

FD / Motion Frei-Eschenbach (30 Mitunterzeichnende) vom 2. Dezember 2015

Grundstückgewinnsteuer: Anpassung der Anlagekosten in besonderen Fällen

Antrag der Regierung vom 8. Februar 2016

Nichteintreten.

Begründung:

Der Motionär verlangt eine Änderung von Art. 139 Abs. 3 des Steuergesetzes (sGS 811.1; abgekürzt StG). Er beantragt die in dieser Bestimmung vorgesehene Dauer von mehr als 50 Jahren, die zwischen dem massgebenden Erwerb des Grundstücks und dem die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Ereignis liegen muss, damit die steuerpflichtige Person anstelle des tatsächlichen Erwerbspreises den amtlichen Verkehrswert vor 50 Jahren in Anrechnung bringen kann, angemessen zu reduzieren.

A. Bei der Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine harmonisierte Steuer. Steuerobjekt bildet der Grundstückgewinn. Er entspricht der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten. Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis und den anrechenbaren Aufwendungen zusammen. Zu letzteren zählen namentlich Aufwendungen, die im Hinblick auf eine Wertvermehrung eines Grundstücks investiert wurden. Aufwendungen mit (nur) werterhaltendem Charakter können demgegenüber nicht bei der Grundstückgewinnsteuer, sondern als Unterhaltskosten im Rahmen der Einkommenssteuer geltend gemacht werden.

Beispiel 1:

X. erwarb im Jahr 1950 ein Grundstück für Fr. 100'000.–, das er im Jahr 2015 für Fr. 750'000.– veräusserte. Während der Haltedauer wurden wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. 50'000.– und werterhaltende Aufwendungen in Höhe von Fr. 250'000.– getätigt.

Veräusserungserlös 2015		Fr. 750'000
Erwerbspreis 1950	Fr. 100'000	
wertvermehrnde Aufwendungen	Fr. 50'000	
wertverhaltende Aufwendungen	Fr. 250'000	
anrechenbare Anlagekosten		Fr. 150'000
steuerbarer Grundstückgewinn		Fr. 600'000

B. Das eidgenössische Steuerharmonisierungsgesetz (SR 642.14; abgekürzt StHG) belässt den Kantonen bei der Bestimmung der Anlagekosten einen recht weiten Handlungsspielraum. Sie sind unter anderem berechtigt, anstelle des Erwerbspreises auf einen Ersatzwert abzustellen (Art. 12 Abs. 1 StHG). Der Kanton St.Gallen hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, indem er in seinem Steuergesetz vorsieht, dass anstelle der tatsächlichen Kosten der amtliche Verkehrswert vor 50 Jahren als Anlagekosten geltend gemacht werden kann, wenn der massgebende Erwerb mehr als 50 Jahre zurückliegt (Art. 139 Abs. 3 StG). Der Ersatzwert dient der Beweiserleichterung und Verfahrensökonomie, indem die steuerpflichtige Person vom Nachweis des Erwerbspreises und gewisser wertvermehrnder Aufwendungen entbunden ist und für die

Veranlagungsbehörde die Überprüfung dieser Parameter entfällt. Sofern es für die steuerpflichtige Person günstiger ist, kann sie anstelle des amtlichen Verkehrswerts vor 50 Jahren auch den tatsächlichen Erwerbspreis und alle anrechenbaren Aufwendungen, die zwischen massgebendem Erwerb und Veräusserung angefallen sind, in Anrechnung bringen. Macht sie hingegen den Ersatzwert geltend, sind alle anrechenbaren Aufwendungen, die älter als 50 Jahre sind, abgegoten; dies findet seine Begründung darin, dass die entsprechenden Aufwendungen im amtlichen Verkehrswert vor 50 Jahren bereits berücksichtigt sind.

Beispiel 2:

Veräusserungserlös und Erwerbspreis wie in Beispiel 1; X. tätig im Zeitraum von 1950 bis 1965 wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. 50'000.– (Variante A) bzw. Fr. 150'000.– (Variante B) und danach bis zum Verkauf nur noch werterhaltende Aufwendungen.

