert des übergebenen Objekts und der hierfür erbrachten Gegenleistung muss aber ein in die Augen springendes Missverhältnis bestehen.

---

<sup>73</sup> Art. 484 ff. ZGB.

<sup>74</sup> Art. 562 ZGB.

<sup>75</sup> Dementsprechend stellen sich auch die nämlichen Probleme bezüglich Zweckänderung; vgl. vorn 9.2.2 a.E.

<sup>76</sup> Zum (vollständigen) Steueraufschub bei gemischten Schenkungen vgl. nachfolgend 8.4.4 und RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 216 StG ZH N 193.

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

## **9.4 Schenkung**

Nach der (Zürcher) Rechtsprechung lehnt sich der steuerliche Schenkungsbegriff, welcher für die Grundsteuern gleich wie für die Schenkungssteuer auszulegen ist, an den zivilrechtlichen an<sup>77</sup>. Er ist von vier Elementen geprägt, nämlich von der Zuwendung, der Bereicherung aus dem Vermögen eines andern, der Unentgeltlichkeit sowie dem Schenkungswillen. In gewissen Kantonen wird der Schenkungswille allerdings nicht vorausgesetzt<sup>78</sup>. Ist ein Grundstück Gegenstand einer Schenkung, erhält die schenkende Person keine Gegenleistung für die Hingabe des Grundstücks. Somit kann sie auch keinen Grundstücksgewinn realisieren. Die beschenkte Person muss bei einer späteren steuerpflichtigen Veräusserung neben dem während ihrer Eigentumsdauer eingetretenen Wertzuwachs zusätzlich auch den beim Schenker entstandenen Mehrwert versteuern.

### **9.4.1 Zuwendung**

Die Zuwendung ist kein zivilrechtlich definierter Begriff. Im steuerrechtlichen Sinn ist die Zuwendung eine Handlung, durch welche jemand einem anderen einen Vermögensvorteil verschafft, sei es durch Vergrösserung des Vermögens oder durch Abwendung einer drohenden Vermögensverminderung. Von vornherein keine Zuwendungen sind mangels der zuwendenden Person die Aneignung, die Ersitzung, der Fund, alle unbefugten Eingriffe in fremde Rechte und die Vermögensvermehrung durch Zufall.

Die Zuwendung muss beim Empfangenden eine Bereicherung bewirken. Diese kann in einer Aktivenvermehrung oder in einer Passivenverminderung bestehen.

### **9.4.2 Unentgeltlichkeit**

---

<sup>77</sup> Art. 239 OR.

<sup>78</sup> So im Kanton Aargau, wo lediglich ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorausgesetzt wird.



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

### **9.4.3 Schenkungswille**

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

### **9.4.4 Gemischte Schenkung**

Ein vollständiger Steueraufschub tritt aber auch bei der gemischten Schenkung ein, welche sehr häufig vorkommt. Ein solcher, aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen bestehender Vertrag darf nur angenommen werden, wenn die Parteien den Kaufpreis bewusst unter dem wahren Wert des Grundstücks angesetzt haben, mit dem Willen, die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Bei der grundsteuerlichen Beurteilung, ob bei einer Handänderung ein Steueraufschubstatbestand gegeben ist, muss also geprüft werden, ob die Handänderung auch Elemente der Schenkung enthält. Sobald dies zu bejahen ist, liegt nach der Zürcher Rechtsprechung eine "Handänderung infolge Schenkung" vor<sup>79</sup>. Aufgrund des harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Steueraufschubs bei einer Schenkung, erscheint es deshalb fraglich, ob kantonale Praxen, welche bei der gemischten Schenkung eine teilweise Besteuerung vorsehen, wenn die erbrachte Gegenleistung höher ist als der Anlagewert (und diese Differenz der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen), noch zulässig sind.

Wo die gänzliche oder wenigstens teilweise Unentgeltlichkeit einer bereichernden Zuwendung offensichtlich ist (wohl anzunehmen bei den bekannten 25 %), also wenn eine entsprechende Gegenleistung fehlt, ist ein Schenkungswillen natürlich zu vermuten. Dies gilt jedoch nur, wenn zusätzlich eine enge verwandtschaftliche oder sonstige nahe persönliche Beziehung zwischen den Parteien besteht. Fehlen dagegen verwandtschaftliche Bande, spricht dies gegen eine Schenkung.

---

<sup>79</sup> Vgl. VGr ZH 4.11.2003, StE 2004 B 42.32 Nr. 7.

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

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

Dabei spielt es keine Rolle, ob der entgeltliche Teil die Anlagekosten übersteigt oder nicht. Auch wenn der Veräusserer im erstgenannten Fall einen Gewinn realisiert, dessen Besteuerung aber aufgeschoben wird, ist bei der Weiterveräußerung des Grundstücks durch den Erwerber der entgeltliche Teil, den er dem ursprünglichen Veräusserer geleistet hat, nicht zu berücksichtigen. Dies kann zur Folge haben, dass der Erwerber während seiner Besitzesdauer einen Verlust erlitten hat aber trotzdem einen Gewinn (nämlich denjenigen seines Vorgängers) zu versteuern hat. Ungeachtet der Höhe seiner eigenen Leistungen hat der Erwerber also die gesamte latente Steuerlast des Veräusserers zu übernehmen.

## **10 Literaturübersicht**

Nachstehend eine Auswahl an neueren Werken:

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

CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 - 125, Muri-Bern 2006; Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Art. 126 - 293, Muri-Bern 2011

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006; dies., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009

MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH(HRSG.), KOMMENTAR ZUM SCHWEIZERISCHEN STEUERRECHT, BUNDESGESETZ ÜBER DIE HARMONISIERUNG DER DIREKTEN STEUERN DER KANTONE UND GEMEINDEN, 3. A. BASEL ETC. 2016

Dazu kommen die einschlägigen Kommentare von DBG und StHG, welche sich insbesondere zu den Unterhaltskosten äussern, sowie die Steuerinformation "Die Besteuerung der Grundstückgewinne" vom Juli 2015.

## **11 Judikaturübersicht**

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

B 25.6 Gewinnungskosten bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen

B 42.31 Erbgang ( Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis)

B 42.32 Erbvorbezug, Schenkung

B 44.12 Erwerbspreis

B 44.13 anrechenbare Aufwendungen

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

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber

Die Homepage [www.swiss-tax.ch](http://www.swiss-tax.ch) enthält Links zur Rechtsprechung des Bundesgerichts und verschiedener kantonaler Verwaltungsgerichte.

Eine alle Rechtsgebiete umfassende Datenbank findet sich unter [www.swisslex.ch](http://www.swisslex.ch).

Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens sowie Probleme der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang )

Einführungsreferat )

Dr. iur. Philip Funk / Max Ledergerber