

Gutachten
betreffend die
Einführung einer besonderen Liegenschaftssteuer
(Objektsteuer)
auf
überwiegend selbstgenutzten
Zweitliegenschaften

für

Regierungskonferenz der Gebirgskantone

Hinterm Bach 6

Postfach 539

7001 Chur

von

Prof. Dr. iur. Andrea Opel

Ordinaria für Steuerrecht

Universität Luzern

Inhaltsverzeichnis

I. Gutachterfragen	5
II. Vorgehen	7
III. Hintergrund	8
1. Vorgeschichte	8
1.1 Steuerpaket 2001	8
1.2 Indirekter Gegenvorschlag des Bundesrats zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» von 2009	8
2. Parlamentarische Initiative der WAK-N 22.454 «Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften» vom 16. August 2022	9
2.1 Vorentwurf vom 30. Oktober 2023 und Entwurf vom 25. Juni 2024	10
2.2 Beschluss des Parlaments vom 20. Dezember 2024	11
IV. Rechtsnatur der besonderen Liegenschaftssteuer	12
1. Ausgestaltungsmöglichkeiten	12
2. Direkte Finanzsteuer	12
3. (Spezial-)Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen	14
4. Objektsteuer	15
5. Lenkungssteuer	16
6. Zwischenfazit	16
V. Rechtfertigung der (Zweit-)Liegenschaftssteuer	17
VI. Kompetenzrechtliche Rahmenbedingungen	19
VII. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	21
1. Zweitliegenschaftssteuern in den Schranken von Art. 127 Abs. 2 BV	21
2. Keine Anwendung der Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV bei der besonderen Liegenschaftssteuer	22
3. Anwendung der Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV bei der besonderen Liegenschaftssteuer	23
VIII. Beantwortung der Gutachterfragen	24
1. Frage 1: Eigentumsgarantie	24

1.1	Einleitung	24
1.2	Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV	24
a)	Schutz vor konfiskatorischer Besteuerung (Institutsgarantie).....	24
b)	Schutz der einzelnen Eigentumsrechte (Bestandesgarantie).....	26
c)	Entschädigung als Folge von Enteignungen (Wertgarantie)	27
1.3	Grenzen im Bereich der (Zweit-)Liegenschaftssteuern	27
a)	Verbot der konfiskatorischen Besteuerung als Grenze	27
b)	Schutz einzelner Eigentumsbefugnisse als Grenze	28
2.	Frage 2: Steuersatz	29
2.1	Erforderliche Abgabenhöhe	29
2.2	Verfassungsrechtliche Grenzen.....	30
3.	Frage 3: Zweitliegenschaft.....	31
3.1	Bericht der WAK-N	31
3.2	Eigene Überlegungen.....	32
a)	Anknüpfung am Hauptsteuerdomizil.....	32
b)	Anknüpfung an der Zweitwohnung gemäss ZWG.....	32
c)	Eigenständige Definition.....	34
3.3	Fazit	34
4.	Frage 4: Überwiegende Selbstnutzung	35
4.1	Bericht der WAK-N	35
4.2	Eigene Überlegungen.....	35
a)	Zeitliche Abgrenzung.....	36
b)	Professionelle Bewirtschaftung.....	37
c)	Ertragsbezogener Ansatz	38
4.3	Fazit	39
5.	Frage 5: Teilweise Vermietung.....	39
5.1	Steuerbarkeit von Mieteinnahmen	39
5.2	Vereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsverbot	40
5.3	Möglichkeit und Pflicht zur Anrechnung	41

5.4	Auslegung von Art. 127 Abs. 2 ^{bis} E-BV nach Sinn und Zweck.....	41
6.	Frage 6: Wert der Liegenschaft.....	42
6.1	Kantonaler Gestaltungsspielraum.....	42
6.2	Obergrenzen	43
7.	Frage 7: Ausgestaltung als Lenkungssteuer	44
8.	Frage 8: Neben der Liegenschaftssteuer	45
9.	Frage 9: Neben einer Lenkungssteuer	46
10.	Frage 10: Neben den Tourismusabgaben.....	47
10.1	Qualifikation der Tourismusabgaben	47
10.2	Kumulative Erhebung	48
11.	Frage 11: Steuerumgehungspotenzial	49
12.	Frage 12: Landeskirchen/Kirchgemeinden.....	50
12.1	Vorbemerkungen zur rechtlichen Stellung von Landeskirchen und Kirchgemeinden	50
12.2	Beteiligung an den Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer ..	50
13.	Frage 13: Autonome Erhebung durch die Gemeinden	51
14.	Frage 14: Unterjährige Haltedauer.....	53
15.	Frage 15: Steuersubjekt.....	54
IX.	Literatur- und Materialienverzeichnis.....	56

