

Die Wertzuwachssteuer in der Schweiz.

(Besteuerung der Liegenschaftsgewinne.)

Von Dr. Camille Higy,
Sekretär der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Bern.

Einleitung.

Der stark gesteigerte Finanzbedarf der öffentlichen Verbände, welcher mit einem internationalen Charakter als Folgeerscheinung des Krieges auftritt, hat Bund, Kantone und Gemeinden veranlasst, im Ausblick nach ergiebig fließenden Einnahmequellen sich mit dem Studium teils neuer, teils älterer, stets wieder zurückgelegter Steuerprojekte zu befassen. Die offensichtlichen Umwertungen und Umwälzungen, welche der Krieg in den privaten Vermögens- und Einkommensverhältnissen hervorgerufen hat, lenkten hierbei die Aufmerksamkeit des Gesetzgebers sowie einer weitem Öffentlichkeit auf das Gebiet der sogenannten Zuwachsbesteuerung. Das starke, augenscheinliche Hervortreten einer allgemeinen Wertsteigerung sowohl des bebauten städtischen als auch des unbebauten landwirtschaftlichen Grundbesitzes, mit welcher Hand in Hand ein erhöhter Liegenschaftsumsatz sich bemerkbar machte, rief besonders in städtischen Zentren den Ruf nach einer Sonderbesteuerung des «unverdienten» Wertzuwachses wach. Der gegenwärtigen Notlage des Wohnungsmarktes, verbunden mit dem gesteigerten Finanzbedarf der öffentlichen Verbände, ist es wohl zuzuschreiben, wenn dieser Ruf nicht wie ehemals vor dem Kriege nur ein schwaches Echo zu erwecken vermochte. Der Wechsel der Verhältnisse während der Kriegsjahre hat nicht nur in den Ratssälen, sondern auch in der Öffentlichkeit einen starken Meinungsumschwung in bezug auf die Wertzuwachssteuer bewirkt, der es heute als ausgeschlossen erscheinen lässt, dass eine städtische Bevölkerung in der Volksabstimmung einer Vorlage, welche die Besteuerung der Liegenschaftsgewinne bezweckt, die Sanktion verweigert, wie es drei Jahre vor Kriegsausbruch in Basel der Fall war.

Zieht man die geringen Aussichten in Erwägung, welche sich der Verwirklichung der Wertzuwachsbesteuerung vor dem Kriege in der Schweiz eröffneten, so kann man in Anbetracht der gesetzgeberischen Arbeiten und Vorarbeiten, welche auf diesem Gebiete

in den letzten Jahren geleistet worden sind, von einer bedeutsamen und aussichtsreichen Entwicklung sprechen. Den augenblicklichen Stand dieser Entwicklung festzuhalten, bildet den Zweck des ersten Teiles der nachfolgenden Ausführungen. Der zweite Teil soll der erneut aufgeworfenen Frage einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer gewidmet sein.

Die Darlegung einer sich noch vollständig im Flusse und in fortwährender Entwicklung befindlichen Materie, wie sie die Wertzuwachsbesteuerung zurzeit in der Schweiz darstellt, mag auf den ersten Blick sehr gewagt erscheinen. Wir sind jedoch der Ansicht, dass, obwohl oder vielleicht gerade weil die Entwicklung noch im Anfangsstadium steht, eine Orientierung über die vom Gesetzgeber eingeschlagenen oder einzuschlagen beabsichtigten Wege in der Lösung einer unverkennbar schwierigen Frage des modernen Abgaberechtes einen Versuch darstellt, welcher in Anbetracht der immer mehr fühlbar werdenden Notwendigkeit einer grösseren Vereinheitlichung der kantonalen Besteuerungsgrundsätze doppelt gerechtfertigt erscheint.

I. Die kantonale Gesetzgebung ¹⁾.

Abgesehen von den Bauplatz- und Grundwertsteuern, sowie den Bettermentabgaben nach englischem Vorbilde, welche keine eigentlichen Wertzuwachssteuern im engeren Sinne darstellen, verbleiben zwei Hauptarten der Heranziehung der Liegenschaftsgewinne zu fiskalischen Leistungen. Nach dem äusseren Merkmal der Eingliederung in das Steuersystem ergeben sich folgende Möglichkeiten:

- a. der bei Veräusserung von Liegenschaften erzielte Gewinn wird als Bestandteil des Einkommens aufgefasst und der Einkommensteuer unterworfen;
- b. der bei Veräusserung von Liegenschaften erzielte Gewinn bildet Gegenstand einer Spezialsteuer.

¹⁾ Für die Vorkriegszeit vergl.: J. Steiger, Die Wertzuwachssteuer in Deutschland und in der Schweiz, Zürich 1910.

1. Die Besteuerung des Wertzuwachses als Einkommen.

Die Besteuerung des Wertzuwachses im Einkommensteuersystem ist die folgerichtige praktische Anwendung eines Einkommensbegriffes, welcher das Einkommen nicht als die Summe aller Güter, welche in regelmässig wiederkehrenden Bezügen einem Haushalt zufließen, auffasst, sondern als Zugang an Reinvermögen während eines bestimmten Zeitabschnitts. Durch Preisgabe der von der älteren Theorie als wesentliche Merkmale des Einkommens erachteten Momente der Nachhaltigkeit, Regelmässigkeit und Periodizität der Bezüge wird der Einkommensbegriff auf eine erweiterte Basis gestellt, welche für den Gesetzgeber die theoretische Grundlage zur Einbeziehung der Konjunkturgewinne unter die Einkommensteuer abgibt.

Bei der verhältnismässig geringen Vorbildlichkeit und Originalität der schweizerischen Einkommensteuern, von wenigen Ausnahmen abgesehen, ist es nicht verwunderlich, dass bis heute noch der ältere Einkommensbegriff in der kantonalen Gesetzgebung vorherrschend geblieben ist. Eine auf Grundlage eines erweiterten Einkommensbegriffes aufgebaute Einkommensteuer, welche die Einbeziehung der Liegenschaftsgewinne ermöglicht, besitzen heute die Kantone Baselstadt, Solothurn, Zürich, Bern und Schaffhausen.

Kanton Baselstadt. Bereits das Einkommensteuergesetz von 1840 stellte den Grundsatz auf, dass jede Art von Gewinn und Verlust im Einkommen zu berücksichtigen sei. Dieser Grundsatz hat sich auch im geltenden Rechte erhalten¹⁾. In § 13 des Gesetzes betreffend die direkten Steuern wird jede Art von Einkommen, Erwerb und Gewinn auf Vermögenobjekten, insbesondere auf Grundstücken, Kapitalien und Wertpapieren als steuerbar erklärt. Dabei ist als steuerbarer Gewinn diejenige Summe anzusehen, welche beim Verkauf über den ursprünglichen Erwerbspreis erzielt wird. Hierbei dürfen dem letztern Handänderungs-, Notariats- und andere Erwerbskosten sowie spätere Auslagen für Umbauten, Neueinrichtungen und Kanalisationsanlagen zugerechnet werden. Reparaturen fallen ausser Betracht²⁾.

Kanton Solothurn. Das vorbildliche Basler System wurde zunächst vom Kanton Solothurn akzeptiert³⁾. Nach dem geltenden Recht fällt als steuerbares Einkommen u. a. der sich bei Veräusserung von Liegenschaften ergebende Reingewinn in Anrechnung (§ 10, Abs. 3,

¹⁾ Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 14. Oktober 1897, 9. März und 9. November 1911.

²⁾ Siehe Erläuterungen für Steuerpflichtige (vom Finanzdepartement herausgegeben).

³⁾ Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 30. November 1894.

der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz). Dabei fasst der Gesetzgeber Liegenschaftsgewinn als die Differenz zwischen Veräusserungspreis und dem frühern Erwerbspreis auf. Ist der Erwerbspreis unbekannt, so tritt an seine Stelle die amtliche Schätzung zur Zeit des Erwerbes oder in Ermanglung einer solchen die erstmals im Grundbuch eingetragene. Bei Veräusserung einer erbten oder schenkungsweise erworbenen Liegenschaft fällt für die Berechnung des Gewinnes diejenige Summe als Erwerbspreis in Betracht, für welche der Erblasser bzw. Schenker die Liegenschaft ursprünglich erworben hat. Die während der Besitzdauer gemachten ausserordentlichen Aufwendungen, welche eine Werterhöhung der Liegenschaft bewirkten, sowie die Beiträge für Bodenverbesserungen, Weganlagen, Kanalisationen etc. können vom Liegenschaftsgewinn in Abzug gebracht werden (§ 14 a).

Am 6. Oktober 1909 wurde im Kantonsrat folgende Motion eingebracht: Der Regierungsrat wird eingeladen, zu prüfen und Bericht und Antrag einzubringen, ob nicht den Gemeinden die Einführung von Wertzuwachsteuern zu gestatten sei. Der Vorsteher des Departements des Innern, in dessen Geschäftskreis das Gemeindesteuerwesen fällt, nahm die Motion entgegen und führte im Einverständnis mit dem Regierungsrat aus, dass für eine Spezialsteuer die gesetzliche Grundlage fehle, dass aber der Besteuerung des Wertzuwachses im Rahmen der Einkommensteuer nichts im Wege stehe. Gestützt hierauf erweiterten verschiedene Gemeinden ihre Steuerreglemente in diesem Sinne und erhielten die regierungsrätliche Genehmigung.

Die bedeutendste Gemeinde des Kantons, die Stadt Solothurn, unterstellt seit dem Jahre 1910 den bei Handänderungen erzielten Kapitalgewinn der Einkommensteuer¹⁾. Die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes erfolgt nach ähnlichen Grundsätzen, wie sie in Spezialgesetzen statuiert werden. Steuerbar ist der gegenüber dem Übernahmepreis erzielte Mehrwert. Kann der frühere Übernahmewert nicht mehr urkundlich festgestellt werden, so ist er mittelst Schätzung durch die Bezirksschätzungskommission zu bestimmen. Vom Bruttowertzuwachs dürfen Ausgaben für dauernde Wertvermehrungen des Grundstückes, ferner auf Grund gesetzlicher Vorschriften geleistete Anwohnerbeiträge in Abzug gebracht werden. Von der Steuerpflicht sind einzig Handänderungen durch Erbschaft befreit, soweit es sich um Ehegatten, deren Deszendenten und Adoptivkinder handelt. Die Berechnung der Steuer erfolgt in der Weise, dass der ermittelte steuerbare Wertzuwachs zum ordentlichen Einkommen des betreffenden Steuerjahres hinzugerechnet und die Gesamt-

¹⁾ Abänderung des Steuerreglementes der Einwohmergemeinde der Stadt Solothurn vom 16. Juni 1900.

steuer vom Einkommen und Vermögen demnach fixiert wird.

Auch die Einwohnergemeinde Olten bezieht schon seit Jahren Liegenschaftsgewinne zur Einkommensteuer ein. Seit 1913 erfolgt die Ermittlung der steuerbaren Gewinne nach den Grundsätzen der Ausführungsbestimmungen zum Staatssteuergesetz ¹⁾.

Kanton Bern. Der Ende 1912 verworfene Steuergesentwurf sah die Einbeziehung der Spekulationsgewinne unter die Einkommensteuer vor und suchte dadurch der von der Steuerverwaltung längst ausgeübten und vom Bundesgericht geschützten Praxis die gesetzliche Sanktion zu erteilen. Was 1912 nicht gelang, wurde durch die Annahme des Staats- und Gemeindesteuergesetzes vom 7. Juli 1918 möglich.

Als Einkommen II. Klasse unterliegen der Steuerpflicht Spekulations- und Kapitalgewinne jeder Art und in jeder Form ²⁾. Nach den Ausführungsbestimmungen charakterisieren sich Spekulationsgewinne dadurch, dass sie durch ausserhalb der gewöhnlichen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen auf Gelderwerb gerichtete Geschäfte erzielt wurden, während die Wesenheit der Kapitalgewinne darin besteht, dass dieselben ohne besondere Erwerbsabsichten des Steuerpflichtigen aus der Beschaffenheit des Objektes oder den wirtschaftlichen Verhältnissen erwachsen. Hinsichtlich der Ermittlung der Mehrwerte im obigen Sinne kommen zum grössten Teil die Grundsätze zur Anwendung, welche im Herbst 1919 auch für das projektierte Wertzuwachssteuergesetz akzeptiert wurden ³⁾:

Als Mehrwert gilt der Unterschied zwischen dem Erwerbspreis und den übrigen Aufwendungen des Steuerpflichtigen einerseits und dem Veräusserungs- oder Tauschpreis andererseits. Auf die Dauer des Besitzes des Steuerpflichtigen und auf die während derselben eingetretene Veränderung des Geldwertes soll «billig Rücksicht» genommen werden. Als Erwerbspreis gilt der tatsächlich bezahlte Preis. Als Veräusserungspreis gilt der volle Kapitalwert aller Leistungen, zu denen sich der Erwerber dem Veräusserer gegenüber verpflichtet hat.

Dem Erwerbspreis dürfen alle Aufwendungen und der Wert persönlicher Arbeiten, welche eine dauernde Wertvermehrung des Objektes bewirken oder bezwecken, zugezählt werden. Dies gilt insbesondere auch für Handänderungskosten, freiwillige Beiträge an Staat,

¹⁾ Wertzuwachssteuer der Einwohnergemeinde Olten. (Ausführungsbestimmungen zu § 7, lit. 5, des Steuerreglementes vom 29. April 1910/11. Dezember 1913.)

²⁾ Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern. Art. 19, lit. c.

³⁾ Dekret betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer, §§ 17, 18 und 30.

Gemeinden und Genossenschaften für Strassenbauten, Entsumpfungen und ähnliche Arbeiten sowie gesetzliche Grundeigentümerbeiträge. Die Zinsen des Erwerbspreises und der als steuerfrei erklärten Aufwendungen dürfen nur dann in Anrechnung gebracht werden, wenn der Eigentümer nachweist, dass die jährliche Nutzung 5 % des investierten Kapitals nicht erreicht. Wird nur ein Teil des erworbenen Grundstückes veräussert, so werden Erwerbspreis und steuerfreie Aufwendungen nur verhältnismässig berechnet. Zu erwähnen ist noch die Bestimmung, welche dem Steuerpflichtigen gestattet, nachweisbar erlittene Verluste auf andern Objekten, soweit sie in das gleiche Kalenderjahr fallen, vom erzielten Mehrwert in Abzug zu bringen.

Kanton Zürich. Das neue Gesetz vom 25. November 1917 unterwirft Kapitalgewinne, die sich aus der Veräusserung von Grundstücken und Wertpapieren ergeben, der Einkommensteuerpflicht ¹⁾. Zu den sehr lakonischen Bestimmungen des Gesetzes gibt die Dienstanleitung für die Einschätzungsorgane einige notwendige Ergänzungen ²⁾. Danach ist als Kapitalgewinn grundsätzlich die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Nettoerlös bei der Veräusserung eines Vermögensobjektes zu betrachten. Erfolgte der Erwerb vor dem 1. Januar 1918, so kann die Ermittlung des Kapitalgewinnes auch in der Weise geschehen, dass der erzielte Gewinn gleichmässig auf die einzelnen Jahre des Besitzes verteilt und als steuerpflichtig der Betrag angenommen wird, der auf die Zeit vom 1. Januar 1916 (beziehungsweise 1918) bis zum Verkauf des Objektes entfällt. Ist die Differenz zwischen dem Anlagewert, d. h. den ursprünglichen Erwerbs- oder Erstellungskosten plus Aufwendungen für Umbauten, und dem Verkaufspreis kleiner als die Differenz zwischen dem Verkehrswert zu Beginn der für die Einkommensberechnung massgebenden Periode und dem Verkaufspreis, so ist nur der ersterwähnte Wertunterschied als steuerbarer Kapitalgewinn zu behandeln.

