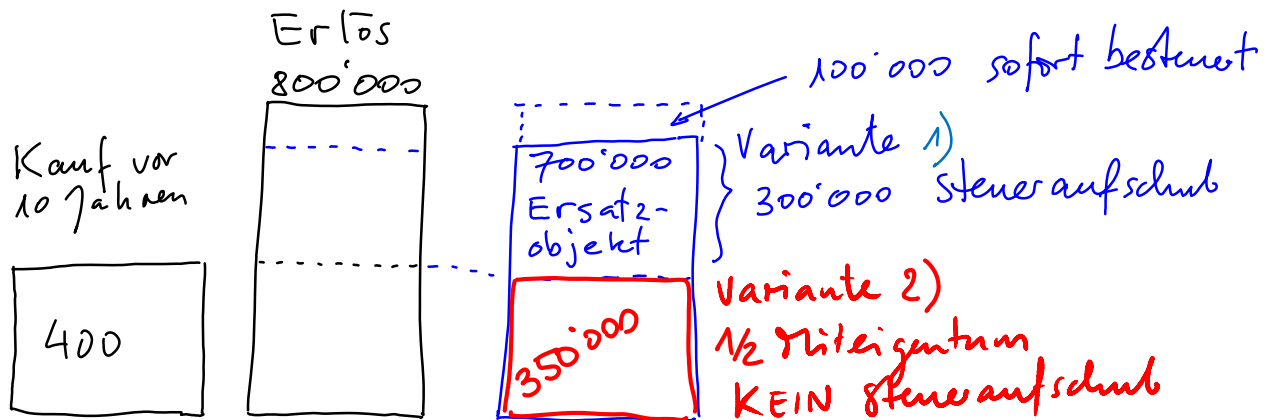


Lösung zu Bsp. Nr. 08 (Steueraufschub, ausserkantonale Ersatzbeschaffung)



Beim Verkauf eines selbst genutzten Eigenheims ist bezüglich GGSt ein vollständiger oder teilweiser Steueraufschub möglich, wenn der Verkäufer den Erlös ganz oder teilweise in ein gleich genutztes Ersatzobjekt investiert, vgl. StG 134/1/a und 135.

Die GGSt wird aufgeschoben, **soweit** die Anlagekosten des Ersatzobjekts höher sind als die Anlagekosten des verkauften Objekts (StG 135/1).

Wenn Otto die Wohnung in Luzern zu Alleineigentum erwerben würde (Variante 1) würde mindestens teilweise ein Steueraufschub gewährt. Die Anlagekosten des Ersatzobjekts wären dann CHF 700'000.--, und damit um CHF 300'000.-- höher als die Anlagekosten der veräusserten Wohnung in Bern. Die GGSt würde im Umfang von CHF 300'000.-- (Rohgewinn) aufgeschoben. Sofort besteuert würden nur die CHF 100'000.-- (Rohgewinn), weil er diesen Betrag nicht reinvestiert.

Gemäss Art. 126/1/d i.V.m 136/3 StG war bis zur Steuergesetzrevision 2021 vorgesehen, dass der Kanton Bern diesen aufgeschobenen Rohgewinn (CHF 300'000) bei einer künftigen Veräusserung des ausserkantonalen Ersatzobjekts besteuern kann. Dazu hat das Bundesgericht schon 2012 allerdings festgehalten, dass beim Verkauf eines ausserkantonalen Ersatzobjektes nach 10 Jahren nur noch der Zuzugskanton besteuern darf und nicht mehr der Wegzugskanton (BGer 2C\_337/2012 vom 19.12.2012). Gemäss Bger 2C.70/2017 vom 28.9.2017 gilt dies selbst beim zeitnahen Weiterverkauf des Ersatzobjekts. Im Zuge der Steuergesetzrevision 2021 wurden diese Bestimmungen daher aufgehoben.

Gemäss Variante 2 erwirbt Otto die neue Wohnung zu Miteigentum mit seiner Frau. Das führt vorliegend dazu, dass überhaupt kein Steueraufschub gewährt wird. Die GGSt ist eine Individualsteuer (keine Familienbesteuerung). Der Ehemann (als Alleinverkäufer der alten Liegenschaft) investiert hier selbst (!) nur noch CHF 350'000.-- (1/2 des Kaufpreises), somit weniger als die ursprünglichen Anlagekosten (CHF 400'000.--). Damit wird sein ganzer Rohgewinn von CHF 400'000.-- sofort besteuert. Der Erwerb der anderen Hälfte durch die Ehefrau ist grundstückgewinnsteuerrechtlich unbeachtlich und kann nicht dem Ehemann als Reinvestition zugerechnet werden.

Lösung zu Bsp. Nr. 09 (Erlösbestimmung bei vertraglicher Steuerüberwälzung)

Zivilrechtlich ist die vertragliche Überwälzung der GGSt auf die Käuferin zulässig. **Steuerpflichtig** bleibt im Aussenverhältnis (zum Staat) aber die **Verkäuferin**. Die subjektive Steuerpflicht ist eine Frage des öffentlichen Rechts und geregelt im StG. Solche Vorschriften können vertraglich nicht modifiziert werden.

Die **Gemeinde** ist nur Steuerträgerin, **nicht Steuersubjekt**. StG 127 bezieht sich aber auf das Steuersubjekt. Steuerpflichtig ist also Frau Albrecht. Die Gemeinde ist nur indirekt von der Aufrechnung betroffen, weil sie die Steuer übernehmen muss, sie wird aber nicht Steuersubjekt. Sie bezahlt im Effekt bloss einen höheren Kaufpreis. Demnach ist der Standpunkt der Gemeinde nicht richtig.