I. Gutachterfragen

Gutachterlich abzuklären sind folgende Fragen, wobei der Fokus auf den Fragen 1-12 liegt:

1. Muss die **Eigentumsgarantie** bei der Ausgestaltung der besonderen Liegenschaftssteuer nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV beachtet werden? Falls ja, welche Grenzen setzt das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung?
2. Was ist bei der **Festlegung des Steuersatzes** (max. Höhe der Abgabe) zu berücksichtigen?
3. Was ist unter «**Zweitliegenschaften**» im Sinne von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV zu verstehen? Was wäre eine sinnvolle Definition?
4. Was ist unter «**überwiegend selbstgenutzt**» im Sinne von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV zu verstehen? Was wäre eine sinnvolle Definition?
5. Welche Auswirkungen auf die besondere Liegenschaftssteuer ergeben sich, wenn eine überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften **teilweise vermietet** wird? Dürfen die besondere Liegenschaftssteuer und die Einkommenssteuer auf den Mieteinnahmen – vor allem mit Blick auf das Doppelbesteuerungsverbot – kumulativ erhoben werden? Falls ja, muss die Einkommenssteuer an die besondere Liegenschaftssteuer angerechnet oder bei der Bemessungsgrundlage der besonderen Liegenschaftssteuer berücksichtigt werden? Kann Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV nach Sinn und Zweck (telos) so ausgelegt werden, dass die Besteuerung der Mieterträge mit der Entrichtung der besonderen Liegenschaftssteuer abgegolten ist?
6. Welcher **Wert der Liegenschaft** kann als Grundlage für die Bemessung der besonderen Liegenschaftssteuer dienen?
7. Kann die besondere Liegenschaftssteuer als **Lenkungssteuer** ausgestaltet werden?
8. Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zur heutigen Liegenschaftssteuer** erhoben werden?
9. Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zu einer allfälligen Lenkungssteuer** auf Zweitliegenschaften erhoben werden?
10. Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zu den heutigen Tourismusabgaben** erhoben werden?
11. Bringt die Einführung der neuen Liegenschaftssteuer ein **besonderes Steuerungspotenzial** mit sich?

12. Müssen die Kantone die öffentlich-rechtlich anerkannten **Landeskirchen und Kirchengemeinden** an den Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer beteiligen?
13. Können die **Gemeinden** autonom eine besondere Liegenschaftssteuer erheben und selbst über den Steuersatz entscheiden?
14. Wird die besondere Liegenschaftssteuer nur von dem Steuerpflichtigen erhoben, der am 31.12. (**Stichtag**) Eigentümer der als Zweitliegenschaft überwiegend genutzten Immobilie ist oder kann sie proportional zur Dauer des Eigentums berechnet werden (bei zwischenzeitlichem Kauf und Verkauf oder Änderung der Nutzung)?
15. Wie erfolgt die Erhebung der besonderen Liegenschaftssteuer bei Zweitwohnungen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund eines **unentgeltlichen Nutzungsrechts oder eines Wohnrechts** für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen? Wer ist steuerpflichtig, der Eigentümer oder der Begünstigte des dinglichen Rechts?

Die Fragen 13-15 sind nur kursorisch abzuhandeln.

II. Vorgehen

Bevor auf die einzelnen Gutachterfragen eingegangen werden kann, sind der Hintergrund und die Rechtsnatur der besonderen Liegenschaftssteuer – auch Objektsteuer genannt – sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen zu klären.

Die nachstehenden Ausführungen erfolgen in allgemeiner Form und ohne Berücksichtigung kantonaler Besonderheiten. Bei der Einführung einer besonderen Liegenschaftssteuer ist den jeweiligen kantonalen sowie gegebenenfalls kommunalen Rahmenbedingungen Rechnung zu tragen.

III. Hintergrund

1. Vorgeschichte

Im Vorfeld zur heutigen Vorlage gab es zwei zentrale Vorstösse zur Einführung einer besonderen Steuer auf Zweitliegenschaften. Da diese offenbar als Inspirationsquelle gedient haben, seien sie einleitend kurz skizziert.