Kanton Schaffhausen. Der Kanton Schaffhausen zählt noch nicht unter die Kantone mit allgemeiner Einkommensteuer. Auch im neuen Steuergesetz vom 20. Oktober 1919 ist die Einkommensteuer in der Hauptsache wiederum eine Erwerbssteuer geblieben ³⁾. Indessen ist doch insofern ein Fortschritt zu konstatieren, als Kapitalgewinne aus dem Umsatz von Wertpapieren und Grundstücken einkommensteuerpflichtig erklärt werden. Der Gesetzgeber scheint dabei von der Auffassung beherrscht gewesen zu sein, einen provisorischen

¹⁾ Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917.

²⁾ Kantonales Steueramt, Provisorische Dienstanleitung für die Einschätzungsorgane. 1. November 1919/15. März 1920.

³⁾ Gesetz über die direkten Steuern vom 20. Oktober 1919.

Ersatz schaffen zu müssen, bis eine definitive Regelung der Wertzuwachsbesteuerung durch Spezialgesetz möglich wird.

2. Die Besteuerung des Wertzuwachses durch Spezialgesetz.

Ob der bei Veräusserung einer Liegenschaft realisierte Mehrwert durch die Einkommensteuer oder durch eine Spezialsteuer fiskalisch belastet werden soll, ist, vom praktischen Standpunkt aus betrachtet, in den meisten Fällen eine Frage rein finanzieller Natur. Die Spezialsteuer liefert bedeutend höhere Erträge als die Besteuerung im Rahmen der Einkommensteuer, weshalb der letztere Weg sehr oft als reiner Notbehelf betrachtet wird, bis sich die Möglichkeit zur Schaffung eines Spezialgesetzes bietet. Dieser Auffassung gibt auch der Grosse Rat des Kantons Schaffhausen in seiner Botschaft zum Gesetz über die direkten Steuern offen Ausdruck.

Ein weiterer Grund, der dem Spezialgesetz den Vorzug sichert, ist steuerpolitischer Natur. Da die Einbeziehung der Liegenschaftsgewinne unter die Einkommensteuerverpflichtung in vielen Fällen eine Totalrevision des Einkommensteuergesetzes notwendig machen würde, eine solche aber sehr oft mit ausserordentlichen Schwierigkeiten zu kämpfen hat, so wird gegebenenfalls eine gesonderte gesetzliche Regelung der Wertzuwachsbesteuerung der leichteren Einführung wegen bevorzugt.

Vom theoretischen Standpunkt aus betrachtet, handelt es sich in erster Linie um eine Frage des zur Anwendung zu bringenden Gerechtigkeitsprinzips in der Besteuerung. Wird der erzielte Wertzuwachs als subjektiver Gewinn aufgefasst und handelt es sich darum, durch die Steuer die erhöhte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu treffen (Opferprinzip), so bietet der Rahmen einer allgemeinen Einkommensteuer hierzu genügend Elastizität. Damit soll nicht gesagt sein, dass es ohne weiteres dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht, wenn der erzielte Liegenschaftsgewinn mit dem gleichen Steuersatz belastet wird wie ein erarbeitetes Einkommen.

Wird dagegen der Wertzuwachs einer Liegenschaft als an das Objekt gebunden erachtet — dieses ist die andere Auffassung — und wird die Steuer als eine Gegenleistung für die werterhöhende Tätigkeit des steuererhebenden Verbandes betrachtet (Äquivalenzprinzip), so gelangt man zu einer von der Person des Steuerpflichtigen mehr abstrahierenden, den Charakter einer Objektsteuer tragenden Spezialsteuer.

Diese letztere Auffassung ist denn auch sowohl im Ausland als auch im Inland von den Vertretern der Wert-

zuwachssteuer zur Begründung des Rechtes einer Sonderbesteuerung der Liegenschaftsgewinne benützt worden und diene auch der im folgenden zu betrachtenden kantonalen Gesetzgebung als Wegleitung. Dabei ist allerdings zu konstatieren, dass analog der als Vorbild dienenden deutschen Gesetzgebung eine konsequente Durchführung des Äquivalenzprinzips in den einzelnen Gesetzen nirgends völlig zum Ausdruck kommt. Dieselben lassen im Gegenteil eine mehr oder weniger starke Betonung des Gedankens einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erkennen und beruhen eigentlich auf einem Kompromiss der beiden Gerechtigkeitsprinzipien.

Kanton Baselstadt. Am frühesten von sämtlichen schweizerischen Kantonen unternahm Baselstadt den Versuch, das schwierige Problem der Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses gesetzgeberisch zu meistern. Die Anregung dazu ging bereits in den 90er Jahren von bodenreformerischer Seite aus. Im Jahre 1911 kam nach langwierigen Beratungen ein Gesetzesentwurf zustande, der jedoch in der Volksabstimmung mit 5021 gegen 3577 Stimmen verworfen wurde. In jüngster Zeit ist die Frage der Einführung einer Wertzuwachssteuer in Verbindung mit der herrschenden Wohnungsnot erneut in den Kreis einer lebhaften Diskussion gestellt worden. Gegenwärtig befasst sich das Finanzdepartement, auf dessen Antrag sich der Regierungsrat grundsätzlich für eine besondere Grundsteuergewinnsteuer ausgesprochen hat, als auch eine grossräthliche Kommission zufolge Überweisung einer diesbezüglichen Motion mit dem in Frage stehenden Problem.

Die erwähnte Motion ¹⁾ empfiehlt einen Gesetzesentwurf zur Prüfung und Annahme, welcher sich im wesentlichen an das in der Volksabstimmung verworfene Gesetz von 1911 anlehnt:

Als Steuerobjekt wird die Vermögensvermehrung bezeichnet, welche sich für den Veräusserer eines Grundstückes gegenüber dem Ankaufspreis ergibt. Dem Ankaufspreis dürfen zugerechnet werden: *a)* der Anteil des bisherigen Besitzers an den Kosten der frühern Handänderungen; *b)* die auf Grund gesetzlicher Vorschriften geleisteten Beiträge an die Anlagen oder Korrekturen der Strassen und an die Erstellung der Trottoirs und der Kanalisation; *c)* die Ausgaben für dauernde Wertvermehrung des Grundstückes, insbesondere durch Neubauten und Umbauten; *d)* die Zinsen des Ankaufspreises und der in *c)* bezeichneten Bankkosten bis zu jährlich 4 vom Hundert und für die Zeit, für welche der Steuerpflichtige nachweist, dass er das Grundstück nicht zum eigenen Gebrauch benützt hat, oder dass er aus

¹⁾ Motion Angst und Konsorten betreffend Grundsteuergewinnsteuer.

demselben durch Vermietung oder Verpachtung nicht eine 4 Prozent erreichende Einnahme erzielt hat. Ausser diesen Anrechnungen zum Erwerbspreis sind vom Verkaufspreis folgende Abzüge statthaft: a) der Anteil des Steuerpflichtigen an den Kosten der jetzigen Handänderung; b) der Wert von Kulturen, insbesondere Wald, soweit er den Wert beim frühern Ankauf nachgewiesenermassen übersteigt. Der Pfandgläubiger, der ein Grundstück an gerichtlicher Gant gesteigert hat, darf vom Verkaufspreis auch den nachgewiesenen Verlust aus einer Pfandforderung bis zum Betrag der amtlichen Schätzung des Grundstückes im Pfandverwertungsverfahren abziehen, sofern er diesen Verlust nicht schon bei der Entrichtung der Einkommensteuer in Anrechnung gebracht hat.

In bezug auf Begriff und Ermittlung des steuerbaren Gewinnes deckt sich der vorliegende Entwurf beinahe wörtlich mit dem frühern Text. Wesentliche Verschiedenheiten zeigen sich dagegen in den Steueransätzen. Der Entwurf von 1911 normierte einen Minimalsatz von 5 % für den Fall, dass die Vermögensvermehrung 10 % der verwendeten Mittel nicht übersteigt, und einen Maximalsatz von 20 % für den Fall, dass die Vermögensvermehrung 300 % der verwendeten Mittel übersteigt. Die Besitzdauer fand weitgehende Berücksichtigung durch Reduktion des Steuerbetrages bis zur Hälfte. Nach dem Entwurf der Motionsteller (§§ 9, 10) sind folgende Ansätze vorgesehen:

§ 9.

Die Steuer beträgt:

- 20 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 5 % des gemäss § 2 berechneten Ankaufspreises nicht übersteigt,
- 21 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 10 % nicht übersteigt,
- 22 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 15 % nicht übersteigt,
- 23 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 20 % nicht übersteigt.

Sie steigt für je weitere 5 % der Vermögensvermehrung um 1 % bis auf 29 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 50 % des Ankaufspreises nicht übersteigt.

Die Steuer beträgt 30 % der Vermögensvermehrung, wenn sie 50 % des gemäss § 2 berechneten Ankaufspreises übersteigt.

§ 10.

Wenn der steuerbare Gewinn den nachstehend erwähnten absoluten Betrag erreicht, wird ausserdem folgende Zusatzsteuer erhoben:

- 2 % der Vermögensvermehrung, wenn diese Fr. 5000—10,000 beträgt.
- 4 % der Vermögensvermehrung, wenn diese Fr. 10,001—15,000 beträgt.
- 6 % der Vermögensvermehrung, wenn diese Fr. 15,001—20,000 beträgt.
- 8 % der Vermögensvermehrung, wenn diese Fr. 20,001—25,000 beträgt.
- 10 % der Vermögensvermehrung, wenn diese Fr. 25,001—30,000 beträgt.
usw.

Der Ansatz der Zusatzsteuer steigt proportional um je 2 % für je Fr. 5000 Vermögensvermehrung. Der Maximalsatz beträgt 30 %, wenn die Vermögensvermehrung Fr. 75,000 übersteigt.

Eine Berücksichtigung der Besitzdauer ist nicht vorgesehen. Da der Entwurf noch die Beratungen der Kommission und des Grossen Rates passieren muss, so dürfen wesentliche Abänderungen, vor allem der Steuersätze, als gewiss angenommen werden. Augenblicklich befindet sich der Entwurf noch in Behandlung der Kommission. Über die Ergebnisse der bisherigen Beratungen ist nichts an die Öffentlichkeit gelangt.

Kanton St. Gallen. Ein erster aus dem Jahre 1907/08 stammender Gesetzesentwurf stellt kantonale Normen für diejenigen Gemeinden auf, welche die Einführung einer Wertzuwachssteuer als wünschenswert erachten¹⁾. Der Ertrag der Steuer soll zu $\frac{3}{4}$ den Gemeinden und zu $\frac{1}{4}$ dem Staate zur Gründung und Äufnung eines kantonalen Versicherungsfonds zufallen. Der St. Galler Entwurf, der sich die bisher erlassenen deutschen Verordnungen sowie die baselstädtischen Vorarbeiten zunutze machte, zeichnet sich vor allem durch die Vereinfachung der Abgabeberechnung aus. Der Steuersatz beträgt 15 % des steuerpflichtigen Wertzuwachses. Lässt sich der Wertzuwachs nicht ermitteln, so wird eine 2%ige Handänderungsabgabe vom Veräusserungspreis berechnet. Dieser Ansatz steigert sich bis 5 %, wenn die Besitzdauer zwanzig oder mehr Jahre beträgt. In Fällen, wo der Wertzuwachs sich ermitteln lässt, findet die Besitzdauer durch Abzug einer sich jährlich steigenden steuerfreien Quote vom Gesamtbetrage des ermittelten Wertzuwachses ihre Berücksichtigung. Der steuerfreie Wertzuwachs beträgt 10 % bei einer Besitzdauer von weniger als einem Jahr und steigt um 2 %, bis bei einer Besitzdauer von 20 Jahren das Maximum von 50 % erreicht wird.

Trotz der frühzeitigen Inangriffnahme der gesetzgeberischen Arbeiten war es nicht möglich, vor Kriegsbeginn die Beratungen über die Materie mit einem positiven Ergebnis abzuschliessen, und im November 1914 beschloss der Grosse Rat, die Vorlage fallen zu lassen. Die durch den Krieg geschaffenen Verhältnisse haben indessen auch in St. Gallen dazu geführt, die Wertzuwachssteuer erneut in Erwägung zu ziehen. Die grossrätliche Kommission, welche sich bis dahin mit der Gesetzesmaterie befasst hatte, arbeitete einen Entwurf aus, der, wie der frühere, für die politischen Gemeinden das Recht vorsieht, eine Grundstücksgewinnsteuer zu erheben.

Als steuerbaren Gewinn bezeichnet der Entwurf den Restbetrag, der sich ergibt, wenn vom Veräusserungspreis eines Grundstückes der frühere Erwerbspreis, die Kosten für dauernde Verbesserungen sowie ein allfälliger Zinsverlust in Abzug gebracht werden. Als Erwerbspreis gilt der frühere Ankaufspreis zuzüglich

¹⁾ Vgl. Steiger, Die Wertzuwachssteuer.

einer allfällig bezahlten Handänderungssteuer. Kann der frühere Ankaufspreis nicht mehr ermittelt werden, so ist der damalige, d. h. der ursprüngliche Verkehrswert des Grundstückes durch amtliche Schätzung festzustellen. Als dauernde Verbesserungen, deren Kosten dem Erwerbspreis zuzurechnen sind, gelten: Neu-, An- und Umbauten und andere bauliche Verbesserungen (Licht-, Wasserversorgungs- und Heizeinrichtungen), Strassen-, Kanal- und Flussbauten etc. Nach dem Entwurf von 1907/08 war es nur bei unbebauten Grundstücken, die der Veräusserer nicht selbst für einen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb genutzt hatte, statthaft, 4 % per Jahr vom frühern Erwerbspreis als Zinsverlust in Anrechnung zu bringen. Nach dem neuern Kommissionsentwurf darf jeder Zinsverlust, d. h. jeder Fehlbetrag zwischen den erzielten Einnahmen und der fünfprozentigen Verzinsung der gehaltenen Auslagen (Erwerbspreis und Kosten für dauernde Verbesserungen inbegriffen) ohne Rücksicht auf Charakter und Verwendung des Besitzes in Rechnung gestellt werden.

Der Abgabesatz beträgt wiederum 15 % vom steuerpflichtigen Gewinn. Die Berücksichtigung des Besitzes erfolgt jedoch auf wesentlich neuer Grundlage. An Stelle des Systems des steuerfreien Wertzuwachses sieht der Kommissionsentwurf eine Reduktion des Steuerbetrages vor. Diese Reduktion beträgt, wenn die Wiederveräusserung des Grundstückes im ersten Jahre des Besitzes erfolgt, 10 %, im zweiten Jahre 12 % und in jedem weitem Jahre 2 % mehr, im Maximum 100 %.

