

Steuerberechnung: Besitzesdauerabzug

§ 57 Nr. 1

Gesetzliche Grundlagen

§ 57 StG

VI. Steuerberechnung

1. Abzug nach Besitzesdauer

¹ Der steuerbare Gewinn wird nach einer Besitzesdauer von 5 Jahren um je 2% für jedes weitere Jahr reduziert, höchstens um 50% nach einer Besitzesdauer von 30 Jahren.

² Absatz 1 ist nicht anwendbar auf Grundstücksgewinne im Sinne von § 48 Absatz 1 Buchstabe d.

³ Als Beginn und Ende der Besitzesdauer gelten

- a) das Datum der öffentlichen Beurkundung;
- b) bei Fehlen einer öffentlichen Beurkundung: der Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsgewalt, im Fall von Dienstbarkeiten der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses;
- c) bei Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen und umgekehrt: der Zeitpunkt der Überführung.

⁴ Bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung wird für die Berechnung der Besitzesdauer auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt.

§ 31 VV StG

Beginn und Ende der Besitzesdauer § 57

¹ Als Beginn und Ende der Besitzesdauer gelten bei Versteigerung der Zeitpunkt des Zuschlags, bei aufschiebend bedingter Veräusserung der Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung.

² Der Zeitpunkt des Baues, der Erweiterung oder des Abbruchs von Gebäuden und Anlagen fällt für die Berechnung des Besitzesdauerabzuges nicht in Betracht.

Inhalt

1	Steuerberechnung im Allgemeinen	2
2	Besitzesdauerabzug	2
2.1	Zweck	2
2.2	Umfang	2
2.3	Beginn und Ende	3

1 Steuerberechnung im Allgemeinen

Die Differenz zwischen dem Erlös und den (tieferen) Anlagekosten, ist der Grundstücksgewinn, oft auch als Reingewinn bezeichnet. Wenn bei Ersatzbeschaffungen nicht der ganze Erlös reinvestiert wird, erfolgt in diesem Umfang kein Steueraufschub. In diesen Fällen ist, um den zu versteuernden Gewinn zu ermitteln, dieser Reingewinn um jenen Teil zu kürzen, der in das Ersatzobjekt fliesst. Die Details dazu mit Berechnungsbeispielen finden sich in StB SO § 53 Nr. 1.

Für die Steuerberechnung ist der auf diese Weise ermittelte Grundstück- oder Reingewinn um den Besitzesdauerabzug zu kürzen, was dann zum steuerbaren Gewinn führt. Trotz dieser Bezeichnung gilt nicht bloss der steuerbare, sondern der gesamte, gemäss den §§ 53 – 56 StG ermittelte Grundstücksgewinn als besteuert. Denn der Besitzesdauerabzug ist – wie sich aus der systematischen Stellung im Gesetz ergibt – ein Bestandteil der Steuerberechnung und hat damit tarifliche Funktion. Das zeigt auch die Regelung in einigen anderen Kantonen, in denen der Besitzesdauerabzug nicht vom Grundstücksgewinn sondern vom Steuerbetrag erfolgt.

2 Besitzesdauerabzug

Für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns wird der Gewinn nach einer Besitzesdauer von fünf Jahren um je 2% für jedes weitere Jahr reduziert, höchstens um 50% nach einer Besitzesdauer von 30 Jahren (§ 57 Abs. 1 StG).

2.1 Zweck

Hauptgrund für diese Entlastung ist die gesetzgeberische Absicht, Wertsteigerungen, die auf langjähriges Halten von Grundeigentum zurückzuführen sind, milder zu besteuern als kurzfristig erzielte, unverdiente (Spekulations-) Gewinne. Ausserdem ist es eine mögliche Methode zur (schematischen) Berücksichtigung der Teuerung, d.h. rein inflationsbedingte Nominalwertsteigerungen von der Steuer auszunehmen.

Keinen Anspruch auf den Besitzesdauerabzug haben Anstalten und Stiftungen von öffentlichen Gemeinwesen mit wirtschaftlicher Zwecksetzung, die gemäss § 48 Abs. 1 lit. c und d StG der Grundstückgewinnsteuer unterliegen (§ 57 Abs. 2 StG; vgl. StB SO § 48 Nr. 2). In diesen Fällen erzielen nämlich die Steuerpflichtigen die Grundstücksgewinne im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, deren Ergebnis in der Regel auch ungekürzt der Gewinnsteuer unterliegt.

2.2 Umfang

Der Besitzesdauerabzug wird **nur für volle Jahre** (d.h. für ganze 365 bzw. 366 Tage) gewährt. Damit erfolgt bei einem Grundstück, das am 1. September 2011 gekauft und am 31. August 2017 wieder verkauft wurde, kein Abzug. Erst nach einer Besitzesdauer von ganzen sechs Jahren, also bei einem Verkauf am 1. September 2017, wird der Gewinn um 2% reduziert, bei einem Verkauf ab dem 1. September 2018 um 4%, usw. Mit dem Abzug kann der steuerbare Gewinn nach einer Besitzesdauer von 30 Jahren höchst-

tens um 50% reduziert werden. Das ist naheliegend, wird doch nur der in den letzten 30 Jahren entstandene Mehrwert mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (vgl. StB SO § 55 Nr. 1).