1.1 Steuerpaket 2001

Das in der Volksabstimmung vom 16. Mai 2004 abgelehnte Steuerpaket 2001 sah die umfassende Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts sowie die Einführung einer Steuer auf Zweitwohnungen für die Kantone zur Kompensation von wegfallendem Steuersubstrat vor.¹

Die Regelung sollte im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) erfolgen. Geplant war, dass die Zweitwohnungssteuer im Kanton der gelegenen Sache an die Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer tritt. Als Zweitwohnungen galten Liegenschaften, die der Eigentümer oder Nutzniesser für den grösseren Teil des Jahres selbst nutzt. Die Erhebung der Steuer auf Zweitwohnungen war nur für ausserkantonale Steuerpflichtige vorgeschrieben. Die Kantone sollten frei darüber entscheiden können, ob sie die Zweitwohnungssteuer auch im innerkantonalen Verhältnis zur Anwendung bringen. Die Zweitwohnung und ihre Liegenschaftserträge wären zudem auch im Wohnsitzkanton der steuerpflichtigen Person steuerbar gewesen, wobei der Wohnsitzkanton die Doppelbesteuerung hätte vermeiden müssen. Die Steuer auf Zweitwohnungen stellte damit eine Art Vorsteuer auf dem ausserkantonalen Immobilienbesitz dar. Um eine übermässige interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden, setzte das Steuerpaket 2001 den Höchststeuersatz bei 1% auf dem Vermögenssteuerwert fest.

1.2 Indirekter Gegenvorschlag des Bundesrats zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» von 2009

Die am 23. September 2012 abgelehnte Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» wollte Rentnern ein Wahlrecht einräumen, auf die Eigenmietwertbesteuerung verzichten zu können. Im Rahmen eines indirekten Gegenvorschlags sprach sich der Bundesrat für die Abschaffung der Besteuerung des Eigenmietwerts für alle Steuerpflichtigen aus und sah als Kompensationsmassnahme die Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer vor.² In die

¹ Vgl. Botschaft Steuerpaket 2001, insb. 3076 ff. und 3104 f. (auch zum Folgenden).

² Vgl. Gesetzesentwurf indirekter Gegenvorschlag.

Abstimmungsvorlage fand dieser Vorschlag jedoch keinen Eingang, laut Botschaft wegen der zwischenzeitlich gutachterlich festgestellten fehlenden Verfassungskonformität.³

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Zweitwohnungssteuer sollte ebenfalls im StHG verankert werden und entsprach in den Grundzügen dem Vorschlag im Steuerpaket 2001.⁴ Vorgesehen war, dass die Zweitliegenschaftssteuer an Stelle der Einkommens- und Vermögenssteuer tritt, jedoch sowohl im Liegenschafts- als auch im Wohnsitzkanton. Sie war vom Eigentümer oder Nutzniesser der Liegenschaft geschuldet und sollte vom Belegenheitskanton erhoben werden. Als selbstgenutzt galt eine Zweitliegenschaft dann, wenn sie in einem Kalenderjahr überwiegend selbst genutzt war. Weiter war vorgesehen, dass bei selbstgenutzten Zweitliegenschaften Liegenschaftserträge aus nicht überwiegender Vermietung oder Verpachtung nicht der Einkommenssteuer unterliegen.

2. Parlamentarische Initiative der WAK-N 22.454 «Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften» vom 16. August 2022

Seit 2017 wurde im Parlament erneut über einen Systemwechsel bei der Eigenmietwertbesteuerung debattiert.⁵ Strittig war insbesondere die Frage, ob ein konsequenter Systemwechsel erfolgen soll unter Einbezug von Zweitliegenschaften. Erst in der Schlussabstimmung vom 20. Dezember 2024 einigten sich National- und Ständerat auf eine vollständige Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung sowohl auf Erst- als auch Zweitliegenschaften.

Am 16. August 2022 reichte die WAK-N die parlamentarische Initiative 22.454 «Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften» ein. Ziel dieses Vorstosses ist es, insbesondere den Berg- und Tourismuskantonen die Möglichkeit der Erhebung einer besonderen Liegenschaftssteuer oder der Erhöhung der bestehenden Liegenschaftssteuern auf Zweitliegenschaften einzuräumen, sollte die Eigenmietwertbesteuerung auch auf Zweitwohnungen abgeschafft werden.

Dabei schlägt die WAK-N eine Regelung auf Verfassungsstufe vor und begründet diese wie folgt:⁶ Die heute vorhandenen Möglichkeiten der Besteuerung von Zweitliegenschaften würden nicht ausreichen, um die zu erwartenden Ausfälle zu kompensieren. Frühere Bemühungen zur Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer (Steuerpaket 2001 und indirekter

³ Vgl. Botschaft Sicheres Wohnen im Alter, 5320.