Nicht unter die Steuerpflicht fallen Übertragungen von Grundstücken infolge Erbschaft, Ehevertrag oder Auflösung der ehelichen Gütergemeinschaft; Liegenschaftsveräusserungen seitens des Staates oder der Gemeinden; Schenkungen zu wohltätigen, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken; Güterzusammenlegungen im öffentlichen Interesse, endlich die im Betreibungs- und Konkursverfahren erzielten Steigerungssummen, welche ausgewiesene Forderungen an Briefpfandguthaben und privilegierten Zinsen nicht decken.

Der eben kurz skizzierte Entwurf dürfte schwerlich jemals Gesetzeskraft erlangen, da die Kommission ihn selbst aufgab und einem bereinigten Projekt des Regierungsrates unter Vorbehalt einiger Abänderungen zustimmte.

Im Gegensatz zu den frühern Entwürfen soll die Steuerhoheit nicht mehr den Gemeinden zustehen, sondern es soll eine obligatorische, für den ganzen Kanton geltende Staatssteuer geschaffen werden. Ausser dieser prinzipiellen Umstellung statuiert der regierungsrätliche Entwurf neue Normen für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes. Vom Veräusserungspreis soll in der Regel nicht mehr der frühere Erwerbspreis in

Abzug gebracht werden, sondern der durchschnittliche steueramtliche Schätzungswert des Grundstückes während der letzten fünf Jahre, unter Berücksichtigung der in der Zwischenzeit von einer Steuerschätzung zur andern durch Abgang, Zuwachs oder dauernde Verbesserungen eingetretenen Bestandesveränderungen. Bei einer Besitzdauer von weniger als fünf Jahren gilt als steuerbarer Gewinn der bei der Veräusserung erzielte Mehrerlös gegenüber dem Erwerbspreise, nach Abrechnung der Aufwendungen des Veräusserers für dauernde Verbesserungen.

Die im Kommissionsentwurf vorgesehenen Bestimmungen über Abzugsfähigkeit der Kosten für dauernde Verbesserungen und allfällige Zinsverluste werden mit unbedeutenden redaktionellen Abänderungen beibehalten. Als weiterer Abzugsposten tritt dagegen der nach Art. 4, lit. g, des Nachtragssteuergesetzes vom 30. November 1916 als Liquidationsgewinn besteuerte Erlös aus Grundstücken hinzu ¹⁾.

Allgemein wird die Steuerpflicht für alle Gewinne statuiert, welche den absoluten Betrag von 1000 Franken oder 10 % der durchschnittlichen Steuerschätzung oder des Erwerbspreises übersteigen.

Der regierungsrätliche Entwurf verzichtet darauf, einen besondern Steuertarif aufzustellen, und schlägt eine Berechnung der Abgabe nach den in der Einkommensteuer festgelegten Grundsätzen vor. Art. 9 des Entwurfes lautet:

Der Grundstücksgewinn unterliegt wie Einkommen natürlicher Personen der Besteuerung zugunsten des Staates, sowie der politischen, der Schul- und Kirchengemeinden, in welchen der Grundbesitz liegt.

Die Steuer wird berechnet nach der für die Staats- und Gemeindesteuern vorgesehenen Progression und dem entsprechenden Steuerfuss, wie er bei der Erhebung der direkten Einkommensteuer für den Staat und die bezugsberechtigten Gemeinden zur Zeit der Grundstücksveräusserung gilt.

Durch die Formulierung, welche der Regierungsrat dem Entwurf gibt, wird die Grundstücksgewinnsteuer unverkennbar in das Einkommensteuersystem hineingebaut. Vergleicht man das vorliegende Projekt beispielsweise mit den Ausführungsbestimmungen des solothurnischen Steuergesetzes (siehe S. 34), so dürfte es schwer fallen, prinzipielle Verschiedenheiten festzustellen.

Nachdem der Entwurf längere Zeit bei der grossrätlichen Kommission in Beratung gelegen hatte, hat sich dieselbe zu Beginn des Jahres 1921 für die allgemeine Einführung der Steuer ausgesprochen. Die Höhe des Abgabesatzes soll 10 % des steuerbaren

¹⁾ Art. 4, lit. g, des Nachtragssteuergesetzes von 1916 erklärt Liquidationsgewinne der im Kanton bestehenden Aktiengesellschaften und Genossenschaften einkommensteuerpflichtig.

Gewinnes betragen, wozu noch ein Zuschlag tritt. Zehn Prozent des Steuerschätzungswertes, im Maximum 5000 Franken, sollen steuerfrei bleiben. Am Ertrag der Steuer partizipieren der Staat, die politischen und Schulgemeinden mit je drei Zehnteln, die Kirchgemeinden mit einem Zehntel.

Kanton Bern. Die Wertzuwachssteuer beschäftigte den Grossen Rat des Kantons Bern erstmals im Jahre 1910. In der Sitzung vom 1. März 1910 reichten die Grossräte G. Müller und Mitunterzeichner folgende Motion ein: «Der Regierungsrat wird zum Bericht und Antrag darüber eingeladen, ob nicht durch Erlass gesetzlicher Bestimmungen den Gemeinden die Autonomie zur Einführung einer Wertzuwachssteuer zu gewähren sei.» Die Motion wurde erheblich erklärt und Prof. Steiger mit der Ausarbeitung eines Gutachtens beauftragt. 1913 wurde dem Regierungsrat eine von siebzehn bernischen Gemeinden unterzeichnete Kollektiveingabe eingereicht, in der das Ersuchen gestellt wurde, es möchte dem Grossen Rat möglichst bald ein Wertzuwachssteuerentwurf vorgelegt werden. Diesem Verlangen wurde vorerst nur insofern entsprochen, als die Gemeindedirektion Bern in Ausführung eines regierungsrätlichen Auftrages eine Expertenkommission bestellte.

Sowohl das Gutachten von Prof. Steiger als auch der Bericht der Expertenkommission waren darin einig, dass eine Wertzuwachssteuer im Kanton Bern sich nicht ohne weiteres in das bestehende Steuersystem einfügen lasse. Zudem sei die Form, wie sie von den Antragstellern vorgeschlagen werde, angetan, die Staatseinnahmen zu schwächen. Diese gesetzgeberischen und finanzpolitischen Schwierigkeiten sprachen somit für eine reifliche Prüfung der Frage.

Die Angelegenheit ruhte nun vorerst, bis sie anlässlich der Vorbereitungen zu einem neuen Gemeindegesetz erneut aktuell wurde. Es war zunächst die Aufnahme eines Artikels mit folgendem Wortlaut projektiert: «Bis zur Revision der Gemeindesteuer ist den Gemeinden gestattet, eine je zur Hälfte dem Staate und der Gemeinde zufallende Besteuerung des Wertzuwachses auf Liegenschaften einzuführen. Die nähere Ausführung geschieht durch ein Dekret des Grossen Rates. Die betreffenden Gemeindebeschlüsse unterliegen der Genehmigung des Regierungsrates.» Indessen erschien eine solche Regelung der Wertzuwachsbesteuerung doch nicht ohne Bedenken zu sein. Die Finanzdirektion äussert sich hierüber folgendermassen: «Durch die definitive Annahme dieser Bestimmung wäre die wichtige Materie, die ihrer Natur nach Gegenstand eines Gesetzes bilden muss, lediglich in einem Dekrete geordnet worden.» Man entschloss sich deshalb, die oben zitierte Bestimmung im Gemeindegesetzentwurf fallen zu lassen und die kan-

tonale Finanzdirektion am 3. März 1916 mit der Ausarbeitung eines Spezialgesetzes zu beauftragen.

Bis im Mai 1917 waren die Arbeiten so weit gediehen, dass dem Grossen Rate der erste Entwurf zu einem Wertzuwachssteuergesetz unterbreitet werden konnte. Die Beratungen in der gesetzgebenden Behörde führten zur Beschlussfassung, an Stelle des vorgesehenen Obligatoriums die Möglichkeit der gemeindeweisen Einführung der Steuer zu setzen. Dieser Systemwechsel machte eine Umarbeitung des Entwurfes besonders in bezug auf das Steuerverfahren notwendig. Die Kompetenzerteilung an die Einwohnergemeinden bedingte eine möglichste Ausschaltung der Steuerverwaltung und der Staatsorgane und eine Verlegung des Schweregewichts auf die Gemeinden. Als jedoch im November 1919 der Grosse Rat die Beratungen des abgeänderten Entwurfes wieder aufnahm, wurde beschlossen, an Stelle der fakultativen Einführung der Steuer erneut das Obligatorium treten zu lassen. Es waren vor allem die Vertreter der Bürger- und Bauernpartei, welche einer kommunalen Regelung entgegentraten. Es wurde von dieser Seite darauf hingewiesen, dass das neue Steuergesetz in Art. 19 eine allgemeine Wertzuwachssteuer einführe (Besteuerung der Spekulations- und Kapitalgewinne als Einkommen II. Klasse), wodurch eine kommunale Regelung ausgeschlossen werde. Ausserdem, so wurde ausgeführt, würden sich bald bedeutende Unzukömmlichkeiten bemerkbar machen, beispielsweise in Fällen von Nichtzusammenfallen von Liegenschaftsgrenzen und Gemeindegrenzen. Mit 88 gegen 52 Stimmen wurde der obligatorischen Einführung der Steuer zugestimmt.

Im übrigen führten die weiteren Verhandlungen, welche bei Art. 11 des Entwurfes abgebrochen wurden, zu einer prinzipiellen Genehmigung der Vorlage durch den Grossen Rat. Sowohl für Steuerobjekt als auch für die Ermittlung des steuerbaren Gewinnes ist die wörtliche Fassung des ersten Entwurfes beibehalten worden. Steuerobjekt ist der bei Verkauf, Tausch, Versteigerung oder Expropriation eines im Kantonsgebiet gelegenen unbebauten oder bebauten Grundstückes auf diesem über den Erwerbspreis erzielte Mehrerlös. Für den Fall, dass die Handänderung weiter als 30 Jahre zurückliegt (der erste Entwurf hatte 40 Jahre vorgesehen), tritt an Stelle des Erwerbspreises die vor 30 Jahren massgebende Grundsteuerschätzung, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass er einen höhern Erwerbspreis bei der letzten Handänderung bezahlte.

Die Ermittlung des reinen Wertzuwachses, welche durch Zurechnung der Aufwendungen zum Erwerbspreis erfolgt, lehnt sich enge an die bereits andernorts erwähnten Ausführungsbestimmungen zum Steuergesetz an. Steuerbefreiungen sind vorgesehen für Handände-

rungen von Grundstücken des Staates oder der Gemeinden oder deren Unterabteilungen, für Handänderungen von Grundstücken im Besitze von Korporationen, Anstalten oder Gesellschaften zu wohlthätigen Zwecken, sofern diese Grundstücke solchen Zwecken dienen und der ganze Erlös diesen Zwecken weiterhin dienen soll, für Handänderungen im Zwangsvollstreckungsverfahren oder zwecks Bodenverbesserungen gemäss Art. 87 ff. des E. G. zum Z. G. B. Endlich ist Steuerfreiheit für alle Gewinne vorgesehen, welche den Betrag von 3000 Franken nicht übersteigen.

Der Steuertarif ist progressiv; die Sätze betragen 10 bis 50 % des reinen Mehrerlöses. Der Satz von 10 % kommt zur Anwendung, wenn der Mehrwert mehr als 20 %, aber nicht mehr als 30 % ausmacht; er steigt je um 1 % für je weitere 10 % Mehrwerts, so dass sich folgende Gliederung der Steuersätze ergibt:

Die Steuer beträgt:

10 %	bei einem Mehrwert von	20 %	—	30 %
11 %	»	»	»	30 % — 40 %
12 %	»	»	»	40 % — 50 % usw.

Der Maximalsatz von 50 % kommt bei einem erzielten Mehrwert von 230 % in Anwendung.

Die obigen Steuersätze kommen nur dann in Anwendung, wenn seit der letzten Handänderung nicht mehr als 10 Jahre verflossen sind. In den übrigen Fällen findet eine Berücksichtigung der Besitzdauer durch Ermässigung des Steuerbetrages statt. Die Degressionsansätze betragen:

15 %	bei einer Besitzdauer von	15	—	15	Jahren
20 %	»	»	»	15	— 20
25 %	»	»	»	20	— 25
30 %	»	»	»	25	u. m.

Der dem Grossen Rate vorgelegte Entwurf hatte eine Erhöhung der obigen Ansätze auf 20 %, 30 %, 40 % und 50 % vorgesehen, für den Fall, dass zwischen der letzten Handänderung und der Veräusserung eine wesentliche Geldentwertung eingetreten ist. Diese vorgesehene Regelung der Geldentwertungsfrage im Gesetz selbst wurde jedoch fallen gelassen und durch die bereits im Dekret betreffend die Veranlagung der Einkommensteuer enthaltene dehnbare Bestimmung ersetzt, dass die während der Besitzdauer eingetretene Geldentwertung zu berücksichtigen sei.

Der zweite Teil des Entwurfes, welcher das Steuerungsverfahren, die Rechtsmittel und die Strafbestimmungen behandelt, musste infolge der beschlossenen obligatorischen Einführung neu bearbeitet werden. Nachdem die für die Novembersession angesetzte Beratung hatte verschoben werden müssen, trat der Grosse Rat im Februar 1921 erneut auf die Behandlung der Vorlage

ein, ohne jedoch deren Schicksal definitiv zu entscheiden.

Nach dem Kommissionsantrag hatte als Mehrwert die Differenz zwischen der sich aus dem Erwerbspreise, zuzüglich den Aufwendungen, ergebenden Summe einerseits und dem Veräusserungspreis andererseits zu gelten. Derjenige Teil dieser Differenz, der auf die während der Besitzdauer eingetretene Geldentwertung zurückzuführen ist, sollte jedoch nicht als Mehrwert gerechnet werden. Dieser Fassung wurde von konservativer Seite folgender Abänderungsantrag entgegengestellt:

«Als Mehrwert gilt die Differenz zwischen der zur Zeit der Veräusserung geltenden Grundsteuerschätzung (zuzüglich Aufwendungen) und dem Veräusserungspreis, sofern nicht der Steuerpflichtige einen höhern Erwerbspreis nachzuweisen vermag. Im letzteren Falle gilt als Mehrwert die Differenz zwischen der sich aus dem Erwerbspreis (zuzüglich Aufwendungen) ergebenden Summe einerseits und dem Veräusserungspreis andererseits.»¹⁾

Dieser Antrag, obwohl er von Regierung und Kommission bekämpft worden war, wurde mit grossem Mehr angenommen, was zur Folge hatte, dass der Entwurf erneut an die vorberatende Behörde zurückgewiesen werden musste. Über das endgültige Schicksal der Vorlage lassen sich somit bestimmte Voraussagen nicht machen. Wenn es auch als nicht sehr zweifelhaft erscheint, dass sich endlich eine Fassung finden lässt, der eine Mehrheit im Grossen Rat gesichert ist, so fehlen dafür in bezug auf das mutmassliche Ergebnis der Volksbefragung jegliche Anhaltspunkte.

