

Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben*
vom 1. Juni 2004

KR-Nr. 307a/2002

**Beschluss des Kantonsrates
über die Parlamentarische Initiative
Dr. Jean-Jacques Bertschi, Wettswil a. A.,
Hans Egloff, Aesch, und Lucius Dürr, Zürich,
vom 28. Oktober 2002 betreffend Förderung
der beruflichen Mobilität**

(vom)

Der Kantonsrat,

nach Einsichtnahme in den Bericht der Kommission für Wirtschaft und
Abgaben vom 1. Juni 2004,

beschliesst:

I. Die Parlamentarische Initiative KR-Nr. 307/2002 Dr. Jean-
Jacques Bertschi, Wettswil a. A., wird nicht definitiv unterstützt.

II. Mitteilung an den Regierungsrat.

Zürich, 1. Juni 2004

Im Namen der Kommission
für Wirtschaft und Abgaben

Der Präsident: Die Sekretärin:
Hansjörg Schmid Jacqueline Wegmann

* Die Kommission besteht aus folgenden Mitgliedern: Hansjörg Schmid,
Dinhard (Präsident); Claudia Balocco, Zürich; Andreas Burger, Urdorf; Elisa-
beth Derisiotis-Scherrer, Zollikon; Gerhard Fischer, Bäretswil; Peter Good,
Bauma; Regula Götsch Neukom, Kloten; Hansruedi Hartmann, Gossau; Emil
Manser, Winterthur; Ralf Margreiter, Zürich; Robert Marty, Affoltern a. A.;
Germain Mittaz, Dietikon; Arnold Suter, Kilchberg; Bettina Volland, Zürich;
Claudio Zanetti, Zollikon; Sekretärin: Jacqueline Wegmann.

Erläuternder Bericht

1. Einleitung

Am 28. Oktober 2002 reichten Dr. Jean-Jacques Bertschi, Hans Egloff und Lucius Dürri eine Parlamentarische Initiative mit folgendem Wortlaut ein:

Ins zürcherische Steuergesetz sind die folgenden Ergänzungen (kursiv) aufzunehmen:

§ 216 Abs. 3 lit. i: «..., soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Liegenschaft im Kanton verwendet wird. *Bei nur teilweiser Reinvestition des Erlöses ist die Grundstückgewinnsteuer im Verhältnis des Erlöses zu den Erwerbs- oder Baukosten aufzuschieben.*

§ 229 Abs. 2 lit. c: «..., soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Liegenschaft in der Schweiz verwendet wird. *Bei nur teilweiser Reinvestition des Erlöses ist der Veräusserer im Verhältnis des Erlöses zu den Erwerbs- oder Baukosten von der Handänderungssteuer befreit.*

Am 3. Februar 2003 unterstützte der Kantonsrat diese Parlamentarische Initiative mit 86 Stimmen vorläufig.

2. Bericht der Kommission Wirtschaft und Abgaben an den Regierungsrat

Diese Parlamentarische Initiative verlangt eine Ergänzung des Steuergesetzes in den §§ 216 und 229, welche die Grundstückgewinn- und die Handänderungssteuer betreffen. Mit der Abschaffung der Handänderungssteuer, welcher das Volk am 30. November 2003 zugestimmt hat, ist die Änderung in § 229 inzwischen erfüllt.

Das geltende Steuerrecht sieht vor, dass bei einer Veräusserung von Wohneigentum und der subsequenten Reinvestition in selbst genutztes Wohneigentum die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werden kann. Bis anhin wurde die so genannte relative Methode zur Ermittlung dieses Steueraufschubs angewandt, welche sich am Erlös orientierte. Diese Parlamentarische Initiative ist eine Reaktion auf den Wechsel zur absoluten Methode, welche den Gewinn als Basis für die Steuerberechnung ansieht. Die Praxisänderung ist vor allem dann von Bedeutung, wenn das neue Objekt billiger ist als das alte und demzu-

folge ein Teil des Verkaufserlöses nicht wieder reinvestiert wird. Sie ist das Ergebnis eines Beschlusses der Schweizerischen Steuerkonferenz, welche sich davon – im Sinne der Steuerharmonisierung – eine einfachere und praktischere Handhabung dieses Steueraufschubs im inter-, aber auch im innerkantonalen Verhältnis verspricht.