⁴ Vgl. Gesetzesentwurf indirekter Gegenvorschlag; Erläuternder Bericht Bundesrat, Ziff. 1.7.2 und Ziff. 2.2.

⁵ Vgl. Parlamentarische Initiative 17.400, Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung.

⁶ WAK-N, Bericht, Ziff. 2.1 ff.

Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter»)⁷ hätten ausserdem gezeigt, dass eine Regelung auf Gesetzesstufe schon allein aufgrund verfassungsrechtlicher Schranken keine Option sei. Die WAK-N bezieht sich auf ein vom EFD in Auftrag gegebenes Gutachten von SIMONEK, wonach die kompensatorische Einführung einer kantonalen Zweitliegenschaftssteuer verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen wäre. Zu einer ähnlichen Einschätzung seien CAGIANUT/CAVELTI gekommen.⁸ Als einzige erfolgsversprechende Lösung sieht die WAK-N daher eine Regelung auf Verfassungsstufe, wofür im Übrigen auch eine Expertenkommission unter dem Vorsitz von LOCHER bereits vor Jahren plädiert habe.⁹

2.1 Vorentwurf vom 30. Oktober 2023 und Entwurf vom 25. Juni 2024

Am 30. Oktober 2023 verabschiedete die WAK-N einen entsprechenden Vorentwurf für einen Bundesbeschluss zur Änderung der Bundesverfassung samt eines Erläuternden Berichts. Die ESTV gab den Vorentwurf vom 17. November 2023 bis 4. März 2024 in Vernehmlassung und veröffentlichte am 9. April 2024 den Ergebnisbericht.¹⁰ Diesem zufolge äussern sieben Kantone, alle drei Stellung nehmenden politischen Parteien sowie sechs Organisationen und Verbände grundsätzliche Zustimmung zur vorgeschlagenen Verfassungsbestimmung. 19 Kantone sowie 19 Organisationen und Verbände lehnen die Vorlage der Kommission dagegen ab. Mehrere Kantone wollen am heutigen System der Wohneigentumsbesteuerung festhalten und generell keinen Systemwechsel. Einige befürchten, die bei einem vollständigen Systemwechsel drohenden finanziellen Einbussen für die Berg- und Tourismuskantone liessen sich auch mit der neuen Verfassungsbestimmung nicht kompensieren. Verschiedene argumentieren zudem, mit der Einführung einer besonderen Liegenschaftssteuer würde das System eher noch aufwändiger als das bisherige, ausserdem würden sich viele Abgrenzungsfragen stellen.

Am 25. Juni 2024 verabschiedete die WAK-N sodann einen Entwurf zum Bundesbeschluss samt dazugehörigem Bericht.¹¹ Zu diesem veröffentlichte der Bundesrat am 21. August 2024 eine zustimmende Stellungnahme.¹²

⁷ Siehe Kap. III.1.

⁸ CAGIANUT/CAVELTI, ASA 72 (2003/2004), 542 ff.

⁹ Expertenkommission, Bericht EFD, 114.

¹⁰ ESTV, Ergebnisbericht Vernehmlassung.

¹¹ Vgl. WAK-N, Bericht.

¹² Vgl. Bundesrat, Stellungnahme.

2.2 Beschluss des Parlaments vom 20. Dezember 2024

Nach Einsicht in den Bericht der WAK-N sowie in die Stellungnahme des Bundesrats beschloss das Parlament am 20. Dezember 2024, die Bundesverfassung wie folgt zu ändern:¹³

Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV

Die Kantone können bei Liegenschaftssteuern auf überwiegend selbstgenutzten Zweitliegenschaften in den Schranken der Bundesgesetzgebung von den Grundsätzen nach Absatz 2 abweichen, sofern der Mietwert von selbstgenutzten Zweitliegenschaften vom Bund und von den Kantonen nicht besteuert wird.

Dieser Beschluss wird Volk und Ständen am 28. September 2025 zur Abstimmung unterbreitet.

¹³ Vgl. Bundesbeschluss Zweitliegenschaftssteuern.

IV. Rechtsnatur der besonderen Liegenschaftssteuer

1. Ausgestaltungsmöglichkeiten

Mit Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV wird den Kantonen die Möglichkeit verschafft, überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften im Bereich der Liegenschaftssteuern einer besonderen Besteuerung zu unterwerfen, welche von den Besteuerungsgrundsätzen nach Art. 127 Abs. 2 BV abweichen darf.