Kanton Luzern. Bereits im Jahre 1907 wurde im Grossen Rat eine Motion gestellt und in geänderter Fassung erheblich erklärt, welche den Regierungsrat einlud, die rechtlichen Möglichkeiten der gemeindeweisen Einführung einer Wertzuwachssteuer zu prüfen. Aber wie andernorts, so vermochte auch in Luzern erst die Kriegezeit die gesetzgeberischen Arbeiten auf diesem Gebiete zu beschleunigen. Durch Abänderung des Steuergesetzes vom 28. Juli 1919 wird es den Einwohnergemeinden freigestellt, ausser einer Erbschaftssteuer auf den Erbanfall der Deszendenten und einer Lustbarkeitssteuer, eine Wertzuwachssteuer zu erheben. Beschliesst eine Gemeinde die Einführung dieser Besteuerungsart, so hat sie die vom Grossen Rate aufgestellten Grundsätze zur Anwendung zu bringen.

Steuerobjekt ist der bei Veräusserung oder Enteignung eines Grundstücks erzielte Mehrerlös gegenüber dem Erwerbspreis. Dem Erwerbspreis sollen zugerechnet werden: die bisher bezahlten Handänderungskosten, die Auslagen für dauernde Wertvermehrungen, An-

¹⁾ Die einmal festgesetzten Grundsteuerschätzungen gelten auf unbestimmte Zeit. (Art. 13, des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, vom 7. Juli 1918.)

wenderbeiträge, fünfprozentige Zinsen des Erwerbspreises und der genannten Aufwendungen (Handänderungsgebühren ausgenommen) unter Abzug der jährlichen Nutzungen. Dagegen sollen vom Erwerbspreis in Abzug gebracht werden: der Wert der Fahrhabe, welche mit der Liegenschaft erworben wurde, ferner der Gegenwert für die vom Eigentümer in der Zwischenzeit veräusserten Liegenschaftsteile und für eingeräumte beschränkte dingliche Rechte. Vom Veräusserungspreis in Abzug zu bringen sind die vom Steuerpflichtigen bei der Veräusserung bezahlten Handänderungskosten, der Wert von Kulturen, namentlich von Wald, soweit er denjenigen beim frühern Erwerb erheblich übersteigt, endlich der Wert von Fahrhaben, welche mit dem Grundstück verkauft werden.

Steuerfreiheit ist für Objekte vorgesehen, deren Schätzwert bzw. Veräusserungspreis weniger als 2000 Franken beträgt oder deren Werterhöhung bei einer mindestens zweijährigen Besitzdauer 5 % nicht erreicht. Des weitern werden eine Reihe allgemein üblicher Steuerbefreiungen statuiert, so beispielsweise für Handänderungen bei Erbfällen, bei Schenkungen mit gemeinnützigen Zwecken, bei Güterzusammenlegungen sowie bei Handänderungen im Betreibungs- und Konkursverfahren, sofern die Grundpfandgläubiger aus dem Erlös nicht voll befriedigt werden.

Die Steuer beträgt im Minimum 5 % des Wertzuwachses, wenn derselbe nicht mehr als 10 % des Erwerbspreises plus Aufwendungen beträgt. Sie steigt für je weitere 10 % Werterhöhung um 1 % bis zum Maximalsatz von 25 %. Es wird den Gemeinden anheimgestellt, diese Sätze prozentual zu ermässigen. Der Besitzdauer wird in der Weise Rechnung getragen, dass in Fällen, wo dieselbe mehr als 5 Jahre beträgt, sich der Steuerbetrag um 5 % ermässigt. Für jedes weitere Jahr, welches seit der letzten Handänderung verflossen ist, erhöht sich dieser Abzug um 1 %, doch findet eine längere als dreissigjährige Besitzdauer keine besondere Berücksichtigung mehr. Bis Sommer 1920 haben 25 Gemeinden die Einführung der Wertzuwachssteuer beschlossen. Unter ihnen die Stadt Luzern, die Vororte Horw, Kriens, Littau; ferner Ebikon, Malters, Reiden, Sursee, Wolhusen, Escholzmatt und Münster.

Kanton Zürich. Auch in Zürich datiert die erste Anregung zur Einführung einer Wertzuwachssteuer aus der Vorkriegszeit. Es war im Jahre 1906, als eine diesbezügliche Motion im Zürcher Stadtrat eingereicht wurde; doch musste die Frage zurückgelegt werden, weil ohne Revision des kantonalen Steuergesetzes die Eingliederung einer Spezialsteuer in das Steuersystem nicht möglich war. Mit der Durchführung dieser Revision im Jahre 1917 wurde auch der Rahmen für die

Sonderbesteuerung der Liegenschaftsgewinne geschaffen. Das Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 erteilt den politischen Gemeinden die Kompetenz, ausser den ordentlichen Steuern (Personal-, Einkommens- und Ergänzungssteuern von natürlichen Personen, Ertrags- und Kapitalsteuer von juristischen Personen) und den durch Spezialgesetz vorgesehenen Steuern und Abgaben auf kantonal vorgeschriebener Grundlage eine Grundstücksgewinnsteuer zu erheben. Bis 1. April 1920 haben 23 Gemeinden von diesem Rechte Gebrauch gemacht. Unter ihnen befinden sich die Stadt Zürich, Winterthur, Töss, Veltheim, Örlikon, Horgen, Küsnacht, Zollikon und Dübendorf.

Den in §§ 119 ff. des Steuergesetzes und §§ 159 ff. der Vollziehungsverordnung aufgestellten Normen für die Besteuerung der Liegenschaftsgewinne kommt eine besondere Bedeutung zu. Erstens finden sie für die grösste und bedeutendste städtische Agglomeration der Schweiz Anwendung, zweitens sind sie bereits für die Entwürfe der Kantone Zug und Aargau vorbildlich geworden. Eine Wiedergabe der wichtigsten Bestimmungen im Wortlaut erscheint deshalb von allgemeinem Interesse. Der eigentliche Rahmen für die Besteuerung der Grundstücksgewinne wird durch die §§ 119 — 124 des Gesetzes gegeben:

§ 119. Die Grundstücksgewinnsteuer ist innerhalb der nachfolgenden Bestimmungen bei allen Handänderungen von Grundstücken im Gemeindegebiet von dem Gewinn zu erheben, der sich gegenüber dem letzten Eigentumswechsel ergibt.

Die Vollziehungsverordnung bestimmt, in welchen Fällen von Eigentumswechsel, in denen ein Gewinn noch nicht realisiert wird, von der Berechnung der Steuer abzusehen ist.

§ 120. Von der Grundstücksgewinnsteuer sind befreit:

1. Gewinne von weniger als Fr. 1000 und solche von weniger als 10 %, sofern die Liegenschaft mehr als 5 Jahre im gleichen Besitze war;
2. Gewinne auf Liegenschaften, für welche keine Liegenschaftsteuer bezahlt werden muss¹⁾;
3. Gewinne, die bei Zwangsversteigerung oder beim Wiederverkauf von Liegenschaften erzielt werden, welche Pfandgläubiger ersteigert haben, sofern die Gläubiger aus dem Erlös nicht voll befriedigt wurden.

§ 121. Die Gemeindesteuerverordnung bestimmt, welche Aufwendungen des Eigentümers vom Mehrwert abgezogen werden dürfen.

Bei Bestimmung dieses Mehrwertes sind unter allen Umständen in Abzug zu bringen:

1. die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten und dauernde Verbesserungen des Grundstückes, soweit sie nicht durch Einnahmen gedeckt worden sind;
2. die in der massgebenden Periode bezahlten Liegenschaftsteuerbeträge und Mehrwertsbeiträge an den Bau von Strassen, Trottoirs, Kanalisationen usw.

Werden weitere Ausgaben, wie Kapitalzinse u. dgl., in Abzug gebracht, so darf es nur unter Anrechnung aller gegenüberstehenden Einnahmen geschehen.

¹⁾ Liegenschaften des Bundes, soweit Steuerfreiheit durch Bundesgesetz vorgeschrieben ist; der Kantone und Gemeinden, soweit sie öffentlichen Zwecken dienen; der Anstalten und Gesellschaften mit gemeinnützigen Zwecken.

§ 122. Der Steuer unterliegt der Gewinn auch dann, wenn die letzte Handänderung vor der Einführung der Grundsteuergewinnsteuer stattgefunden hat.

Liegt die letzte Handänderung mehr als zwanzig Jahre vor dem Eintritt der Steuerpflicht, so ist als Erwerbspreis der Wert anzusehen, den das Grundstück zwanzig Jahre vor diesem Zeitpunkt hatte, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass er oder sein Rechtsvorgänger vor jener Zeit einen höhern Erwerbspreis bezahlt hat.

§ 123. Die Grundsteuergewinnsteuer darf höchstens 25% des nach § 121 bestimmten Mehrwertes betragen.

Sie ist in der Weise progressiv auszugestalten, dass der Steuersatz zunimmt, je höher der zu besteuernde Mehrwert und je kürzer der Zeitraum seit dem letzten Eigentumswechsel ist. Die Progression ist in der Vollziehungsverordnung zum Gesetz festzustellen.

§ 124. Die Steuer ist vom Veräusserer zu bezahlen.

In Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen über die Grundsteuergewinnsteuer bestimmt die Vollziehungsverordnung:

§ 159. Der Grundsteuergewinnsteuer unterliegt jeder nicht ausdrücklich als steuerfrei erklärte Gewinn bei Eigentumswechsel von Liegenschaften im Gemeindegebiet, gleichgültig welcher Art das der Eigentumsübertragung zugrunde liegende Rechtsgeschäft ist.

§ 160. Die Grundsteuergewinnsteuer wird nicht erhoben:

1. bei Handänderungen auf Grund gesetzlicher Erbfolge, wenn der Erwerber pflichtteilsberechtigter Erbe ist;
2. bei Handänderungen zufolge Begründung, Änderung, Fortsetzung oder Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft, mit Einschluss der Auflösung der Gütergemeinschaft durch Teilung der Hinterlassenschaft eines Ehegatten;
3. bei Handänderungen zufolge Schenkung an Personen, die im Zeitpunkt der Übertragung pflichtteilsberechtigzte Erben des Schenkgebers wären;
4. bei Handänderungen zufolge Erbeinsetzung, Vermächtnis oder Schenkung für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke;
5. bei Handänderungen zum Zwecke der Durchführung von Güterzusammenlegungen oder anderer im allgemeinen Interesse liegender, auf Gesetz, Richterspruch oder Entscheid einer Verwaltungsbehörde beruhender Eigentumsverschiebungen;
6. bei Handänderungen von Liegenschaften, die vom Pfandgläubiger oder Pfandbürgen im Grundpfandverwertungs- oder Konkursverfahren erworben und innert einer Frist von längstens 5 Jahren wieder veräussert werden, soweit dieser Gläubiger oder Bürge aus dem Erlös für seine ursprüngliche Forderung nicht voll befriedigt wurde.

§ 163. Für die Feststellung der Erwerbspreise und der Verkaufspreise der Liegenschaft sind in erster Linie die Vereinbarungen der Parteien massgebend. Dabei ist als Kaufpreis der Gesamtwert der vom Erwerber zu machenden Leistungen anzusehen. Enthalten die Parteivereinbarungen keine ziffermässigen Angaben, oder liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass die vereinbarten Preise nicht den wirklichen Verhältnissen entsprechen und diese Vereinbarungen eine Steuerumgehung zur Folge hätten, so werden der Steuerberechnung die Verkehrswerte in den massgebenden Zeitpunkten zugrunde gelegt.

Liegt die letzte Handänderung mehr als zwanzig Jahre vor dem Eintritt der Steuerpflicht, so ist als Erwerbspreis der Verkehrswert anzusetzen, den das Grundstück zwanzig Jahre vor diesem Zeitpunkt hatte, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass er oder sein Rechtsvorgänger einen höhern Erwerbspreis bezahlt hat (§ 122, Absatz 2, des Gesetzes).

§ 165. Die Grundsteuergewinnsteuer beträgt:

Bei einer Erhöhung von Prozenten des Anlagewertes	Wenn die Werterhöhung eingetreten ist					
	Im 1. Jahr	Im 2. Jahr	Im 3.—5. Jahr	Im 5.—10. Jahr	Im 10.—15. Jahr	b. längerer Besitzdauer
über 1 10 %	10	9	6	—	—	—
» 10—20 %	15	13	10	6	3	—
» 20—30 %	20	17	13	9	5	—
» 30—40 %	25	21	16	12	7	—
» 40—50 %	25	25	19	15	9	3
» 50—60 %	25	25	22	17	11	5
» 60—70 %	25	25	25	19	13	7
» 70—80 %	25	25	25	21	15	9
» 80—90 %	25	25	25	23	17	11
» 90—100 %	25	25	25	25	19	13
» 100—120 %	25	25	25	25	21	15
» 120—140 %	25	25	25	25	23	17
» 140—160 %	25	25	25	25	25	19
» 160—180 %	25	25	25	25	25	21
» 180—200 %	25	25	25	25	25	23
» 200 %	25	25	25	25	25	25

Als Anlagewert ist zu betrachten der Erwerbspreis zuzüglich die Aufwendungen, welche nach der Gemeindesteuerordnung abzugsberechtigt sind.

Die Gemeinden sind befugt, für bebauten Grundeigentum Erleichterungen in der Weise vorzunehmen, dass bei Handänderungen nach mehr als zehnjährigem Besitz 5—10% des Gewinnes als steuerfrei in Abzug gebracht werden.

§ 166. Die Gemeinden sind berechtigt, ausser der Steuer nach § 165 einen Zuschlag zu erheben, berechnet nach der absoluten Höhe des Gewinnes. Der Steuerzuschlag beträgt bei einem Gewinn:

von über Fr. 10,000—50,000	2 %	dieses Gewinnes,
» » » 50,000—100,000	3 %	» »
» » » 100,000—200,000	4 %	» »
» » » 200,000	5 %	» »

Steuer und Zuschlag zusammen dürfen 25% der Wert-erhöhung nicht übersteigen.

Den geringen Spielraum, den das Gesetz den Gemeinden offen lässt, um die Steuer den speziellen Verhältnissen anzupassen, hat die Stadt Zürich durch Ausbau der Bestimmungen über abzugsberechtigte Aufwendungen, Beitragsleistungen und Betriebsverluste des Besitzers möglichst auszunützen gesucht ¹⁾.

Ausser dem Erwerbspreis sind zur Ermittlung des steuerbaren Grundsteuergewinnes vom Verkaufspreis die Aufwendungen für Neubauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen des Grundstückes in Abzug zu bringen. Liegt die letzte Handänderung vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Grundsteuergewinnsteuer, so sind diese Aufwendungen auch dann zu berücksichtigen, wenn sie nicht mehr durch Originaldokumente belegt, aber dennoch glaubhaft gemacht werden können. Hat der Steuerpflichtige am veräusserten Objekt Arbeiten als Unternehmer selbst ausgeführt, so darf er den Selbstkosten den üblichen Unternehmerverdienst hinzurechnen.

Die Abzugsberechtigung für Beitragsleistungen, entrichtete Steuern und unmittelbar mit dem Verkaufe im Zusammenhang stehende Auslagen erstreckt sich auf

¹⁾ Verordnung über die ausserordentlichen Steuern der Stadt Zürich vom 1. Februar 1919.

Provisionen und Handänderungsgebühren beim ursprünglichen Erwerb der Liegenschaft, auf die seit dem letzten steuerpflichtigen Eigentumswechsel bezahlten Liegenschaftssteuern, auf Beiträge, welche der Steuerpflichtige für Erstellung oder Korrektur von Strassen, Trottoirs und Dolen zu leisten hatte. Unentgeltliche Landabtretungen zu Strassen, Plätzen etc. werden in der Weise berücksichtigt, dass auf dem verbleibenden Teil der betreffenden Liegenschaft der ganze Erwerbspreis angerechnet wird.