2.3 Beginn und Ende

Die Besitzesdauer beginnt und endet mit dem Abschluss des Kauf- oder Tauschvertrages, d.h. mit dem Datum der öffentlichen Beurkundung (§ 57 Abs. 3 lit. a StG; KSGE 1992 Nr. 13; KRKE 1984 Nr. 18) und nicht mit der Eintragung in das Grundbuch (so aber Urteil KSG SGSTA.2011.98 vom 08.07.2013i.S. M., das fälschlicherweise die öffentliche Beurkundung mit dem Eintrag in das Grundbuch gleichsetzt). Wurde der Vertrag unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen, ist indessen der Eintritt der Bedingung massgebend (§ 31 Abs. 1 VV StG), da der Vertrag seine Wirkung erst auf diesen Zeitpunkt hin entfaltet. Bei einer Versteigerung entspricht der Zuschlag dem Abschluss des Kaufvertrages (Art. 229 OR), so dass die Besitzesdauer zu diesem Zeitpunkt beginnt oder endet (§ 31 Abs. 1 VV StG). Wurde das Grundstück in mehreren Tranchen erworben, ist der Gewinn unter Berücksichtigung der Besitzesdauer für jeden Teil separat zu ermitteln. Hingegen fällt der Zeitpunkt des Baues, der Erweiterung oder des Abbruchs von Gebäuden und Anlagen für die Berechnung des Besitzesdauerabzuges nicht in Betracht (§ 31 Abs. 2 VV StG).

Beispiel: Zeno Zuber verkauft im August 2017 sein Einfamilienhaus mit Garage, das auf einem Grundstück im Halt von 1'000 m² steht, zum Preis von CHF 800'000. Die Bauparzelle von 600 m² hat er im April 1994 für CHF 90'000 erworben und das Haus im Jahr 1996 mit Kosten von CHF 400'000 erstellt. Für einen Erweiterungsbau konnte er im Mai 2000 die angrenzende Parzelle von 400 m² zukaufen, allerdings bereits zu einem Preis von CHF 100'000. Der im darauffolgenden Jahr errichtete Anbau auf dem vereinigten Grundstück kostete weitere CHF 100'000.

Für die separate Ermittlung der Teilgewinne muss der Erlös sachgerecht auf die beiden gestaffelt erworbenen Grundstücksteile verlegt werden (die gesonderten Anlagekosten sind bekannt). Eine mögliche Lösung kann darin bestehen, den Erlös auf Land und Gebäude aufzuschlüsseln, den Landerlös (Annahme: CHF 250/m²) dann nach Fläche aufzuteilen, jenen für das Gebäude nach Gebäudeversicherungswert (Annahme: 75% / 25%). Das ergibt die folgende Gewinnberechnung:

		Erwerb 1994	Erwerb 2000	Total
Erlös	Land (60%/40%)	150'000	100'000	250'000
	Gebäude (75%/25%)	412'500	137'500	550'000
	Total	562'500	237'500	800'000
Anlagekosten	Land	- 90'000	- 100'000	- 190'000
	Gebäude	- 400'000	- 100'000	- 500'000
Grundstückgewinn		72'500	37'500	110'000
Besitzesdauer 1994 – 2017, 23 Jahre, 36%		26'100		- 26'100
Besitzesdauer 2000 – 2017, 17 Jahre, 24%			9'000	- 9'000
Steuerbarer Grundstückgewinn				74'900

Erzielt der Verkäufer auf dem einen Teil des Grundstücks einen Gewinn und auf dem andern einen Verlust, wird der Besitzesdauerabzug auf dem (kleineren) Gesamtgewinn gewährt. Denn nur dieser wird besteuert. Für die Berechnung ist aber die Besitzesdauer desjenigen Teils des Grundstücks massgebend, auf dem ein Gewinn erzielt worden ist.

Beispiel (Variante 1): Zeno Zuber verkauft im August 2017 sein Einfamilienhaus mit Garage, das auf einem Grundstück im Halt von 1'000 m² steht, zum Preis von CHF 670'000. Die Bauparzelle von 600 m² hat er im April 1994 für CHF 90'000 erworben und das Haus im Jahr 1996 mit Kosten von CHF 370'000 erstellt. Für einen Erweiterungsbau konnte er im Mai 2000 die angrenzende Parzelle von 400 m² zukaufen, allerdings bereits zu einem Preis von CHF 100'000. Der im darauffolgenden Jahr errichtete Anbau auf dem vereinigten Grundstück kostete weitere CHF 80'000.