Die besondere Besteuerung kann auf zwei Arten geschehen – indem entweder die bestehende Liegenschaftssteuer auf überwiegend selbstgenützten Zweitliegenschaften heraufgesetzt (z.B. über einen Zuschlag) oder indem für diese eine besondere Liegenschaftssteuer eingeführt wird.¹⁴ Ob die Sonderbesteuerung von Zweitliegenschaften in die bestehende Steuer integriert wird oder nicht, ist eine Frage der kantonalen Umsetzung und damit letztlich eine technische Frage. Im Ergebnis resultiert eine Sonderbesteuerung, die überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften zum Gegenstand hat. Nachfolgend wird vom Modell einer eigenständigen, besonderen Liegenschaftssteuer ausgegangen.¹⁵ Im Falle der Integration in die bestehende Liegenschaftssteuer gelten die angestellten Überlegungen hinsichtlich der erhöhten Besteuerung von Zweitliegenschaften sinngemäss.

2. Direkte Finanzsteuer

Steuern lassen sich aufgrund ihres Verwendungszwecks wie folgt unterteilen:¹⁶

- *Finanz(zweck)steuern*: Als solche bezeichnet man Steuern, die der Bestreitung des grundsätzlichen staatlichen Finanzbedarfs dienen. Als Beispiele lassen sich die Einkommens- und Vermögenssteuer sowie die Gewinn- und Kapitalsteuer anführen.
- *Zwecksteuern*: Solche Steuern dienen nicht dem allgemeinen Finanzbedarf, sondern der Finanzierung eines bestimmten Zwecks. Sie werden wie die allgemeinen Steuern grundsätzlich von allen Personen erhoben, unabhängig davon, ob die pflichtige Person von der spezifischen Zweckbestimmung profitiert. Beispiele hierfür sind die kantonalen Fürsorge- oder Spitalsteuern.

¹⁴ WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1.

¹⁵ Mehrere Gutachterfragen beziehen sich sogar ausschliesslich auf die Einführung einer (neuen) besonderen Liegenschaftssteuer.

¹⁶ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 13 ff.; REICH, § 2 N 2 ff.

- *Kostenanlastungssteuern*: Hierbei handelt es sich um Steuern, die zwar ebenfalls der Finanzierung eines bestimmten Zwecks dienen, aber nur von einer bestimmten Gruppe von Personen erhoben werden, die zum verfolgten Zweck in einer engeren Beziehung als die Allgemeinheit steht.¹⁷ Zu den Kostenanlastungssteuern gehören etwa die kantonalen Tourismusabgaben (siehe dazu Kap. VIII.10).

Die allgemeinen Liegenschaftssteuern,¹⁸ so wie sie heute zwölf Kantone kennen,¹⁹ werden gemeinhin den Finanzsteuern zugeordnet.²⁰

Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV lässt sich nicht entnehmen, welchem Zweck die besondere Liegenschaftssteuer dienen soll. Aus dem Wortlaut, wonach sie nur erhoben werden darf, wenn der Eigenmietwert auf selbstgenutzten Zweitliegenschaften abgeschafft wird, und der Entstehungsgeschichte ergibt sich jedoch zweifelsfrei, dass die besondere Liegenschaftssteuer den Zweck hat, die aus dem Wegfall der Eigenmietwertbesteuerung resultierenden Steuereinkünfte zu kompensieren.²¹ Zugleich wird die besondere Liegenschaftssteuer aber nicht auf den Kompensationszweck beschränkt – sie darf auch zu höheren (oder tieferen) Einnahmen führen.²² Das ändert aber nichts daran, dass die Einnahmen grundsätzlich der Deckung des allgemeinen staatlichen Finanzbedarfs dienen.²³ Folglich ist die besondere Liegenschaftssteuer – wie die allgemeine Liegenschaftssteuer – als Finanzsteuer einzustufen.

¹⁷ Vgl. ausführlich zur Kostenanlastungssteuer etwa LOCHER, NF 2016, 5 ff.; HETTICH/WETTSTEIN, ASA 78 (2009/2010), 537 ff.

¹⁸ Der Ausdruck *allgemeine* Liegenschaftssteuer wird nachfolgend in Abgrenzung von der *besonderen* Liegenschaftssteuer verwendet.