Liegt eine geordnete Buchführung über Einnahmen und Ausgaben der Liegenschaft vor, so erstreckt sich die Abzugsberechtigung auch auf allfällige Betriebsverluste, welche dadurch entstanden sind, dass die Erträge der Liegenschaft (Miet- und Pachtzinse, Mietwert der eigenen Wohnung, Landerträge usw.) hinter den für die Liegenschaft gemachten Ausgaben (bezahlte Kapitalzinsen, Unterhaltskosten, Gebühren, Verluste an Miet- und Pachtzinsen, sowie 5 % Zinsen von dem in der Liegenschaft investierten Eigenkapital des Besitzers) zurückgeblieben sind. Können die nötigen Nachweise nicht mehr gemacht werden, so kann bei unbebauten Liegenschaften ein jährlicher Betriebsverlust bis auf 3 % des ursprünglichen Erwerbswertes in Anrechnung gebracht werden, wenn die letzte Handänderung vor Inkrafttreten der Grundstücksgewinnsteuer stattgefunden hat.

Für den Fall, dass Grundstücke, welche zu verschiedenen Zeiten erworben wurden, zusammen verkauft werden, findet die Berechnung der Steuer für jedes einzelne Grundstück gesondert statt. Erfolgt die Veräusserung der Liegenschaft parzellenweise, so gilt als Erwerbspreis diejenige Quote des Gesamterwerbspreises der Liegenschaft, welche der Verkaufspreis der Parzelle vom Verkehrswert der ganzen Liegenschaft zur Zeit des Teilverkaufes ausmacht. In analoger Weise werden bei Teilveräusserungen Aufwendungen, welche nicht eine spezielle Parzelle, sondern die gesamte Liegenschaft betreffen, nur im Verhältnis des Wertes der Parzelle zum Gesamtwert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräusserung in Anrechnung gebracht. Vom steuerpflichtigen Mehrwert können Verluste, die beim Verkauf einzelner Parzellen innerhalb der fünf auf die erste Veräusserung folgenden Jahre erlitten wurden, in Abzug gebracht werden. Dagegen sind Verluste, welche sich aus dem Verkauf unter dem Erwerbspreis ergeben, nur abzugsberechtigt, wenn der Verkauf der einzelnen Parzellen nicht unter dem wirklichen Verkehrswert zur Zeit der Veräusserung erfolgt ist.

Von der Befugnis, für überbautes Grundeigentum bei mehr als zehnjähriger Besitzdauer Erleichterungen vorzunehmen, macht die Stadt Zürich in der Weise Gebrauch, dass 10 % des ermittelten Mehrwertes als

steuerfrei in Abzug gebracht werden dürfen. Ist die Überbauung seit dem letzten Eigentumswechsel erfolgt, so ist die Minimalfrist von 10 Jahren vom Zeitpunkt der Feststellung der Gebäulichkeit an zu rechnen.

Ausser der Steuer auf Grund des obligatorischen Ansatzes von 10 — 25 % wird der für die Gemeinden fakultative, nach der absoluten Höhe des Gewinnes berechnete Zuschlag von 2 — 5 % erhoben.

Als zweitgrösste städtische Agglomeration des Kantons hat die Stadt Winterthur die Wertzuwachssteuer eingeführt. Die beschränkte Kompetenzfreiheit, welche das kantonale Rahmengesetz den Gemeinden gewährt, lässt eine eingehende Darstellung der Ausführungsbestimmungen, welche die Stadt Winterthur durch Gemeindebeschluss vom 27. April 1919 erliess, nicht von Interesse erscheinen. Erwähnt sei, dass Winterthur ebenfalls vom Recht der Erhebung von Zuschlägen Gebrauch macht, auf die Einführung der vorgesehenen Erleichterungen zugunsten des bebauten Besitzes jedoch verzichtet. Für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes werden allgemeinere Grundsätze aufgestellt, als es bei der Stadt Zürich der Fall ist. Ausser dem Erwerbspreis und den obligatorischen Abzügen darf ein eventuell sich ergebender Mehrbetrag von Ausgaben über die Einnahmen vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht werden. Unter die Einnahmen fallen: Mietzinse, Pachtzinse, Mietwert der eigenen Wohnung, Landerträge; unter die Ausgaben sind zu rechnen: Kapitalzinsen, Zinsen des eigenen investierten Kapitals, Unterhaltskosten, Gebühren.

Kanton Zug. In Verbindung mit der Partialrevision des Steuergesetzes ist auch die Einführung einer Wertzuwachssteuer vorgesehen. Nach dem vorliegenden Entwurf sollen die Gemeinden ermächtigt werden, auf dem Verordnungswege unter Genehmigungsvorbehalt durch den Regierungsrat die Erhebung einer Grundstücksgewinnsteuer auf vorgeschriebener Grundlage zu erheben. Diese Grundlage wird in sechs Paragraphen gegeben, welche redaktionell und inhaltlich die Anlehnung an das zürcherische Vorbild erkennen lassen.

Steuerobjekt ist der Gewinn, der sich bei Veräusserung von Grundstücken gegenüber dem letzten Eigentumswechsel ergibt. Liegt die letzte Handänderung mehr als zehn Jahre vor Eintritt der Steuerpflicht, so ist als Erwerbspreis der Wert anzusehen, den das Grundstück zehn Jahre vor diesem Zeitpunkt hatte, sofern nicht der Nachweis vorliegt, dass der Rechtsvorgänger vor jener Zeit einen höhern Erwerbspreis bezahlt hat. Zur Ermittlung des steuerbaren Mehrwertes sind die nachgewiesenen Aufwendungen und Beitragsleistungen für dauernde Verbesserungen, sowie für Meliorationen, Strassen etc. in Abzug zu bringen. Wer-

den weitere Ausgaben in Anrechnung gebracht, so sind auch die gegenüberstehenden Einnahmen in Berücksichtigung zu ziehen. Von der Steuer sind Gewinne unter 2000 Franken befreit¹⁾. Ebenfalls Steuerfreiheit genießen Gewinne bei Handänderungen auf Grund des Erbrechts, bei Handänderungen zwischen Eltern und Kindern, sowie bei Auskäufen zwischen Geschwistern.

Die Abstufung des Steuersatzes ist dem Ermessen der Gemeinden anheimgestellt und hat sich zwischen 10 und 25 % des steuerbaren Gewinnes zu bewegen.

Kanton Aargau. Der Regierungsrat des Kantons Aargau hatte bereits vor dem Kriege versucht, in rudimentärer Form eine Besteuerung des Wertzuwachses durchzuführen²⁾, doch teilte auch diese Vorlage das Schicksal der andern Versuche, welche eine Revision des Steuergesetzes bezweckten. Sie gelangte nicht über das Stadium der Vorberatung hinaus. Als der Wechsel der Verhältnisse eine fundamentale Reform des auf den beiden Gesetzen aus den Jahren 1865 und 1866 beruhenden Steuerwesens dringend notwendig erscheinen liess, nahm der Regierungsrat erneut den Gedanken der Wertzuwachsbesteuerung auf. Er fand es zweckentsprechend, die Steuer genau dem zürcherischen Vorbilde anzupassen, mit der einzigen Abweichung, dass die Steuer den Charakter einer Staatssteuer erhalten soll, an deren Ertrag Kanton und Gemeinden zu gleichen Teilen partizipieren.

Die bisherigen Beratungen des Grossen Rates und dessen Kommission haben zu keinen prinzipiellen Änderungen geführt. Die Ertragsverteilung wurde etwas modifiziert. Nach dem Ergebnis der ersten Beratung durch den Grossen Rat soll die Steuer zu einem Drittel dem Staate zufallen und zu zwei Dritteln der Einwohnergemeinde, in deren Gemeindegebiet die Liegenschaft gelegen ist. Die obligatorische Einführung der Steuer für den ganzen Kanton wurde beibehalten, obwohl es nicht an Stimmen aus landwirtschaftlichen Interessentenkreisen fehlt, die dagegen opponieren.

Kanton Baselland. Nachdem das Erbschaftssteuergesetz im Frühjahr 1920 vom Volke angenommen worden ist, gedenkt der Regierungsrat, in nächster Zeit dem Landrate das Projekt einer Wertzuwachssteuer vorzulegen. Die Steuer ist als Staatssteuer gedacht, in deren Ertrag sich Kanton und Gemeinden je zur Hälfte teilen sollen.

Kanton Graubünden. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch auf den in der Volksabstimmung Ende Oktober 1920 verworfenen Steuergesetzesentwurf der Stadt Uruz hingewiesen, der neben andern Steuern die Erhebung einer Wertzuwachssteuer vorsah. Der

Entwurf zeigt wenig Originalität und lehnt sich stark an das luzernische Gesetz an. Der Steuersatz bewegt sich zwischen 8 % und 30 % der Wertsteigerung.

* * *

Auf den ersten Blick könnte es erscheinen, als ob durch die Einführung der Wertzuwachssteuer die Buntscheckigkeit des schweizerischen Steuerrechts noch um eine Nuance verstärkt würde. Glücklicherweise liegt hier eine Täuschung vor. Während beispielsweise der Einkommenssteuer oder Vermögenssteuer beinahe von Kanton zu Kanton eine variierende Auffassung des Steuerobjektes zugrunde liegt, lassen sowohl die bereits rechtskräftigen Gesetze als auch die noch in Diskussion stehenden Entwürfe über die Besteuerung des Wertzuwachses in dieser Beziehung eine beachtenswerte Übereinstimmung erkennen. Steuerobjekt ist der Mehrerlös, der sich bei Veräusserung einer Liegenschaft gegenüber dem Erwerbspreise ergibt; oder, auf eine rechnerische Formel gebracht, die Differenz zwischen dem Erwerbspreis plus Aufwendungen und dem Veräusserungspreis. Der St. Galler Entwurf setzt bei mehr als fünfjähriger Besitzdauer an Stelle des Erwerbspreises den durchschnittlichen steueramtlichen Schätzungswert des Grundstückes während der letzten fünf Jahre; der Berner Entwurf bei mehr als dreissigjährigem Besitz die damals massgebende Grundsteuerschätzung. Auch der Aargauer Entwurf geht bei mehr als zehnjähriger Besitzdauer auf die Steuerschätzung zurück. Zürich lässt in Fällen, da die letzte Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurückliegt, an Stelle des Erwerbspreises den Verkehrswert treten, den das Grundstück zwanzig Jahre vor diesem Zeitpunkt hatte. Zug verfährt in analoger Weise bereits bei mehr als zehnjähriger Besitzdauer.

Auch in der wichtigen Frage der Anrechnung der seitens des Besitzers gemachten Aufwendungen scheint eine Lösung nach einheitlichen Grundsätzen gesucht zu werden. Ausnahmslos berücksichtigen sämtliche Entwürfe und Gesetze Handänderungskosten, Aufwendungen und Beitragsleistungen für dauernde Verbesserungen der Liegenschaft, für Erstellung und Korrektur von Strassen, Trottoirs etc. Die Kantone Zürich, Aargau und Zug gestatten den Abzug weiterer Auslagen, jedoch nur unter der Bedingung der Anrechnung aller gegenüberstehenden Einnahmen. Ähnlich verfährt Luzern, das dem Steuerpflichtigen erlaubt, 5 % Zinsen des Erwerbspreises und der steuerfreien Aufwendungen abzüglich der jährlichen Nutzungen in Rechnung zu stellen. Nach dem Berner und Basler Entwurf dürfen die Zinsen des Erwerbspreises und der Aufwendungen zum Erwerbspreis zugerechnet werden, wenn die jährliche Nutzung des Grundstückes nachweisbar 5 %, respektive 4 % nicht erreichte.

¹⁾ Ursprünglich war die Grenze bei Fr. 1000 vorgesehen.

²⁾ Vgl. Steiger, Wertzuwachssteuer, S. 43.

Sämtliche abzugsberechtigten Posten werden dem Erwerbspreis zugerechnet. St. Gallen und Zürich bringen sie mit dem Erwerbspreis zusammen vom Veräusserungspreis in Abzug. Es handelt sich hier lediglich um eine formelle Verschiedenheit. Eine materielle Verschiedenheit läge dann vor, wenn die Aufwendungen vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht und die Höhe des Steuerbetrages nach dem prozentualen Anteil des Wertzuwachses am Erwerbspreis berechnet würde. Ein Beispiel mag zur Illustration dienen: Beträgt der Erwerbspreis 100,000 Franken, der Veräusserungspreis 200,000 Franken und der abzugsberechtigte Aufwand 20,000 Franken, so ist bei einer Zurechnung des letztern zum Erwerbspreis ($100,000 + 20,000$) der Wertzuwachs ($200,000 - 120,000$) gleich 80,000 Franken oder $66\frac{2}{3}\%$ des Anlagewertes. Werden die Aufwendungen vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht ($100,000 - 20,000$), so beträgt der Wertzuwachs ebenfalls 80,000 Franken, in Hundertsteln des Erwerbspreises ausgedrückt jedoch 80 %.

Ausser den Zurechnungen zum Erwerbspreis sieht das Luzerner Gesetz und der Basler Entwurf noch Abzüge vom Veräusserungspreis vor. Es handelt sich um die bei der Veräusserung vom Verkäufer bezahlten Handänderungskosten, den Wert von Kulturen, namentlich Wald, soweit er denjenigen des frühern Erwerbs erheblich übersteigt, den Wert von Fahrhaben (Luzern), endlich Verluste der Pfandbriefgläubiger aus Pfandbriefforderungen (Basel).

Eine zu weitgehende uniforme Regelung der in Anrechnung zu bringenden Aufwendungen und Auslagen kann nicht im Interesse einer zweckmässigen Ausgestaltung der Wertzuwachsteuer liegen, denn hier bietet sich die beste Gelegenheit für die kommunalen Verbände, die Steuer ihren speziellen Verhältnissen anzupassen. Bis zu einem gewissen Grade gilt dies auch für die Bestimmungen über Ausnahmen von der allgemeinen Steuerpflicht, soweit es sich um die Schonung von Verkäufen kleiner und kleinster Grundstücke handelt.

Da die Grundbesitzverteilung nicht nur nach der Grösse des Besitzes, sondern auch nach der sozialen Stellung des Besitzers stark variiert, da ferner die Wertsteigerung sich nicht mit Regelmässigkeit im ganzen Lande vollzieht, so ist eine Anpassung des steuerfreien Minimums an die lokalen Verhältnisse geboten. Es ist beachtenswert, dass in sämtlichen Gesetzen und Entwürfen die Kompetenz hierfür nicht den Gemeinden, sondern den Kantonen reserviert bleibt. Die steuerfreie Wertsteigerung beträgt im Kanton St. Gallen Fr. 5000, in den Kantonen Zürich und Aargau Fr. 1000, in den Kantonen Luzern und Zug Fr. 2000, im Kanton Bern Fr. 3000. Der Basler Entwurf stellt kein Minimum für die absolute Höhe des steuerbaren Gewinnes auf. Zur

Schonung der kleinen Gewinne lassen die Kantone Zürich, Zug und St. Gallen Wertsteigerungen unter 10 % des Anlagewertes, respektive der Steuerschätzung steuerfrei, wobei die beiden erstern allerdings eine fünfjährige Besitzdauer voraussetzen. Luzern statuiert Steuerfreiheit nur für Gewinne unter 5 % bei zweijähriger Besitzdauer. Am weitesten geht Bern mit 20 %. Der Basler Entwurf unterwirft auch die kleinste Werterhöhung der Steuerpflicht.