Bei der **Gewinnberechnung** setzt sich der Erlös hier aus zwei Komponenten zusammen: a) Kaufpreis und b) die Übernahme der Steuerlast. Berechnungstechnisch stellt sich dabei das Problem, dass der Steuerbetrag zuerst ermittelt werden muss, dann den Erlös erhöht und dies wiederum den Steuerbetrag erhöht, was zu einer „Berechnung im Zirkel“ führt. In der Praxis wird diese **Aufrechnung drei Mal** durchgeführt. Da der zusätzliche Steuerbetrag mit jeder Aufrechnung kleiner wird, liegt das Ergebnis relativ nahe bei einem mathematisch genauen Verfahren.

Steuerberechnung zu Fall 38:

Erlös ohne Aufrechnung der Steuer	2'000'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn	1'000'000
<b>Steuerbetrag (ohne Aufrechnung)</b>	<b>500'000</b>
Erlös mit 1. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'500'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 1	1'500'000
<b>Steuerbetrag 1 (1. Aufrechnung)</b>	<b>768'000</b>
Erlös mit 2. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'768'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 2	1'768'000
<b>Steuerbetrag 2 (2. Aufrechnung)</b>	<b>908'000</b>
Erlös mit 3. Aufrechnung des Steuerbetrags	2'908'000
Anlagekosten	<u>1'000'000</u>
Rohgewinn 3	1'908'000
<b>Steuerbetrag 3 (3. Aufrechnung)</b>	<b>981'000</b>

### Lösung zu Bsp. Nr. 10 (Mehrwertabschöpfung)

Die Zonenplanänderung löst auf Gemeindeebene eine **Mehrwertabschöpfung** («MWA») aus. Gesetzliche Grundlagen sind das Reglement über den Ausgleich von Planungsvorteilen der Gemeinde Köniz («Reglement»), Art. 142 ff des Baugesetzes sowie Art. 5 RPG.

Die **MWA** wird nach Rechtskraft der Umzonung durch Verfügung durch die Gemeinde festgelegt (BauG 142d/3), aber noch nicht erhoben. Wir nehmen an, dass der Mehrwert hier auf CHF 2 Mio. geschätzt wird (was dem effektiven Grundstücksgewinn entspricht). Die MWA beträgt gemäss Reglement (Art. 4/4) bei Umzonungen 40%, abzgl. CHF 60'000, somit netto **CHF 740'000**. Wer subjektiv steuerpflichtig ist regelt das Reglement nicht. Nach Art. 142/1 BauG ist es die Grundeigentümerin. In casu ist jedoch unklar, ob damit die Grundeigentümerin im Zeitpunkt der Umzonung (Karin Kaufmann) oder im Zeitpunkt der Fälligkeit (Bauunternehmung) gemeint ist. Da bereits im Zeitpunkt der Umzonung verfügt wird, ist es vermutlich Frau Kaufmann. Die Gemeinde verfügt somit im Jahr 2017 gegenüber Frau Kaufmann eine MWA in Höhe von CHF 740'000, die innert 180 Tagen nach Baubeginn zu bezahlen ist (Regl. Art. 5/2 und 6/1).

Die **Veräußerung** im Jahr 2018 unterliegt der **GGSt**. Steuerpflichtig ist Karin Kaufmann (Art. 126 StG). Bemessungsgrundlage ist der Rohgewinn (Erlös minus Anlagekosten, hier ohne Besitzesdauerabzug, weil die Besitzesdauer kürzer als 5 Jahre ist, Art. 137 StG). Die MWA wird zwar gem. Art. 5 Reglement Köniz (eigenartigerweise) durch den Verkauf noch nicht ausgelöst. Die MWA gehört aber nach StG 142/2/e zu den **wertvermehrenden Aufwendungen** und reduziert damit den Rohgewinn. Vorliegend muss die MWA in Höhe von CHF 740'000 abziehbar sein, selbst wenn sie erst später erhoben wird (bei Baubeginn). Der Rohgewinn beträgt somit CHF 1,26 Mio., mit Spekulationszuschlag (Annahme Besitzesdauer 2-3 Jahre) was einen Steuerbetrag von rund **CHF 640'000** auslöst.

Im Jahr 2019 realisiert die Käuferin (Bauunternehmung) ein Bauprojekt. Erst jetzt wird die Fälligkeit der **MWA** ausgelöst (Art. 5 Reglement Köniz). Frau Kaufmann muss somit innert 6 Monaten nach Baubeginn die MWA in Höhe von CHF 740'000 **entrichten**. Falls sie diese Abgabe nicht bezahlt, haftet die Käuferin aufgrund eines gesetzlichen Pfandrechts (BauG 142e).

Frau Kaufmann bezahlt somit **insgesamt rund CHF 1,38 Mio.** Abgaben, was **69% des Gewinns** entspricht. Die Steuersätze der einzelnen Abgaben liegen bei 40% bzw. 50% (GGSt mit Spekulationszuschlag). Das zeigt, dass sich beide Steuern teilweise überlappen, womit der gleiche Gewinn (Mehrwert von CHF 2 Mio.) zu einem grossen Teil doppelt besteuert wird. Diesen Systemfehler müsste man im RPG korrigieren (Details siehe Skriptum).

Der Kern des Problems liegt darin, dass die MWA eigentlich keine wertvermehrende Aufwendung ist, sondern eine Abgabe, analog zur GGSt. **Systematisch richtig wäre eine Anrechnung**, d.h. der Betrag der MWA müsste vom Betrag der GGSt abziehbar sein. Im Ergebnis würde dann nur die höhere von beiden Abgaben geschuldet, ohne Überlappung.