¹⁹ BE, FR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, GE und JU (im Kanton NE nur auf Anlageliegenschaften). Vgl. ESTV, Steuerinformationen Liegenschaftssteuer, 1. Je nach Kanton handelt es sich um eine fakultative oder obligatorische Gemeindesteuer oder um eine obligatorische Kantonssteuer. Einige Kantone kennen eine sog. Minimalsteuer auf Liegenschaftsbesitz insb. der juristischen Personen und u.U. auch der natürlichen Personen, welche anstelle der ordentlichen Steuern auf Einkommen und Vermögen geschuldet ist, wenn diese höher ist als letztere. In wenigen Kantonen wird die Minimalsteuer zusätzlich zur Liegenschaftssteuer erhoben.

²⁰ KOCHER, § 28 N 221, 301. Siehe auch BGE 96 I 64 E. 2b.

²¹ Siehe nur WAK-N, Bericht, Ziff. 2.2, 4.1.

²² So WAK-N, Bericht, Ziff. 5.2.2.

²³ Vgl. WAK-N, Bericht, Ziff. 2.2. Von einer Zwecksteuer zu sprechen mit dem Zweck, die Einnahmeausfälle zu kompensieren, würde formalistisch anmuten und wäre nicht sachgerecht, da die besondere Liegenschaftssteuer – wie erwähnt – über eine Kompensation hinausgehen darf.

Fraglich bleibt, ob es sich um eine direkte oder indirekte Finanzsteuer handelt. Von einer direkten Steuer ist die Rede, wenn Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage²⁴ resp. «Steuer-
gut»²⁵ identisch sind; fallen sie demgegenüber auseinander, ist von einer indirekten Steuer auszugehen.

Bei der allgemeinen Liegenschaftssteuer sind Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage resp. Steuergut identisch – folglich handelt es sich nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung um eine direkte Steuer.²⁶

Die besondere Liegenschaftssteuer nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV erscheint ebenfalls als direkte Steuer; daran ändert nichts, dass das Steuerobjekt auf überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften beschränkt und damit noch enger gefasst ist als bei der heutigen Liegenschaftssteuer. Gegenteilig geäußert hat sich in ihrem Bericht jedoch die WAK-N, welche die besondere Liegenschaftssteuer ohne weitere Begründung «von der Rechtsnatur her» nicht zu den direkten Steuern zählen will.²⁷ Dieser Einschätzung kann aufgrund des Gesagten nicht gefolgt werden.

Anzumerken ist, dass die bisherigen Vorschläge (Steuerpaket 2001, indirekter Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter») die Zweitliegenschaftssteuern jeweils den direkten Steuern zuordneten²⁸ und folgerichtig im StHG regeln wollten.²⁹

3. (Spezial-)Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen

Die allgemeine Liegenschaftssteuer wird weiter als Spezial-Vermögenssteuer bezeichnet, da sie den Charakter einer Vermögenssteuer trägt, jedoch nur auf dem Liegenschaftsbesitz und damit nicht wie die allgemeine Vermögenssteuer auf dem gesamten Vermögen erhoben

²⁴ HÖHN/WALDBURGER, § 3 N 74.

²⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER, 199 f., 202; REICH, § 2 N 42. Auf die Nuancen der unterschiedlichen Ansätze wird vorliegend nicht eingegangen.

²⁶ OPEL, Immobiliensteuern, § 1 N 16; BLUMENSTEIN/LOCHER, 202; KOCHER, § 28 N 295; TOBLER-AESCHLIMANN, 44. Aus der Rechtsprechung: BGE 111 Ib 6 E. 4a, 8; BGE 101 Ib 1 E. 2, 3; BGer, 17.10.2011, 2C_162/2011, E. 3.1; BGer, 24.2.2010, 2C_584/2009, E. 3.2.

²⁷ WAK-N, Bericht, Ziff. 3.

²⁸ Botschaft Steuerpaket 2001, 3078; Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 4.1.2 in fine.

²⁹ Die Harmonisierungskompetenz des Bundes beschränkt sich auf die direkten Steuern, vgl. Art. 129 Abs. 1 BV.

wird.³⁰ Auch die besondere Liegenschaftssteuer lässt sich – wenngleich ihr Steuerobjekt noch enger gefasst ist – als Spezialvermögenssteuer verstehen.³¹