Was die übrigen Steuerbefreiungen anbelangt, welche eine bestimmte Art der Besitzübertragung zur Voraussetzung haben, so herrscht nur in bezug auf Handänderungen im Betreibungs- und Konkursverfahren, sofern die Grundpfandgläubiger aus dem Erlös nicht voll befriedigt wurden, völlige Übereinstimmung, während Handänderungen auf Grund des Erbrechtes von Bern und Basel nicht, von Zürich und Aargau mit der Beschränkung auf pflichtteilsberechtigte Erben als steuerfrei erklärt werden. Als weitere Steuerbefreiungen werden sehr verschiedentlich aufgeführt: Handänderungen infolge Ehevertrag, Auflösung der ehelichen Gütergemeinschaft (St. Gallen, Zürich), Handänderungen zwischen Eltern und Kindern (Luzern, Zug), Handänderungen zwischen Grosseltern und Kindern (Luzern), Handänderungen zwecks Bodenverbesserungen und Güterzusammenlegungen im öffentlichen Interesse (Bern, Luzern, Zürich), endlich Handänderungen von Grundstücken als Schenkungen zu öffentlichen, gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken (St. Gallen, Luzern).

Ist in den Grundsätzen zur Ermittlung des steuerbaren Wertzuwachses eine weitgehende Übereinstimmung zu konstatieren, so weist die Verwendung der Steuerbemessungsgrundlage für den Steuertarif gewisse Eigenheiten auf. Durchgehend stellen sämtliche Kantone eine Steuerskala auf, welche nach dem in Hundertsteln ausgedrückten Verhältnis des steuerpflichtigen Wertzuwachses zum Erwerbspreis progressiv abgestuft ist. Die Abstufung erfolgt bei den Kantonen Zürich, Aargau und Zug innerhalb 10 — 25 %, beim Kanton Luzern innerhalb 5 — 25 %, beim Kanton Bern innerhalb 10 — 50 %, beim Kanton Basel innerhalb 20 — 30 %. Ausser der Steuer nach obigen Ansätzen stellt der Kanton Zürich es den Gemeinden frei, eine nach der absoluten Höhe des Gewinnes berechnete Zuschlagssteuer von 2 — 5 % zu erheben. Der Basler Entwurf will das gleiche Prinzip, jedoch mit wesentlich höhern Sätzen (2 — 30 %), zur Anwendung bringen.

Eine Eigentümlichkeit der im Kanton Zürich zur Anwendung gelangenden Steuerskala besteht in der degressiven Ausgestaltung ihrer Steuersätze nach der Besitzdauer. Im Luzerner Gesetz und im Berner Entwurf findet die Besitzdauer in der Weise Berücksichtigung, dass der Steuerbetrag eine Reduktion erfährt,

die um so grösser ist, je mehr Jahre seit der letzten Handänderung verflossen sind. Die Entwürfe von Basel und St. Gallen nehmen keine Rücksicht auf die Dauer des Besitzes. Die Stellungnahme von Aargau und Zug ist zurzeit noch ungewiss, doch ist anzunehmen, dass auch in dieser Frage das zürcherische Vorbild befolgt wird.

Führt ein vergleichender Überblick über die bereits Rechtskraft erlangten Gesetze und die noch in Beratung liegenden Entwürfe zur Feststellung, dass eine für schweizerische Steuerverhältnisse weitgehende Übereinstimmung in den zur Anwendung zu bringenden Grundsätzen besteht, so ist damit noch keineswegs der Beweis erbracht, dass der Gesetzgeber die endgültige Lösung des schwierigen Problems, als welches sich die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses dem Fachmann darstellt, gefunden hat. Prüft man die bisher vorliegenden legislatorischen Arbeiten nach dem Grade ihrer Vollkommenheit, so gelangt man im Gegenteil zur Überzeugung, dass die angewendeten Methoden noch keineswegs die Garantie für eine restlose Ermittlung des rein unverdienten Wertzuwachses gewährleisten. Solange noch immer Entwürfe in Beratung liegen, welche die Besitzdauer nicht oder nur ungenügend berücksichtigen, solange keine differenzierte Behandlung von städtischen und landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften stattfindet und solange die Geldentwertung völlig ausser acht gelassen wird, können die vorliegenden gesetzgeberischen Arbeiten wohl als sehr beachtenswerte Versuche, nicht aber als eine endgültige Lösung betrachtet werden. Das Erfahrungsmaterial, das über die Wirkungen der bisher in der Schweiz erlassenen Wertzuwachssteuergesetze orientieren könnte, ist augenblicklich noch nicht gross, doch genügt es, um die obige Behauptung zu stützen. Die starke Opposition, welche sich gegen die Steuer nach deren Einführung in bäuerlichen Gemeinden des Kantons Zürich geltend machte, zeigt, dass selbst für ein beschränktes kantonales Geltungsbereich eine zu einheitliche Regelung der Besteuerung, wie sie das stark auf städtische Verhältnisse zugeschnittene zürcherische Rahmengesetz verfolgt, die Unvollkommenheiten der Wertzuwachssteuer in erhöhtem Grade zutage treten lässt. Es liegt ein nicht zu verkennender Vorteil in der Durchführung einheitlicher Grundsätze, doch darf besonders bei der Wertzuwachssteuer die Anpassungsfähigkeit an die lokalen Verhältnisse deswegen nicht verloren gehen. Wie gross die Gefahr ist, sich über auffallende Tatsachen achtlos hinwegzusetzen, zeigt der Entwurf der Basler Motionssteller. Die Wohnungszählung von 1910 hat zur Feststellung geführt, dass 11 % aller Wohnhäuser der Stadt Basel sich im Besitze von Arbeitern, Tagelöhnern und Handlangern befinden, und dass die

durchschnittliche Brandschätzung pro Haus unter 23,000 Franken steht. Die durchschnittliche Brandschätzung sämtlicher Wohngebäude der Stadt beträgt nur 36,600 Franken, was auf ein allgemein starkes Vorherrschen des kleinen Besitzes schliessen lässt¹⁾. Trotzdem verzichtet der Entwurf darauf, dem Kleinbesitz auch nur die geringste Schonung angedeihen zu lassen.

Man hat auf eine strikte Durchführung des Äquivalenzprinzips verzichtet und dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit einen breiten Raum gewährt. Ein Stehenbleiben auf dem halben Weg kann nur durch die Gefahr eines finanziellen Misserfolges begründet werden. Die Alternative, vor welche uns die Wertzuwachssteuer stellt, ist eben die, entweder unter Hintansetzung des finanziellen Erfolges auf die individuellen Verhältnisse des Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen, oder auf eine Anpassung der Steuer an die persönliche Leistungsfähigkeit im Hinblick auf einen möglichst grossen Reinertrag zu verzichten. Wenn aber die allgemeinen Entwicklungstendenzen in der modernen Besteuerung dahin gehen, die Objektsteuer möglichst zu beseitigen und die Steuer auf die Gesamtpersönlichkeit des Steuerpflichtigen und deren Leistungsfähigkeit zu basieren, so liegt kein triftiger Grund vor, bei der Wertzuwachssteuer eine Ausnahme zu machen.

Wird die Steuer von kleineren lokalen Verbänden mit genügend Freiheit erhoben, so ist auch bei einem Ausbau nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit die Gefahr eines finanziellen Misserfolges, sobald sie sich eingelebt hat, nicht sehr gross. Völlig verschieden liegen jedoch die Verhältnisse, wenn die Erhebung der Steuer mit Hilfe eines kostspieligen Beamtenapparates von einer Steuerhoheit durchgeführt wird, welche den lokalen Verhältnissen nicht genügend Rechnung tragen kann. Damit werden wir zum Gegenstand des zweiten Teiles der vorliegenden Betrachtung übergeleitet, zur Frage der eidgenössischen Wertzuwachssteuer.

II. Die eidgenössische Wertzuwachssteuer.

Anlässlich der nationalrätlichen Verhandlungen über die Wiederholung der Kriegssteuer stellte Nationalrat O. Schär (Basel) am 18. September 1918 folgenden Antrag: «Der aus der Veräusserung von in der Schweiz gelegenen Grundstücken erzielte Gewinn wird ... einer Zuschlagssteuer unterworfen, die mindestens zehn, höchstens fünfzehn Prozent des Mehrerlöses betragen und in Abweichung der in Abschnitt 9 (eventuell 10) hiernach festgestellten Teilungsart dem Bund, dem betreffenden Kanton und den betreffenden Gemeinden zu gleichen Teilen zufallen soll. Die

¹⁾ Vgl. Higy Camille, Die Hausbesitzverhältnisse der Stadt Basel. Zeitschr. f. schw. Stat. u. Volksw., 1919, Heft 2.

Abstufung dieser Zuschlagssteuer wird dem Ausführungsbeschluss der Bundesversammlung vorbehalten.» Der Antrag wurde in der Abstimmung nach kurzer Diskussion mit 87 gegen 10 Stimmen verworfen.

Anlässlich der Beratungen über die Vollzugsverordnung zur zweiten Kriegssteuer lehnte der Nationalrat wiederum mehrheitlich einen Antrag des gleichen Votanten ab, der in der Erwerbsbesteuerung die Erfassung von Kapitalzuwachs auf Vermögensobjekten nach Basler System bezweckte.

Während die Anträge von Nationalrat Schär im Rahmen der Kriegssteuer die Heranziehung der Grundstücksgewinne zu einer fiskalischen Sonderleistung erstrebten, wurde in der Februarsession 1920 der eidgenössischen Räte erstmals die Frage der Einführung eines Spezialgesetzes aufgeworfen. Die von Nationalrat Abt (Aargau) gestellte diesbezügliche Motion hat folgenden Inhalt: «Der Bundesrat wird eingeladen, die Frage zu prüfen und darüber Bericht zu erstatten, ob nicht unverzüglich eine eidgenössische Wertzuwachssteuer auf Immobilien erhoben werden soll, deren Erträge in der Hauptsache den Kantonen, aus denen sie stammen, zurückzugeben wären mit der Auflage, die Steuererträge aus Gebäuden zur Förderung des kommunalen Wohnungsbaues und zur Unterstützung der privaten Bautätigkeit und die Erträge aus landwirtschaftlichen Grundstücken zur Subventionierung landwirtschaftlicher Bodenverbesserungen zu verwenden.»

Wenn die Frage einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer aufgeworfen wird, so wird sich die Diskussion nicht in einer fruchtlosen Darlegung des Wertes oder des Unwertes, der Vorteile oder der Nachteile der Wertzuwachssteuer als fiskalische Massnahme erschöpfen dürfen; sie wird vielmehr bestrebt sein müssen, festzustellen, ob der Bund die berufene und geeignete Instanz darstellt, um den grossen Anforderungen, welche diese Besteuerungsart stellt, in vollkommenerem Masse gerecht zu werden, als die übrigen mit dem Recht der Steuererhebung ausgerüsteten öffentlichen Verbände, d. h. Kantone und Gemeinden.

Sehr oft wird das Recht zur Erhebung der Wertzuwachssteuer den kommunalen Verbänden mit der einfachen Begründung zugesprochen, dass das Steigen des Grundwertes Hand in Hand mit dem Aufblühen der Gemeinden gehe und meist aufs engste mit der Tätigkeit der Gemeindeverwaltung im Zusammenhang stehe. Wir glauben, dass diese Argumentation, wie berechtigt sie auch sein mag, die Diskussion auf ein fruchtloses Feld leitet und niemals durchschlagende Beweiskraft besitzen wird. Erklärt man die Wertzuwachssteuer als eine Folge des Aufblühens der Gemeinden, so kann man dieses Aufblühen seinerseits weiter auf seine Ursachen zurückverfolgen und dabei zu dem Resultat

gelangen, dass die staatliche Handelspolitik, welche der einheimischen Industrie Existenz- und Konkurrenzfähigkeit verschafft, dass die staatliche Eisenbahn- und Tarifpolitik, dass der militärische Schutz des Staatsgebietes, dass, kurz gesagt, der Gesamtkomplex der Massnahmen, welche der höchsten staatlichen Gewalt zur Verfügung stehen, um die Entwicklung der Volkswirtschaft zu fördern, die primäre Grundlage für das Wachstum und die Entwicklung der Gemeinden darstellt, die Gemeinden somit nur sekundär an der Bildung des Wertzuwachses beteiligt sind.

Es ist einleuchtend, dass auf dieser Grundlage die Frage der Zuständigkeit der Steuerhoheit im speziellen Falle wohl schwerlich entschieden werden kann. Ausschlaggebend in dieser Beziehung kann nur das Ergebnis einer kritischen Prüfung sein, welche das Problem einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen, der steuerpolitischen, volkswirtschaftlichen und sozialpolitischen Wirkungen untersucht.

Der verfassungsrechtliche Gesichtspunkt. Hierüber glauben wir uns kurz fassen zu können. Obwohl die verfassungsmässige Grundlage für die Einführung einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer erst geschaffen werden müsste, so erweckt die in dieser Hinsicht notwendige Ergänzung der in Kraft stehenden Verfassung keineswegs die schwerwiegenden Bedenken, welche ehemals der Aufnahme eines Art. 41^{bis} und der Abänderung von Art. 42, lit. f (Einführung der direkten Bundessteuer) entgegengebracht wurden. Die Wertzuwachssteuer ist sowohl vom formal juristischen, als auch vom steuertheoretischen Standpunkt aus beurteilt eine indirekte Steuer, d. h. eine öffentliche rechtliche Abgabe, deren Fälligkeit durch einen Vorgang rechtlicher Natur, den Besitzwechsel, bedingt wird. Eine eidgenössische Wertzuwachssteuer würde somit der historisch bedingten Kompetenzscheidung nach dem Grundsatz: «Die direkten Steuern den Kantonen, die indirekten dem Bunde» nicht zuwiderlaufen. Durch den Wegfall verfassungsrechtlicher Bedenken dürften indessen Komplikationen steuerpolitischer Natur zwischen Bund und Kantonen keineswegs ausgeschlossen werden.

Der steuerpolitische Gesichtspunkt. Der Überblick über den augenblicklichen Stand der kantonalen Besteuerung des Wertzuwachses hat zur Feststellung geführt, dass fünf Kantone die Grundstücksgewinne in der Einkommensteuer und acht Kantone in Spezialgesetzen zu fiskalischen Leistungen bereits heranziehen, oder sich mit dem Gedanken tragen, in nächster Zeit einen solchen Weg einzuschlagen. Gestützt auf diese Tatsache glauben wir die steuerpolitischen Wirkungen einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer folgendermassen beurteilen zu müssen:

Vorausgesetzt, dass die noch in Diskussion stehenden Projekte unter dem Drucke der finanziellen Notlage der meisten Kantone in absehbarer Zeit Gesetzeskraft erlangen werden, bedeutet die Einführung einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer mit der in der Motion Abt vorgesehenen Ertragsverteilung für 9 Kantone eine Schwächung der Staatseinnahmen, deren Tragweite augenblicklich nicht annähernd abgeschätzt werden kann. Ähnlich wie die direkte Bundessteuer, wenn auch in schwächerer Masse und nur für eine Anzahl Kantone, schafft die in Frage stehende Steuer die Möglichkeit eines Eingriffs in das kantonale Steuerrecht, der eine Gefährdung der mühsam erstrebten Sanierung des kantonalen Finanzhaushaltes darstellt.