	Variante A	Variante B
Veräusserungserlös 2015	Fr. 750'000	Fr. 750'000
Erwerbspreis 1950	Fr. 100'000	Fr. 100'000
wertvermehrnde Aufwendungen 1950-65	Fr. 50'000	Fr. 150'000
anrechenbare Anlagekosten bis 1965	Fr. 150'000	Fr. 250'000
alternativ: Ersatzwert (amtlicher Verkehrswert 1965)	Fr. 200'000	Fr. 200'000
steuerbarer Grundstücksgewinn	Fr. 550'000	Fr. 500'000

In Variante A ist es für X. günstiger, den Ersatzwert (Fr. 200'000.–) geltend zu machen anstelle der tatsächlichen Anlagekosten (Fr. 150'000.–); in der Differenz von Fr. 50 000 zwischen dem Ersatzwert und den tatsächlichen Anlagekosten erzielt er einen steuerfreien Kapitalgewinn. Bei Variante B ist demgegenüber die Anrechnung der tatsächlichen Anlagekosten (Fr. 250'000.–) von Vorteil.

Allgemein kann gesagt werden, dass es in den weitaus meisten Fällen von Vorteil ist, den Ersatzwert in Anrechnung zu bringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Bern 2013, N 115 zu § 220). Dies hängt damit zusammen, dass im amtlichen Verkehrswert nebst den im Vorfeld getätigten wertvermehrnden Aufwendungen auch die konjunkturelle Wertsteigerung, die Grundstücke in aller Regel erfahren, Berücksichtigung findet. Diese kann mit Hilfe des Ersatzwerts (teils) steuerfrei realisiert werden.

C. Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass der steuerbare Grundstücksgewinn (als Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten) unterschiedlich ausfällt, je nachdem, ob der tatsächliche Erwerbspreis oder der Ersatzwert in Anrechnung gebracht wird. Dies beeinflusst natürlich die Steuerbelastung: Je kleiner der Grundstücksgewinn, umso tiefer ist die geschuldete Steuer. Die Steuerbelastung hängt aber nicht nur von der Höhe des absoluten Grundstücksgewinns ab. Von Relevanz ist auch, mit welchem Steuersatz der Grundstücksgewinn besteuert wird. Der anwendbare Steuersatz bestimmt sich wiederum anhand zweier Komponenten: dem Grundtarif und der Eigentumsdauer.

Der Kanton St.Gallen kennt einen progressiv ausgestalteten Grundtarif (Art. 140 StG); das heisst, je höher der Grundstücksgewinn, umso höher der Steuersatz. Die Steuersätze betragen – unter Berücksichtigung von Kantonssteuerfuss (derzeit 115 Prozent) und Zuschlag (220 Prozent) – zwischen 1,675 Prozent¹ und 33,5 Prozent². Der tiefste Steuersatz kommt auf Gewinnanteilen zwischen Fr. 2'200.– und Fr. 5'000.– zur Anwendung, der höchste auf Gewinnanteilen über

¹ 0,5 Prozent x 3,35 (115 Prozent + 220 Prozent).

² 10 Prozent x 3,35 (115 Prozent + 220 Prozent).

Fr. 71'800.–; ein Gewinn über Fr. 600'000.– wird einheitlich mit dem Maximalsatz von 33,5 Prozent besteuert.

Der Grundtarif wird sodann von progressiven und degressiven Elementen überlagert, die auf die Eigentumsdauer (Art. 141 StG) Bezug nehmen. Während bei kurzer Eigentumsdauer ein Zuschlag (Spekulationszuschlag) erhoben wird, hat eine lange Eigentumsdauer eine Ermässigung zur Folge (Eigentumsdauerrabatt).

Der Spekulationszuschlag beträgt im ersten Jahr 5 Prozent; er reduziert sich bei jedem weiteren vollen Jahr um 1 Prozent. Ab einer Haltedauer von 5 Jahren wird somit kein Zuschlag mehr erhoben.

Mit dem Eigentumsdauerrabatt soll vor allem dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Gewinne, die bei langer Haltedauer anfallen, zu einem Grossteil auf die Geldentwertung zurückzuführen sind. Des Weiteren zielt er darauf ab, Altbesitz gegenüber spekulativen Handänderungen zu schonen. Der Eigentumsdauerrabatt setzt im Kanton St.Gallen erst bei einer Haltedauer von 15 Jahren ein; der Steuerbetrag wird danach für jedes weitere volle Jahr mit 1,5 Prozent ermässigt. Die Maximalreduktion fällt bei selbstbewohnten Grundstücken (Art. 141 Abs. 2 Bst. a StG) höher als bei anderen Grundstücken (Art. 141 Abs. 2 Bst. b StG) aus, womit die Selbstvorsorge steuerlich privilegiert wird. Die höchste Reduktion beträgt bei selbstbewohnten Grundstücken 40,5 Prozent und tritt nach einer Haltedauer von 42 Jahren ein³, während sie bei anderen Grundstücken auf 30 Prozent beschränkt und nach 35 Jahren⁴ erreicht ist.