Fraglich ist, ob die besondere Liegenschaftssteuer weiter als Aufwandsteuer einzustufen ist. Aufwandsteuern knüpfen an einem bestimmten Lebensaufwand an und wollen eine besondere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen.³² Die allgemeine Liegenschaftssteuer qualifiziert indes nicht als (reine) Aufwandsteuer, weil sie regelmässig nur am zivilrechtlichen Eigentum und nicht am blossen Innehaben (Besitz) einer Liegenschaft anknüpft.³³ Dieser Einwand gilt auch in Bezug auf die Zweitliegenschaftssteuer, welche die Selbstnutzung nur beim Eigentümer³⁴ und nicht auch beim Mieter erfasst.³⁵ Dennoch steht die Zweitliegenschaftssteuer – wie auch die allgemeine Liegenschaftssteuer – in einer gewissen Nähe zur Aufwandsteuer resp. weist Aufwandsteuerelemente auf.³⁶

4. Objektsteuer

Während eine Subjektsteuer auf die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts Rücksicht nimmt, kommt es bei der Objektsteuer einzig auf das Vorhandensein eines bestimmten Steuerobjekts an, mehr oder weniger losgelöst von der sonstigen Leistungsfähigkeit.³⁷

Die heutige Liegenschaftssteuer ist in allen Kantonen als Objektsteuer ausgestaltet.³⁸ Sie bemisst sich anhand des Wertes des Grundeigentums, und zwar ohne jeden Abzug für Schulden, d.h. ihre Bemessungsgrundlage ist nicht schuldenbereinigt.³⁹

³⁰ OPEL, Immobiliensteuern, § 1 N 16; BLUMENSTEIN/LOCHER, 203, 219; KOCHER, § 28 N 295, 301; AMONN, Zweitwohnungen, 57; BGer, 9.8.2019, 2C_463/2017, 2C_466/2017, E. 1.4.2.

³¹ GI.M. MARANTELLI, Jusletter vom 2.2.2015, N 94 ff.; MÖSCHING, Jusletter vom 1.12.2014, N 21 ff.

³² Beispiele sind die Nationalstrassenabgabe, die kantonalen Vergnügungs- und Billettsteuern sowie die Kurtaxen. Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 297 f.; REICH, § 2 N 39; AMONN, Zweitwohnungen, 52.

³³ AMONN, Zweitwohnungen, 56 f.

³⁴ Vgl. ausführlicher zum Steuersubjekt Kap. 0.

³⁵ SIMONEK, 10. Siehe auch AMONN, Zweitwohnungen, 58 f.

³⁶ In diesem Sinne SIMONEK, 10; MARANTELLI, Jusletter vom 2.2.2015, N 90 ff.; MÖSCHING, Jusletter vom 1.12.2014, N 19; AMONN, StR 1999, 26.

³⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, 203; REICH, § 2 N 44.

³⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, 203. Aus der Rechtsprechung: BGer, 9.3.2021, 2C_1001/2020, E. 2.3.3; BGer, 9.8.2019, 2C_463/2017, 2C_466/2017, E. 1.4.2; BGer, 26.10.2015, 2C_911/2015, E. 2.2.

³⁹ KOCHER, § 28 N 491 m.w.H.

Auch die besondere Liegenschaftssteuer ist von der WAK-N grundsätzlich als Objektsteuer angedacht worden. Das sagt schon der Name der Vorlage und wird im Erläuternden Bericht überdies mehrfach erwähnt.⁴⁰

5. Lenkungssteuer

Eine Lenkungssteuer verfolgt neben dem Fiskalzweck auch einen (bewussten) Lenkungszweck.⁴¹ Die besondere Liegenschaftssteuer kann nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV nur auf überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften erhoben werden, womit sie automatisch eine gewisse lenkende Wirkung zeitigt.⁴² Wie stark diese ausfällt, dürfte entscheidend von der Höhe der Abgabe abhängen.⁴³ Im Bericht der WAK-N wird jedoch nicht geltend gemacht, dass mit der besonderen Liegenschaftssteuer auch ausserfiskalische Zwecke (z.B. Verhinderung von «kalten Betten») verfolgt werden sollen. Ziel der Vorlage ist vielmehr die Schaffung der erwähnten Kompensationsmöglichkeit und damit die Verfolgung eines rein fiskalischen Zwecks.⁴⁴ Die Tatsache, dass von jeder Steuer eine gewisse Lenkungswirkung ausgeht, macht die Steuer noch nicht zu einer Lenkungssteuer.⁴⁵

Einzig mit dem Fiskalzweck begründet wurden im Übrigen auch die bisherigen Vorschläge zur Einführung von Zweitliegenschaftssteuern.⁴⁶

6. Zwischenfazit

Die besondere Liegenschaftssteuer, welche die Kantone im Rahmen von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV einführen können, erscheint als reine Fiskalsteuer, die den Charakter einer besonderen Vermögenssteuer mit Aufwandsteuerelementen trägt.