Diese Praxisänderung hat in einem konkreten Fall bereits zu gerichtlichen Auseinandersetzungen geführt und wird gegenwärtig als Pilotfall vor Bundesgericht verhandelt. Letztlich geht es um die richtige Rechtsanwendung. Die Kommissionsmehrheit bevorzugt die Beibehaltung der proportionalen Methode, nicht zuletzt, weil sie für den Steuerpflichtigen in bestimmten Fällen vorteilhafter ist. Argumente bezüglich Einfachheit und Praktikabilität sind insofern nicht relevant, als nach Auffassung der Kommissionsmehrheit die absolute Methode nicht dem heutigen Gesetzestext entspricht. Ausserdem hat die frühere Praxis über Jahre hinweg gut funktioniert.

Die Kommission ersucht den Regierungsrat, in seiner Stellungnahme den in Kürze zu erwartenden Bundesgerichtsentscheid aufzunehmen und zu kommentieren, damit sie diese Erkenntnisse bei der Antragstellung an den Kantonsrat berücksichtigen kann.

3. Stellungnahme des Regierungsrates

1. Mit der Parlamentarischen Initiative wird eine Ergänzung der Bestimmung des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG, LS 631.1), in Kraft seit dem 1. Januar 1999, über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffungen von selbst genutztem Wohneigentum verlangt. § 216 Abs. 3 lit. i StG soll um den folgenden Satz ergänzt werden:

«Bei nur teilweiser Reinvestition des Erlöses ist die Grundstückgewinnsteuer im Verhältnis des Erlöses zu den Erwerbs- oder Baukosten aufzuschieben.»

Damit soll erreicht werden, dass für die Berechnung des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum mit nur teilweiser Reinvestition an Stelle der geltenden absoluten die proportionale Methode zur Anwendung gelangt (zu den Begriffen der so genannten absoluten und proportionalen Methode siehe nachstehend Ziffer 3).

Soweit die Parlamentarische Initiative auf die Handänderungssteuer Bezug nimmt, erübrigen sich im Folgenden weitere Ausführungen, nachdem diese Steuer in der Volksabstimmung vom 30. November 2003 abgeschafft wurde und der Regierungsrat diese Abschaffung auf den 1. Januar 2005 in Kraft gesetzt hat.

2. Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) wird die Grundstückgewinnsteuer unter anderem aufgeschoben bei:

«Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.»

Dieser Aufschubstatbestand wurde auch in das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 übernommen (§ 216 Abs. 3 lit. i StG); allerdings wurde er zunächst auf die innerkantonale Ersatzbeschaffung beschränkt. Erst mit der Gesetzesrevision vom 11. September 2000, in Kraft seit dem 1. Januar 2001, wurde der Steueraufschub auch auf die Fälle ausgedehnt, in denen das Ersatzgrundstück in einem anderen Kanton liegt (§ 226 a Abs. 1 StG). Das alte zürcherische Steuergesetz, in Kraft bis Ende 1998, sah demgegenüber eine Ermässigung (bzw. eine Befreiung von) der Grundstückgewinnsteuer um 50 Prozent vor, soweit der Erlös zum Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wurde (§ 170^{bis} Abs. 1 altes Steuergesetz).

3. Bei der Berechnung des Steueraufschubs besteht zunächst allgemeine Übereinstimmung, dass die Grundstückgewinnsteuer vollumfänglich aufgeschoben wird, wenn der gesamte Erlös aus der Veräusserung einer selbst genutzten Wohnliegenschaft in eine gleich genutzte Ersatzliegenschaft reinvestiert wird.