D. Im interkantonalen Vergleich zeigt sich, dass sich die Regelungen in den einzelnen Kantonen betreffend Ersatzwert sowie die anwendbaren Steuersätze mitsamt Spekulationszuschlag und Eigentumsdauerrabatt relativ stark unterscheiden. Dies liegt in dem vom StHG gewährten Handlungsspielraum und in der Tarifautonomie der Kantone begründet. Die Situation in den Nachbarkantonen ergibt folgendes Bild:

	Option für eine «Ersatzlösung»	Steuersatz		Max. Rabatt nach Eigentumsdauer	Max. Zuschlag
		Ausgestaltung	Maximalsatz		
SG	Ja. Verkehrswert vor 50 Jahren	progressiver Tarif (bis Fr. 600'000)	max. 33,5 % (für Gewinnanteile über Fr. 71'800)	40,5 % (42 Jahre) bzw. 30 % (35 Jahre)	5 %
AI	Ja. Verkehrswert vor 20 Jahren	progressiver Tarif (bis Fr. 100'000)	max. 40 % (für Gewinnanteile über Fr. 100'000)	50 % (20 Jahre)	36 %
AR	Ja. Verkehrswert vor 20 Jahren	proportionaler Tarif	30 %	50 % (30 Jahre)	50 %
GR	Nein	progressiver Tarif (bis Fr. 191'100)	max. 15 % (ab Fr. 191'100)	51 % (34 Jahre)	48 %
TG	Ja. Steuerwert vor 20 Jahren	proportionaler Tarif	40 %	72 % (23 Jahre)	36 %
ZH	Ja. Verkehrswert vor 20 Jahren	progressiver Tarif (bis Fr. 100'000)	40 % (für Gewinnanteile über Fr. 100'000)	50 % (20 Jahre)	50 %

E. Der Motionär wendet gegenüber der geltenden Regelung betreffend Ersatzwert ein, sie erfülle ihren Hauptzweck, die Verbesserung der Verfahrensökonomie, nicht oder nur teilweise, weil es

³ Kein Rabatt für die ersten 15 Jahre und dann während 27 Jahren 1,5 Prozent (27 x 1,5 Prozent = 40,5 Prozent) je Jahr.

⁴ Kein Rabatt für die ersten 15 Jahre und dann während 20 Jahren 1,5 Prozent (20 x 1,5 Prozent = 30 Prozent) je Jahr.

häufig nicht möglich sei, verlässliche Unterlagen zum Verkehrswert vor 50 Jahren und insbesondere über die in den letzten 50 Jahren getätigten wertvermehrenden Aufwendungen verfügbar zu machen. Dem ist entgegenzuhalten, dass der behauptete Beweisnotstand gar nicht besteht bzw. sich in der Praxis relativ leicht überwinden lässt. So kann der amtliche Verkehrswert vor 50 Jahren von der steuerpflichtigen Person beim zuständigen Grundbuchamt in Erfahrung gebracht werden; dort sind alle amtlichen Verkehrswerte vorhanden. Was sodann die wertvermehrenden Aufwendungen der vergangenen 50 Jahre angeht, so steht mit dem Neuwertvergleich ein in der Praxis bewährtes und auch von der Rechtsprechung (vgl. St.Galler Steuerentscheide [SGE] 1998 Nr. 14) anerkanntes Instrument bereit, um die von den steuerpflichtigen Personen mangels verfügbarer Unterlagen ermessensweise und pauschal geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen zu überprüfen. Sind die geltend gemachten Aufwendungen aufgrund dieser Methode plausibilisiert, werden sie in der Praxis als Anlagekosten angerechnet (vgl. zum Neuwertvergleich im Einzelnen die Praxisrichtlinie StB 137 Nr. 2).

F. Es trifft zu, dass gewisse Nachbarkantone einen Ersatzwert kennen, der dem Verkehrswert vor 20 Jahren entspricht (siehe Tabelle unter Bst. D). Diese Regelung macht (aber nur) dann Sinn, wenn der Haltedauerrabatt darauf abgestimmt ist – genauer gesagt, wenn nach Ablauf einer Haltedauer von 20 Jahren auch der höchste Rabatt gewährt wird. Dies ist in den Kantonen Zürich, Appenzell Innerrhoden und (mehr oder weniger) auch im Kanton Thurgau der Fall (siehe Tabelle oben unter Bst. D). Im Kanton St.Gallen wird demgegenüber die höchste Ermässigung erst bei einer Haltedauer von 42 Jahren beziehungsweise 35 Jahren erreicht. Ab einer Eigentumsdauer von 15 Jahren setzen die Ermässigungen überhaupt erst ein. Würde nun auf den amtlichen Verkehrswert vor 20 Jahren als Ersatzwert abgestellt, wären die Regelungen über den Ersatzwert und den Eigentumsdauerrabatt nicht mehr aufeinander abgestimmt.