Wenn aber die Kantone mit vorgeschrittener Einkommensbesteuerung trotz einer Bundessteuer auf die Besteuerung des Wertzuwachses als Einkommen nicht glauben verzichten zu können — dies ist die andere Möglichkeit — so werden sich die schon bestehenden Verschiedenheiten in der kantonalen Gesetzgebung in unerfreulicher Weise vergrössern. Zieht man die der Wertzuwachssteuer nahe verwandte Handänderungssteuer in den Kreis der Betrachtung, so ergeben sich unter dem Gesichtspunkt der kantonalen Besteuerungsmöglichkeiten folgende drei Kategorien Kantone:

1. *Kategorie:* Der bei Veräusserung einer Liegenschaft sich ergebende Reingewinn unterliegt der eidgenössischen Wertzuwachssteuer.

2. *Kategorie:* Der bei Veräusserung einer Liegenschaft sich ergebende Reingewinn unterliegt *a.* der eidgenössischen Wertzuwachssteuer, *b.* der kantonalen Handänderungssteuer.

3. *Kategorie:* Der bei Veräusserung einer Liegenschaft sich ergebende Reingewinn unterliegt *a.* der eidgenössischen Wertzuwachssteuer, *b.* der kantonalen oder kommunalen Handänderungssteuer, *c.* der kantonalen Einkommensteuer.

Die steuerpolitischen Wirkungen einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer sind somit unter heutigen Verhältnissen (schwierige Finanzlage der Kantone, Verschiedenheit in der steuerlichen Belastung) entschieden als ungünstig zu beurteilen. Sie äussern sich entweder in einer Verminderung der kantonalen Einnahmen oder in einer Vergrösserung der schon bestehenden Ungleichheiten in der steuerlichen Behandlung des gleichen Steuerobjektes von Kanton zu Kanton. Steht die erstere Möglichkeit im Widerspruch zur Erkenntnis, dass die heutige Notlage der öffentlichen Finanzen ihre Sanierung nur durch einen Finanzausgleich zwischen den verschiedenen Steuerhoheiten findet, nicht aber dadurch, dass eine übergeordnete Steuerhoheit die Einnahmequellen einer untergeordneten mit Beschlag belegt, so steht die letztere im Widerspruch zum Grund-

satz, dass die Entwicklung zu einem Ausgleich, nicht aber zu einer Verschärfung der Ungleichheiten in der steuerlichen Belastung innerhalb des eidgenössischen Staatsgebietes führen soll.

Der volkswirtschaftliche sozialpolitische Gesichtspunkt.

Bei Prüfung der konkreten Lage der Verhältnisse fassen wir zuerst den landwirtschaftlich genutzten Boden ins Auge.

Die schweizerische Landwirtschaft hat in den letzten Jahrzehnten vor dem Kriege eine starke Intensivierung durchgemacht. Mitte der 1880er Jahre betrug der Gesamtwert der schweizerischen landwirtschaftlichen Produktion in runden Ziffern 544 Millionen Franken, im letzten Friedensjahre dagegen rund 900 Millionen Franken. Es ergibt sich somit eine Steigerung von ungefähr 60 %. Dabei ist allerdings die Preiserhöhung der landwirtschaftlichen Produkte in Berücksichtigung zu ziehen. Dieselbe ist aus der Bewegung der mittlern Indexziffern ersichtlich.

Jahr	Mittlere Indexziffer
1880er Jahre	90
1913	120

Es lässt sich aus dem Vergleich der Wertsteigerung mit der Preissteigerung der ziffernmässige Nachweis für die erhöhte Produktivität der schweizerischen Landwirtschaft herauslesen.

Diese erhöhte Produktivität ist, sofern sie sich nicht auf Preiserhöhungen zurückführen lässt, die Folge eines erhöhten Betriebsaufwandes. Wir geben hierfür folgende, den Rentabilitätsberechnungen des schweizerischen Bauernsekretariats entnommene ziffernmässige Anhaltspunkte:

	Betriebsaufwand im ganzen (pro ha Kulturfläche)	
	1901	1913
Kleinbauernbetriebe	548	903
Kleine Mittelbauernbetriebe	504	666
Mittelbauernbetriebe	382	521
Grosse Mittelbauernbetriebe	327	495
Grossbauernbetriebe	254	403
Mittel	407	609

Aus obiger Übersicht ergibt sich, dass der Betriebsaufwand im Durchschnitt um zirka 200 Franken im Jahre 1913 höher stand als im Jahre 1901. Es muss allerdings in Berücksichtigung gezogen werden, dass die den Rentabilitätsberechnungen des schweizerischen Bauernsekretariats entnommenen Feststellungen auf den Rechnungsergebnissen von Musterbetrieben beruhen und dass im Durchschnitt der Betriebsaufwand wohl tiefer angesetzt werden muss. Da wir uns für unsere Zwecke mit approximativen Werten begnügen können, soll angenommen werden, dass der Betriebsaufwand pro ha im Durchschnitt der Jahre 1901/13 bloss um

100 Franken gestiegen sei. Da die landwirtschaftlich genutzte Fläche 1913, mit Ausschluss von Weiden und Wald, ungefähr 1,500,000 Hektaren betrug, so kann im Jahre 1913 gegenüber 1901 mit einem jährlichen Mehraufwand von 150,000,000 Franken zur Hervorbringung der landwirtschaftlichen Gesamtproduktion gerechnet werden. Dieser erhöhte Betriebsaufwand und die sich daraus ergebende erhöhte Produktivität bedingen eine Wertsteigerung der landwirtschaftlich genutzten Fläche, welche in keiner Weise als unverdient bezeichnet werden darf und bei Ermittlung des reinen Konjunkturgewinnes im einzelnen Falle ausgedehnt werden muss.

Über die gesetzgeberischen Schwierigkeiten, welche sich der Ausscheidung aller jener Wertpartialen, welche auf einen erhöhten Kapital- und Arbeitsaufwand zurückzuführen sind, entgegenstellen, äussert sich ein berufener Fachmann wie folgt:

«Es heisst die Quadratur des Zirkels suchen, wenn man für den Einfluss der persönlichen Tätigkeit des Eigentümers auf die Versteigerung des Grundbesitzes eine mathematische Formel aufstellen will, die nur einen Schimmer von Richtigkeit für Durchschnittsverhältnisse haben soll. Denn in dieser Richtung gibt es keine Durchschnittsverhältnisse, sondern die Verhältnisse liegen nicht nur bei den verschiedenen Arten, sondern auch bei derselben Art des Grundbesitzes von Fall zu Fall unendlich verschieden.»

«Man kann wohl den Ertrag persönlicher Arbeit schätzen, man kann auch Meliorationskosten feststellen und auch schätzen, man kann endlich auch einen früheren mit einem gegenwärtigen Grundstückswert vergleichen, man kann aber ohne gröbliche Willkürlichkeiten nicht auseinander rechnen, wieviel vom Mehrwert «geschaffen» worden ist durch jeden einzelnen mehrerer zusammenwirkender wertsteigernder Faktoren. Man kann das selbst dann nicht, wenn die Aufwendung in Geld oder geldwerten Sachen bestand, weil die durch sie geschaffene Werterhöhung ihrem eigenen Geldwerte keineswegs zu entsprechen braucht, ja vielleicht meistens nicht entspricht; wieviel weniger ist es möglich, wenn es sich nicht um Geld-, sondern um Arbeitsleistungen handelt.»

Es wurde im Nationalrate von kompetenter Seite darauf hingewiesen, dass der schweizerische Landwirt nur dürrig oder gar nicht Buch führt. Er wird deshalb in den weitaus meisten Fällen nicht in der Lage sein, alle Aufwendungen, welche er während der Besitzdauer gemacht hat, zu belegen. Aber auch unter der Voraussetzung, dass sich diese Schwierigkeit durch einen prozentualen durchschnittlichen Abzug vom Wertzuwachs beheben liesse, verbleibt immer noch die Ermitt-

lung und Bewertung der vom Besitzer verausgabten Arbeitsleistung zu bestimmen. Der Bauer, der während 20 oder 30 Jahren seiner Scholle von Jahr zu Jahr höhere Erträge abringt, ist keine theoretische Annahme, sondern eine durch die Struktur der schweizerischen Landwirtschaft, vor allem durch die Grundbesitzverteilung bedingte Erscheinung.

Die Grundbesitzverteilung in der schweizerischen Landwirtschaft wird durch ein starkes Hervortreten der Klein- und Mittelbauernbetriebe charakterisiert. Da bei kleinern Betrieben arbeitersparende maschinelle Ein- und Vorrichtungen nur in ganz beschränktem Masse Anwendung finden können, so tritt dafür der manuelle Arbeitsaufwand, besonders des Besitzers und seiner Familie, um so stärker hervor. Nach den Berechnungen des schweizerischen Bauernsekretariats entfallen 1913 pro ha Arbeitstage:

Kleinbauernbetriebe	114
Kleine Mittelbauernbetriebe	80
Mittelbauernbetriebe	59
Grosse Mittelbauernbetriebe	36
Grossbauernbetriebe	21

Das starke Hervortreten der persönlichen Arbeitsleistung des Kleingrundbesitzers und seiner Familie ergibt sich aus der prozentualen Verteilung des Arbeitsaufwandes für eigene Leute und Angestellte. Dieselbe betrug 1901/1917:

	Eigene Leute	Angestellte
Kleinbauernbetriebe	89	11
Kleine Mittelbauernbetriebe	79	21
Mittelbauernbetriebe	71	29
Grosse Mittelbauernbetriebe	50	50
Grossbauernbetriebe	41	59

Der prozentuale Anteil des persönlichen Arbeitsaufwandes des Besitzers und seiner Familie an den Produktionskosten (1917) betrug:

Kleinbauernbetriebe	42.3
Kleine Mittelbauernbetriebe	37.6
Mittelbauernbetriebe	30.8
Grosse Mittelbauernbetriebe	21.1
Grossbauernbetriebe	16.8

Das in obigen drei Zusammenstellungen enthaltene Zahlenmaterial zeigt deutlich das relativ und absolut starke Hervortreten der persönlichen Arbeit des Besitzers und seiner Familie im landwirtschaftlichen Klein- und Mittelbetriebe, d. h. in einer Betriebsklasse, welche mindestens 90 % sämtlicher Betriebe mit Grund und Boden umfasst. Diesem Arbeitsaufwand wird ein gebührender Anteil an jeder Wertsteigerung gut zu schreiben sein. Ist es nicht möglich, diesen Anteil von

der Besteuerung frei zu lassen, so bedeutet die Wertzuwachssteuer eine einseitige Belastung des elementarsten Produktionsfaktors. Vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus ist damit das Urteil über diese Besteuerungsart gesprochen.

Man könnte gegen unsere Ausführungen einwenden, dass die augenblickliche Wertsteigerung, welche es vor allem gilt durch die Steuer zu treffen, keineswegs auf Arbeit, sondern auf Konjunkturkonstellationen zurückzuführen sei. Dem ist entgegenzuhalten: Für die weit überwiegende Zahl der schweizerischen Bauern ist der Boden ausschliesslich Produktionsmittel und nicht Spekulationsobjekt. Der Landwirt, welcher seine Liegenschaft freiwillig oder gezwungen veräussert, gleichgültig, ob er dabei einen Mehrwert erzielt hat oder nicht, sieht sich gezwungen, ein neues Betätigungsfeld für seine Arbeitskraft zu suchen. Er wird dabei nach kurzer Zeit in der Lage sein, festzustellen, dass bei der allgemeinen Steigerung der Bodenwerte sein realisierter Gewinn eine reine Fiktion ist und dass er froh sein muss, wenn es ihm gelingt, mit dem Erlös des veräusserten Gutes ein an Grösse und Beschaffenheit gleichwertiges Objekt erwerben zu können. Würde der erzielte Erlös durch einen Steuerbetrag gekürzt, so bestände die Möglichkeit, dass dadurch dem Landwirt notwendiges Betriebskapital entzogen würde oder dass er das neu erworbene Grundstück in der Höhe des entrichteten Steuerbetrages stärker hypothekarisch belasten müsste. Der finanzielle Vorteil der Steuer würde damit durch den volkswirtschaftlichen Nachteil einer stärkern Verschuldung aufgewogen. Im Jahre 1916 wurde der Bundesrat eingeladen, zu prüfen, ob nicht die Einführung einer zivilrechtlichen Verschuldungsgrenze als zweckmässig zu erachten sei. Nach den obigen Darlegungen tritt der Antagonismus, welcher zwischen dem Zweck dieser Motion und den möglichen Folgen einer auf eidgenössischer Grundlage erhobenen Wertzuwachssteuer besteht, offensichtlich zutage.

Noch auf einen Punkt glauben wir an dieser Stelle hinweisen zu müssen, nämlich auf die grossen Verschiedenheiten in der Rentabilität der landwirtschaftlichen Betriebe. Die ausschlaggebendsten objektiven Bestimmungsfaktoren der Rendite in der Landwirtschaft sind: 1. die Ertragsfähigkeit des Bodens; 2. die Betriebsrichtung und die Betriebsgrösse. Nach den Angaben des Bauernsekretariats variiert die Verzinsung des Aktivkapitals unter dem Einfluss der Bodennutzungssysteme wie folgt:

	1901/05	1917
Verbesserte Dreifelderwirtschaft . . .	2.51 %	10.97 %
Kleegraswirtschaft	3.74 %	11.53 %
Graswirtschaft mit Ackerbau . . .	2.15 %	10.85 %

	1901/05	1917
Reine Graswirtschaft in den Alp- tälern	2.26 %	7.92 %
Reine Graswirtschaft in besten Obst- lagen	3.97 %	9.94 %
Jurabetriebe ohne Weide	3.96 %	12.83 %

Die Differenz zwischen der Minimal- und Maximalverzinsung beträgt somit in den Jahren 1901/05 1.82 %, im Jahre 1917 4.91 %. Es dürfte wohl schwerlich dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechen, wenn zwei Veräusserer, A. und B., bei gleicher Höhe des erzielten Mehrwertes den gleichen Steuerbetrag an den Staat abzuführen hätten, gleichgültig, ob der Betrieb des A. eine Verzinsung des investierten Aktivkapitals abwarf, welche um beinahe 5 % von derjenigen des B. abweicht. Der einzige Ausweg, auch diese Klippe zu umgehen, bestände darin, dass dem Erwerbspreis — analog den Bestimmungen des deutschen Reichswertzuwachssteuergesetzes — für jedes Jahr des für die Steuerberechnung massgebenden Zeitraums bei landwirtschaftlich genutzten Grundstücken ein bestimmter Prozentsatz vom Erwerbspreis jährlich zugerechnet werden kann. Aber auch ein solcher Pauschalzuschlag böte völlig ungenügende Garantien gegen eine ungünstigere Stellung der Unternehmen mit schlecht rentierender Betriebsrichtung.