Weder das StHG noch das zürcherische Steuergesetz vom 8. Juni 1997 enthalten jedoch eine ausdrückliche Regel, wie der Steueraufschub zu berechnen ist, wenn nur ein Teil des Erlöses reinvestiert wird, wenn mithin der Aufwand für die Ersatzliegenschaft kleiner ist als der Veräusserungserlös. Zur Diskussion stehen im Wesentlichen eine proportionale und eine absolute Methode:

- Nach der proportionalen Methode (auch als relativ bezeichnete Methode) ist bei teilweiser Reinvestition auf das Verhältnis zwischen dem Veräusserungserlös und dem Aufwand für die Ersatzliegenschaft bzw. die prozentuale Quote abzustellen, die dem Aufwand für die Ersatzliegenschaft als Anteil am Veräusserungserlös entspricht. Werden mithin z. B. 70 Prozent des Veräusserungserlöses reinvestiert, so entspricht die massgebliche Quote ebenfalls 70 Prozent. Dabei bestehen zwei Lösungsansätze, wo bzw. wie sich diese Quote auswirken soll; bei einem progressiven Grundstückgewinnsteuertarif können sich daraus unterschiedliche Ergebnisse ergeben:

- Nach dem einen Lösungsansatz, wie er offenbar auch mit der vorliegenden Parlamentarischen Initiative verfochten wird, ist zunächst die ohne Reinvestition geschuldete Grundstückgewinnsteuer zu ermitteln. Alsann wird die so ermittelte Steuer in der Höhe der erwähnten Quote (70 Prozent) aufgeschoben.
- Eine andere Betrachtungsweise setzt mit der Quote nicht erst am Steuerbetrag an, sondern bereits am Gewinn. Geht man von der beispielhaft erwähnten Quote von 70 Prozent aus und wird aus der Veräusserung der ersetzten Liegenschaft ein Gewinn von Fr. 200 000 angenommen, so wäre die Grundstückgewinnsteuer für 70 Prozent des Gewinns von Fr. 200 000 – mithin für Fr. 140 000 – aufgeschoben; steuerbar wäre nur der restliche Gewinn von Fr. 60 000.
- Nach der absoluten Methode wird ein Steueraufschub von vornherein nur gewährt, wenn der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft. Trifft dies zu, so wird der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft zusätzlich in den Erwerb der Ersatzliegenschaft investiert wird.

Geht man bei der Veräusserung der ersetzten Liegenschaft beispielsweise von einem Erlös von Fr. 800 000 und einem Gewinn von Fr. 200 000 aus und betragen demnach die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft Fr. 600 000, so ist somit für die Frage nach der Gewährung eines Steueraufschubs ausschlaggebend, ob der Aufwand für die Ersatzliegenschaft mehr oder weniger als Fr. 600 000 beträgt:

- Ist der Aufwand für die Ersatzliegenschaft nicht höher als die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft von Fr. 600 000, so wird kein Steueraufschub gewährt.
- Ist der Aufwand für die Ersatzliegenschaft dagegen höher als die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft von Fr. 600 000, beträgt er z. B. Fr. 650 000, so werden bei einem Gewinn von Fr. 200 000 Fr. 50 000 aufgeschoben und Fr. 150 000 besteuert.

4. Im Kreisschreiben Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz, einer Vereinigung der kantonalen Steuerverwaltungen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, über die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition vom 31. August 2001 (Zürcher Steuerbuch Nr. 51/130) wird den Kantonen die absolute Methode empfohlen. Diesem Kreisschreiben folgend sieht ebenso das Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbst

genutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226 a und § 229 Abs. 2 lit. c StG) vom 19. November 2001 (Zürcher Steuerbuch Nr. 37/460) die absolute Methode vor.

Auch das Zürcher Verwaltungsgericht sprach sich in zwei Entscheidungen vom 21. Mai 2003 für die absolute Methode aus. Das Verwaltungsgericht ging im Wesentlichen davon aus, dass der Gewinn aus der Veräusserung der ersetzten Liegenschaft frei verfügbar sei, soweit der Aufwand für die Ersatzliegenschaft nicht höher ausfalle als die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft bzw. zusammen mit denselben nur einen Teil des Gewinns beanspruche. Es sei sachgerecht, diesen «freien» Gewinn zu besteuern; massgeblich sei somit die absolute Methode.