Für die separate Ermittlung der Teilgewinne muss der Erlös sachgerecht auf die beiden gestaffelt erworbenen Grundstückteile verlegt werden (die gesonderten Anlagekosten sind bekannt). Eine mögliche Lösung kann darin bestehen, den Erlös auf Land und Gebäude aufzuschlüsseln, den Landerlös (Annahme: CHF 220/m²) dann nach Fläche aufzuteilen, jenen für das Gebäude nach Gebäudeversicherungswert (Annahme: 80% / 20%). Das ergibt die folgende Gewinnberechnung:

		Erwerb 1994	Erwerb 2000	Total
Erlös	Land (60%/40%)	132'000	88'000	220'000
	Gebäude (80%/20%)	360'000	90'000	450'000
	Total	492'000	178'000	670'000
Anlagekosten	Land	- 90'000	- 100'000	- 190'000
	Gebäude	- 370'000	- 80'000	- 450'000
Grundstücksgewinn		32'000	- 2'000	30'000
Besitzesdauer 1994 – 2017, 23 Jahre, 36%		(11'520)		- 10'800
Besitzesdauer 2000 – 2017, 17 Jahre, 24%			0	0
Steuerbarer Grundstücksgewinn				19'200

Beispiel (Variante 2): Zeno Zuber verkauft im August 2017 sein Einfamilienhaus mit Garage, das auf einem Grundstück im Halt von 1'000 m² steht, zum Preis von CHF 670'000. Die Bauparzelle von 600 m² hat er im April 1994 für CHF 90'000 erworben und das Haus im Jahr 1996 mit Kosten von CHF 370'000 erstellt. Für einen Erweiterungsbau konnte er im Mai 2000 die angrenzende Parzelle von 400 m² zukaufen, allerdings bereits zu einem Preis von CHF 100'000. Der im darauffolgenden Jahr errichtete Anbau auf dem vereinigten Grundstück kostete weitere CHF 80'000.

Für die separate Ermittlung der Teilgewinne muss der Erlös sachgerecht auf die beiden gestaffelt erworbenen Grundstückteile verlegt werden (die gesonderten Anlagekosten sind bekannt). Eine mögliche Lösung kann darin bestehen, den Erlös auf Land und Gebäude aufzuschlüsseln, den Landerlös (Annahme: CHF 220/m²) dann nach Fläche aufzuteilen, jenen für das Gebäude nach Gebäudeversicherungswert (Annahme: 70% / 30%). Das ergibt die folgende Gewinnberechnung:

		Erwerb 1994	Erwerb 2000	Total
Erlös	Land (60%/40%)	132'000	88'000	220'000
	Gebäude (70%/30%)	315'000	135'000	450'000
	Total	447'000	223'000	670'000
Anlagekosten	Land	- 90'000	- 100'000	- 190'000
	Gebäude	- 370'000	- 80'000	- 450'000
Grundstückgewinn		- 13'000	43'000	30'000
Besitzesdauer 1994 – 2017, 23 Jahre, 36%				
Besitzesdauer 2000 – 2017, 17 Jahre, 24%			(10'320)	- 7'200
Steuerbarer Grundstückgewinn				22'800

In jenen Fällen, in denen der Vertrag nicht öffentlich zu beurkunden ist (insbesondere wirtschaftliche Handänderung mit Übertragung der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft), gilt als Beginn und Ende der Besitzesdauer der Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsgewalt. Das ist in der Regel bei Abschluss des Vertrages der Fall (§ 57 Abs. 3 lit. b StG), bei öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen mit Rechtskraft des Entscheids. Bei Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen und umgekehrt beginnt und endet die Besitzesdauer im Zeitpunkt der jeweiligen Überführung (§ 57 Abs. 3 lit. c StG).

Wird bei einer Veräusserung die Besteuerung im Sinne von §§ 50 oder 51 StG aufgeschoben, unterbricht dies die Besitzesdauer nicht. Bei der nächsten Veräusserung wird für die Berechnung der Besitzesdauer – gleich wie für die Ermittlung der Anlagekosten (53 Abs. 2 und 3 StG) – auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (§ 57 Abs. 4 StG).

Begründet der Eigentümer auf seinem Grundstück ein selbständiges und dauerndes Baurecht, das er als Grundstück in das Grundbuch aufnehmen lässt, löst dies keine Grundstückgewinnsteuer aus (§ 27 lit. c StG). Bei der späteren Veräusserung des Baurechtsgrundstücks ist deshalb die Besitzesdauer des mit dem Baurecht belasteten Grundstücks anzurechnen (Urteil BGer 2C_704/2013 vom 01.05.2014). Anders verhält es sich jedoch, wenn ein Baurecht an einer überbauten Liegenschaft zu Gunsten eines Dritten begründet wird. Dieses Geschäft stellt eine steuerbare Veräusserung des Gebäudes dar (vgl. StB SO § 49 Nr. 1), mit der beim Bauberechtigten die Besitzesdauer neu zu laufen beginnt. Gleich zu beurteilen ist auch der Heimfall der Bauwerke beim Untergang des Baurechts, so dass in diesem Fall für Land und Gebäude unterschiedliche Besitzesdauern gelten (vgl. die vorstehenden Beispiele).