Nicht weniger ausschlaggebend als die Betriebsrichtung ist die Betriebsgrösse für die Rentabilität. Der ziffernmässige Nachweis wird durch nachstehende Tabelle geliefert:

Die Vermögensrente in der Landwirtschaft ¹⁾.

	1901/05	1906/13	1914/17
Kleinbauernbetriebe . . .	3.14 %	0.77 %	5.75 %
Kleine Mittelbauernbetriebe	1.60 %	3.14 %	7.98 %
Mittelbauernbetriebe . . .	2.52 %	3.50 %	8.88 %
Grosse Mittelbauernbetriebe	2.46 %	4.13 %	9.21 %
Grossbauernbetriebe . . .	5.11 %	5.65 %	15.50 %

Die Schlussfolgerungen, zu denen obiges Zahlenmaterial Anlass gibt, sind ähnlicher Natur, wie sie bereits auf Grund der Verschiedenheiten in der Verzinsung des Aktivkapitals je nach der Betriebsrichtung gezogen wurden. Waren es dort die schlechtrentierenden Betriebe, so ist es hier der Kleingrundbesitz, der bei einem summarischen Verfahren gegenüber dem Grossbesitz in eine ungünstige Stellung geraten würde.

Wir glauben durch unsere Feststellungen genügend Tatsachenmaterial erbracht zu haben, um darauf ge-

¹⁾ Die Vermögensrente stellt die Verzinsung des in der Landwirtschaft angelegten Reinvermögens dar. Sie bildet einen Teil des Einkommens (Einkommen aus Kapital) und wird gefunden, wenn von diesem die Lohnansprüche der Unternehmerfamilie in Abzug gebracht werden.

stützt die Unzweckmässigkeit einer für das ganze Produktionsgebiet der schweizerischen Landwirtschaft geltenden Wertzuwachssteuer zu erkennen. Bei der technischen Unmöglichkeit, eine Bundessteuer den lokalen Eigentümlichkeiten in weitgehendstem Masse anzupassen, besteht die Gefahr, dass die Wertzuwachssteuer zu einer einseitigen Belastung der persönlichen Arbeitskraft und einer unverhältnismässigen Begünstigung des Grossgrundbesitzes gegenüber dem vorherrschenden Kleingrundbesitz führt. Wir wissen wohl, dass gewisse landwirtschaftliche Interessentenkreise die Einführung einer Wertzuwachssteuer zum Zweck der Niederhaltung der Bodenpreise begrüssen und erstreben. Wir wollen zu diesem bodenreformerischen, höchst diskutablen Programmpunkt keine Stellung nehmen und an dieser Stelle nochmals wiederholen, dass mit der Verneinung der Wertzuwachssteuer auf eidgenössischer Grundlage keineswegs ein abschätzendes Werturteil über die Besteuerungsart als solche ausgesprochen werden soll.

Bei städtischen Liegenschaften ist die Wertzuwachssteuer unter wesentlich andern Gesichtspunkten auf ihre volkswirtschaftlich-sozialpolitischen Wirkungen zu prüfen, als es unter landwirtschaftlichen Verhältnissen geboten schien. Die ausschlaggebenden Kriterien bilden die Abwälzbarkeit und die Rückwirkung der Steuer auf die Bautätigkeit.

Die Ansichten über die Abwälzbarkeit der Wertzuwachssteuer sind noch immer sehr geteilt. Weder die Theorie noch die Praxis vermochten bis jetzt die nötigen Grundlagen zur eindeutigen Lösung der Frage abzugeben und werden wohl überhaupt niemals dazu in der Lage sein. Abwälzungsfragen im Steuerwesen sind Machtfragen, welche zwischen dem vom Gesetzgeber bezeichneten Steuerzahler und dem durch die ökonomischen Verhältnisse bestimmten tatsächlichen Steuerträger zur Austragung gelangen; die jeweilige Stärke von Angebot und Nachfrage entscheidet alles.

Es kann nicht bestritten werden, dass durch die heutige Lage auf dem Wohnungsmarkt das Machtverhältnis zugunsten der Hausbesitzer verschoben worden ist. Der erhöhte Umsatz an bebauten Liegenschaften, welcher in den städtischen Zentren augenblicklich zu konstatieren ist, steht im kausalen Zusammenhange mit der Zwangslage der Mieter, welche durch den Erwerb eines Hauses den einzigen Ausweg erblicken, sich vom Monopol der Hausbesitzer unabhängig zu machen. Wenn die Hauseigentümer diesen Bestrebungen durch ein erhöhtes Angebot entgegenkommen, so tun sie es nicht aus einer Zwangslage heraus, sondern im Bewusstsein ihrer vorteilhaften Position, welche ihnen erlaubt, die Verkaufsbedingungen einseitig unter Verhältnissen zu normieren, wie sie nur selten auftreten.

In Anbetracht einer solchen Sachlage ist die Möglichkeit einer gänzlichen oder teilweisen Abwälzung der Steuer ohne Rücksicht auf theoretische Deduktionen und vorkriegszeitliche Erfahrungsgrundsätze nicht schlechterdings von der Hand zu weisen. Abwälzbarkeit der Steuer bedeutet aber Erhöhung der Mietpreise; denn keine Mieterschutzverordnung, gleichgültig von welcher Instanz sie erlassen worden ist, wird dem neuen Besitzer, auf den die Steuer abgewälzt worden ist, verbieten können, die Mieten in seinem neu erworbenen Hause auf Grund des tatsächlichen Übernahmepreises festzusetzen.

Die Abwälzbarkeit der Wertzuwachssteuer ist eine Frage, welche unabhängig ist von der Zuständigkeit der Steuerhoheit; dennoch scheint es geboten, zu erwägen, ob es zweckmässig ist, die Einführung einer Steuer zu empfehlen, deren Zweckbestimmung die Bereitstellung der Mittel zur Förderung der Hochbautätigkeit ist, deren Wirkungen sich jedoch in einer erhöhten Steigerung der Mietpreise äussern. Wenn man sich über die kausalen Zusammenhänge zwischen Mietpreisbewegung und Bautätigkeit klar ist, wird man zugeben müssen, dass wir uns in einem *circulus vitiosus* bewegen, wenn wir auf einem solchen Wege zu einer Gesundung der Verhältnisse im Wohnungswesen kommen wollen.

Nach der allgemein verbreiteten Ansicht soll unter heutigen Verhältnissen der Ertrag der Steuer zur Förderung des Wohnungsbaues Verwendung finden. Es dürfte geboten erscheinen, bevor auf die Zweckmässigkeit einer solchen Bindung des Steuerertrags eingegangen wird, vorerst den Rückwirkungen der Wertzuwachssteuer auf die Bautätigkeit nachzugehen. Auch in dieser Richtung gibt uns die Praxis keine genügende Orientierung; auch hier sind wir auf reine Möglichkeitserwägungen angewiesen. Wir argumentieren: Die Lahmlegung der Bautätigkeit ist eine Folge der stark gesteigerten Produktionskosten. Unter den Produktionskosten nehmen die Bedingungen der Geldbeschaffung eine bedeutsame Stellung ein. Schon vor dem Kriege wurden Klagen laut über die Schwierigkeiten der Beschaffung von Hypotheken zu angemessenen Bedingungen und das Abwandern des Kapitals vom Immobilienbesitz zu den Industripapieren. Bekanntlich zeigt in Zeiten steigenden Zinsfusses, wie wir sie gegenwärtig erleben, das Kapital wenig Neigung, sich eine längere Zeit in einer Anlage festzulegen, aus welchem Grunde Geld überhaupt nicht oder nur zu teuren Bedingungen dem Hypothekarmarkt zufließt. Eine solche Spannung, wie sie heute festzustellen ist, bildet in keiner Weise eine Ermunterung für die Bautätigkeit. Die Wertzuwachssteuer mit ihrer Einschränkung der Gewinnchancen wird die Wage der Entscheidung für den Kapita-

listen und den Unternehmer noch mehr zuungunsten der Anlage im Haus- und Grundbesitz sinken lassen und somit hemmend der staatlichen Wohnungspolitik entgegengetreten.

Man kann nun die Ansicht vertreten, dass die Möglichkeit einer solchen Erdrosselung der Bautätigkeit nicht zu erwarten sei, da mit Sicherheit eine Reduktion der Steuersätze erfolgen würde, bevor die schädlichen Wirkungen sich äusserten. Eine solche optimistische Auffassung hat jedenfalls nur dann Berechtigung, wenn die Steuer von einer Steuerhoheit erhoben wird, der eine eingehende Berücksichtigung der lokalen Verhältnisse und rasche Handlungsmöglichkeiten zu Gebote stehen. Diesen Anforderungen kann aber nur der kommunale Verband völlig genügen; wenn die Erhebung der Wertzuwachssteuer den Gemeinden und nicht den übergeordneten öffentlichen Verbänden zugesprochen werden kann, so dürfte eine solche Kompetenzteilung sich in erster Linie in Rücksicht auf die Abwälzungsfrage und die Abstufung der Steuersätze rechtfertigen.

* * *

Fasst man die Ergebnisse der vorstehenden Untersuchungen zusammen, so kommt man zu der zwingenden Schlussfolgerung, dass eine eidgenössische Wertzuwachssteuer nicht zu empfehlen ist. Wir wollen diejenigen Bedenken, welche nach unserm Dafürhalten in erster Linie dagegen sprechen, nochmals kurz zusammenfassen.

1. Die Entwicklungstendenzen auf dem Gebiete des Finanzrechts scheinen immer mehr die Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses dem Kompetenzkreis der kommunalen Verbände zuzuweisen. Bei der beschränkten territorialen Ausdehnung der einzelnen Steuersouveränitäten tritt in der Schweiz vielenorts der Kanton an die Stelle der Gemeinden. Aus dem Überblick über die kantonale Gesetzgebung geht deutlich hervor, dass der grösste Teil der deutschschweizerischen Kantone auf dem Gebiete der Wertzuwachsbesteuerung bereits aktiv vorgegangen ist oder sich lebhaft mit der Materie beschäftigt. Wenn auch noch nicht überall definitive Ergebnisse gezeitigt wurden, so dürfte doch mit der Wertzuwachssteuer als einer neuen Steuerquelle sicher gerechnet werden. Eine Einschränkung des kantonalen und kommunalen Steuerrechts auf diesem Gebiete zugunsten des Bundes würde deshalb zweifellos auf die Sanierung der Finanzlage von Kanton und Gemeinden ungünstig einwirken. Aber auch unter der Voraussetzung, dass Kantone und Gemeinden einen Ersatz für die verlorene Einnahmequelle finden würden, bleiben trotzdem die Bedenken, welche sich aus der Möglichkeit einer Vergrösserung der Ungleichheiten in der steuerlichen Belastung von Kanton zu Kanton

infolge der Einführung einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer ergeben, bestehen.

2. Ausschlaggebend bei der Beurteilung einer Steuer soll stets der volkswirtschaftliche und sozialpolitische Gesichtspunkt sein. In dieser Beziehung haben unsere Untersuchungen zu einem für die Wertzuwachssteuer äusserst ungünstigen Ergebnisse geführt. Wenn sich die Wertzuwachssteuer für die schweizerische Landwirtschaft als notwendig erweisen sollte, so kann für deren Einführung nur eine kantons- oder gemeindeweise gesetzgeberische Regelung in Betracht fallen, da anderseits die Gefahr bestände, dass der wirtschaftlich verschiedenartigen Gestaltung nicht genügend Rechnung getragen werden könnte, insbesondere in bezug auf die Ermittlung des reinen Wertzuwachses bei dem vorherrschenden klein- und mittelbäuerlichen Grundbesitz. Beim städtischen Grundbesitz sprechen unter heutigen Verhältnissen auf dem Wohnungsmarkt vor allem die Abwälzungsfrage und die Normierung der Steuersätze für eine lokale Regelung der Wertzuwachsbesteuerung.

3. Den obigen schwerwiegenden Bedenken stehen keineswegs Aussichten auf einen finanziellen Erfolg gegenüber. Die Resultate des deutschen Reichszuwachssteuergesetzes sind wenig ermutigend. Wenn auch die Reichsstatistik über die Ergebnisse der Steuer in den Jahren 1911 — 1913 Schweigsamkeit bewahrt, so geht dafür aus den Äusserungen zahlreicher Städtevertreter hervor, dass der Ertrag der Steuer in einem Missverhältnis zu den Erhebungskosten stand. Es wurde festgestellt, dass auch die schwächeren der erlassenen kommunalen Steuerordnungen trotz des in einigen Städten übermässig grossen Einflusses der Interessenten bessere Erträge lieferten, als das Reichsgesetz sie einzubringen imstande war, und dass angesichts der grossen Arbeit, die das Erhebungsverfahren verursachte, das Interesse der Gemeinden an der Steuer zurücktrat.

Im sächsischen Landtage wurde darauf hingewiesen, dass die Einführung der Wertzuwachssteuer eine beträchtliche Personalvermehrung in der Verwaltung der direkten Steuern bedinge, womit auch eine Steigerung der sachlichen Kosten verbunden sei. Der jährliche persönliche und sachliche Aufwand, den die Zuwachssteuer bei den staatlichen Behörden in Sachsen (ohne Reich und Gemeinden) verursachte, wurde auf mindestens 140,000 Mark veranschlagt, in welcher Summe die Inanspruchnahme des Finanzministeriums und des Oberverwaltungsgerichts, sowie der beträchtliche einmalige und laufende Bauaufwand, der durch die nötigen Erweiterungsbauten bedingt wurde, nicht inbegriffen ist. Auch diese Feststellung dürfte nicht dazu angetan sein, einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer das Wort zu sprechen.

Die Finanzkonferenz in Kandersteg ist der Frage einer eidgenössischen Wertzuwachssteuer nicht näher getreten; auch besteht augenblicklich wenig Aussicht, dass der Gedanke in der Bundesversammlung eine besonders günstige Aufnahme findet. Es ist indessen nicht daran zu zweifeln, dass er in modifizierter Form erneut wieder in Diskussion gestellt wird. Es ist nahelegend, dass mit der sich früher oder später als notwendig erweisenden Vereinheitlichung der kantonalen

Grundsätze für die direkte Besteuerung auch ein Rahmengesetz für die Besteuerung der Liegenschaftsgewinne angeregt wird. In Anbetracht der bereits nach vereinheitlichten Grundsätzen strebenden Entwicklungstendenzen in der kantonalen Wertzuwachssteuergesetzgebung dürfte aber auch ein solcher Versuch sich nicht als dringende Notwendigkeit darstellen, es wäre denn, um allzu häufigen Fällen von Doppelbesteuerung vorzubeugen.

Berichtigung.

Im Beitrag des Herrn Prof. Dr. Liefmann, Beteiligungs- und Finanzierungsgesellschaften der Schweiz (Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, 56. Jahrgang, 1920, S. 357) wird die Vermutung ausgesprochen, dass die im Jahre 1920 gegründete „Timber“, Holdinggesellschaft für Werte der Holzindustrie, dem Sulzer-Konzern angehören dürfte.

Auf Wunsch der Sulzer-Unternehmungen A.-G. in Winterthur wird hiermit festgestellt, dass zwischen dieser Finanzierungsgesellschaft des Sulzer-Konzerns und der „Timber“, Holdinggesellschaft für Werte der Holzindustrie, keine wie immer geartete Beziehung besteht.

Die Redaktion.