Diese gegenseitige Abstimmung erscheint jedoch nötig, da sich eine alleinige Reduktion des Zeitraums von Art. 139 Abs. 3 StG auf beispielsweise 20 Jahre in einem konkreten Fall dahingehend auswirkte, dass *auch nur der Eigentumsdauerrabatt für eine Haltedauer von 20 Jahren gewährt werden könnte* (ebenso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 35 zu § 219). Eine Ermässigung aufgrund der tatsächlichen Haltedauer wäre ausgeschlossen; dies würde nämlich Sinn und Zweck der Regelung über den Eigentumsdauerrabatt widersprechen, denn sie dient der Berücksichtigung der Geldentwertung, was sich jedoch für den Zeitraum zwischen tatsächlichem Erwerb und dem Schätzungszeitpunkt als entbehrlich erweist: Wenn auf einen Verkehrswert vor 20 Jahren abgestellt wird, wäre es sinnwidrig, auch noch der *vor diesem Zeitpunkt* eingetretenen Geldentwertung Rechnung zu tragen.

Beispiel 3:

Veräusserungserlös und Erwerbspreis wie in Beispiel 1; der amtliche Verkehrswert vor 20 Jahren (1995) beträgt Fr. 600'000.–, und es wurden bis 1995 wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. 350'000.– getätigt.

Veräusserungserlös 2015		Fr. 750'000
Erwerbspreis 1950	Fr. 100'000	
wertvermehrnde Aufwendungen bis 1995	Fr. 350'000	
anrechenbare Anlagekosten	Fr. 450'000	
alternativ: Ersatzwert (amtlicher Verkehrswert 1995)		Fr. 600'000
steuerbarer Grundstücksgewinn		Fr. 150'000
Steuerbetrag brutto (Steuersatz etwa 8,3 %; Steuerfuss 335 %)	Fr.	41'942
Rabatt für Eigentumsdauer von 20 Jahren (7,5 %)	Fr.	3'146
Steuerbetrag netto	Fr.	38'796

G. Verlässliche Angaben zu den finanziellen Auswirkungen bei Annahme der Motion sind nicht oder jedenfalls kaum möglich. Dies liegt darin begründet, dass mit einer Reduktion des Zeitraums von Art. 139 Abs. 3 StG auch die wertvermehrenden Aufwendungen zu kürzen wären bzw. nur für einen kürzeren Zeitraum geltend gemacht werden könnten; die vor der Schätzung angefallenen Anlagekosten sind nämlich durch den amtlichen Verkehrswert abgegolten. Da sich keine generellen Aussagen darüber machen lassen, in welchem Zeitraum für gewöhnlich wertvermehrende Aufwendungen in ein Grundstück getätigt werden, wären die finanziellen Auswirkungen für alle in Frage kommenden steuerpflichtigen Veräusserungen einzeln zu bestimmen. Dieser Aufwand erweise sich als unverhältnismässig vor dem Hintergrund, dass es sich bei knapp der Hälfte der jährlich rund 6'000 steuerpflichtigen Handänderungen um Grundstücke handelt, die von einer Ermässigung für eine Haltedauer von mehr als 35 Jahren profitieren können.

H. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für eine Anpassung der Regelung über den Ersatzwert keine Veranlassung besteht. Es trifft nicht zu, dass die Bestimmung von Art. 139 Abs. 3 StG in der Praxis das mit ihr verfolgte Interesse der Verfahrensökonomie nicht erfüllt. Die amtlichen Verkehrswerte vor 50 Jahren liegen dem zuständigen Grundbuchamt vor; die wertvermehrenden Aufwendungen können sodann mittels Neuwertvergleich plausibilisiert werden, sofern die entsprechenden Belege nicht mehr vorhanden sind. Diese Methode hat sich – wie das geltende Grundstückgewinnsteuerrecht insgesamt – bewährt. Hinzu kommt, dass keine sachgerechte Besteuerung erfolgt, wenn einzig die Regelung über den Ersatzwert angepasst wird, ohne gleichzeitig den Eigentumsdauerrabatt – wenn nicht sogar den gesamten Grundstückgewinnsteuertarif – darauf abzustimmen. Die Regierung beantragt daher dem Kantonsrat, auf die Motion 42.15.22 nicht einzutreten.