5. In der Folge wurde einer der beiden Entscheide des Verwaltungsgerichts an das Bundesgericht weitergezogen. Inzwischen liegt das begründete Urteil des Bundesgerichts vom 2. März 2004 vor (II. Öffentlichrechtliche Abteilung, 2 A.311/2003). Die zentralen Punkte dieses einstimmig gefällten Urteils können wie folgt zusammengefasst werden:

- Es ist unabdingbar, dass nach einem für die ganze Schweiz einheitlichen Massstab geprüft wird, wann und in welchem Umfang eine Reinvestition in eine Ersatzliegenschaft im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG vorliegt. Wörtlich hielt das Bundesgericht fest (Erw. 3.2): «Wie ein Blick in die sehr unterschiedlichen Ergebnisse der verschiedenen Methoden aufzeigt, würde eine von Kanton zu Kanton divergierende Handhabung des Begriffs der Reinvestition dem berechtigten Ziel der Harmonisierung zuwiderlaufen. Die Anwendung einer in der ganzen Schweiz einheitlichen Methode drängt sich umso mehr auf, als die Ersatzbeschaffung kraft des Steuerharmonisierungsgesetzes auch über die Kantonsgrenzen hinweg zulässig ist (mit entsprechenden doppelbesteuerungsrechtlichen Fragestellungen) und nicht mehr – wie zuvor – nur dann berücksichtigt werden kann, wenn sie innerhalb eines Kantons vorgenommen wird.»
- Dem Wortlaut des Gesetzes (d. h. des StHG) lässt sich zwar nicht entnehmen, welche Methode für die gesamte Schweiz gültig sein soll. Auf Grund einer Auslegung des Gesetzes ergibt sich jedoch, dass es Sinn und Zweck des Steueraufschubs bei Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum am besten entspricht, wenn auf die absolute Methode abgestellt wird.
- Wenn der Aufwand für die Ersatzliegenschaft die Anlagekosten der ersetzten Liegenschaft nicht übersteigt, «so steht die vollständige Besteuerung des Grundstückgewinns dem Erwerb des Ersatzobjekts (der Ersatzliegenschaft) und damit der Mobilität nicht

entgegen. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns ohne Steueraufschub verringert die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel in diesem Fall nicht. Zusätzlich zum Ersatzobjekt steht dem Steuerpflichtigen noch der volle Veräußerungsgewinn zur Verfügung; er ist nicht im Ersatzobjekt gebunden. Der Gewinn muss insoweit ... als realisiert gelten. Somit entfällt in einem solchen Fall der Grund für den Steueraufschub. Die vom Gesetz vorgesehene Besteuerung des Grundstückgewinns ist nach Sinn und Zweck von Art. 12 StHG sofort vorzunehmen, was auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht» (Erw. 5.3).

- Nach Meinung des Bundesgerichts, das damit im Wesentlichen den Überlegungen des Verwaltungsgerichts folgte, erweist sich nur die absolute Methode «als harmonisierungskonform».

6. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die absolute Methode – gewonnen durch Auslegung des StHG – nach Meinung des Bundesgerichts Bestandteil des Harmonisierungs- und damit des Bundesrechts ist. Mit anderen Worten sind die Kantone von Bundesrechts wegen gehalten, die absolute Methode anzuwenden.

Damit erweist sich jedoch die Parlamentarische Initiative, mit der – für die Ersatzbeschaffung von selbst genutztem Wohneigentum mit teilweiser Reinvestition – die Verankerung der proportionalen Methode im kantonalen Steuergesetz verlangt wird, als bundesrechtswidrig.

Wir beantragen Ihnen daher, angesichts des eindeutigen Urteils des Bundesgerichts vom 2. März 2004 auf Ihren Entscheid zurückzukommen und dem Kantonsrat die Ablehnung der Initiative zu beantragen.

4. Antrag der Kommission

Die WAK hat von der Stellungnahme des Regierungsrates Kenntnis genommen.

Eine kleine Minderheit unterstützt das Anliegen weiterhin, denn für sie hat das Bundesgericht weniger aus sachlichen, sondern vielmehr aus stark fiskalistisch orientierten Gründen entschieden. Ausserdem würden auf Bundesebene Anstrengungen unternommen, den unklaren Passus im Steuerharmonisierungsgesetz zu ändern.

Für die grosse Mehrheit der WAK ist das Bundesgerichtsurteil jedoch klar, überzeugend und verpflichtend. Die WAK beantragt dem Kantonsrat deshalb, diese Parlamentarische Initiative nicht definitiv zu unterstützen.