⁴⁰ WAK-N, Bericht, Ziff. 5.3.3.2.

⁴¹ BLUMENSTEIN/LOCHER, 12; REICH, § 2 N 4 f.

⁴² Siehe auch Expertenkommission, Bericht EFD, 113 f.

⁴³ Vgl. illustrativ BGE 140 I 176 E. 6. Das Bundesgericht geht davon aus, dass die geplante Zweitwohnungssteuer in Silvaplana von 2 Promille potenziell eine Lenkungswirkung gezeitigt hätte. Siehe auch Expertenkommission, Bericht EFD, 113.

⁴⁴ Zumal die Abgabe nicht auf die Kompensation beschränkt ist: siehe WAK-N, Bericht, Ziff. 5.2.2.

⁴⁵ Vgl. REICH, § 2 N 3.

⁴⁶ Siehe Botschaft Steuerpaket 2001, 3076 ff.; Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 1.7.1.

V. Rechtfertigung der (Zweit-)Liegenschaftssteuer

Die Liegenschaftssteuer präsentiert sich – wie dargelegt – als Spezialvermögenssteuer. Schon die Rechtfertigung der allgemeinen Vermögenssteuer bereitet im heutigen, dem Leistungsfähigkeitsprinzip verpflichteten Steuersystem Mühe.⁴⁷ Kraft Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG besteht jedoch ein Erhebungszwang, womit die Steuer im Kern «verfassungsimmun» ist (Art. 190 BV). Von den Gerichten scheint die Vermögenssteuer jedenfalls nicht weiter hinterfragt zu werden.⁴⁸

Dieselben Bedenken wie der allgemeinen Vermögenssteuer schlagen der Liegenschaftssteuer als besondere Vermögenssteuer entgegen. Als Rechtfertigungsgrund wird teilweise die «Sonderbeanspruchung des Gemeindeterritoriums» angeführt.⁴⁹ Dieser Ansatz wird in der Lehre aber kritisiert – besondere Beanspruchungen seien über Kausalabgaben oder Kostenanlastungssteuern abzugelten.⁵⁰ Auf den Punkt bringt es KOCHER: Hinter der Liegenschaftssteuer steht ein «klares politisches Konzept», das davon ausgeht, dass unbewegliches Vermögen besonders werthaltig und werterhaltend sei und deshalb besonders besteuert gehöre.⁵¹ In diesem Sinne lassen sich auch die bisherigen Stellungnahmen des Bundesgerichts deuten.⁵² Letztlich handelt es sich damit bei der Annahme, das Eigentum an unbeweglichem Vermögen begründe eine erhöhte, bestuerungswürdige Leistungsfähigkeit, um ein Konzept, das der Justiziabilität weitgehend entzogen ist.⁵³

⁴⁷ Die Vermögenssteuer wird primär mit der sog. Fundustheorie zu begründen versucht, wonach Einkommen aus Vermögen «sicherer» (fundierter) sei als Einkommen aus Arbeit, was eine besondere Vorbelastung des (Ertrags-)Einkommens rechtfertige. Ein anderer, eher politischer Begründungsansatz geht dahin, in der Vermögenssteuer einen Ausgleich zur Einkommenssteuerfreiheit privater Kapitalgewinne zu sehen. Vgl. zum Ganzen OPEL, StR 2023, 206 f. m.w.H.

⁴⁸ Vgl. nur BGE 133 I 206 E. 12, wo die Überlegungen zur Einkommenssteuer mehr oder weniger tel quel auf die Vermögenssteuer übertragen werden. Kritisch dazu BEHNISCH/OPEL, Jusletter vom 15.10.2007, N 39.

⁴⁹ AMONN, StR 1999, 29. Siehe auch MARANTELLI, Jusletter vom 2.2.2015, N 94 ff.

⁵⁰ AMONN, StR 1999, 29; MÖSCHING, Jusletter vom 1.12.2014, N 21; MARANTELLI, Jusletter vom 2.2.2015, N 94 ff.

⁵¹ KOCHER, § 28 N 149.

⁵² Vgl. BGer, 2.3.2005, 2P.323/2004, E. 2.2; BGE 96 I 64 E. 2b; BGer, 24.6.1988 = ASA 58 (1989/1990), 58 ff., E. 4b.

⁵³ KOCHER, § 28 N 149. Anzumerken ist, dass mit Blick auf die Besteuerung des Eigenmietwerts durchaus argumentiert wird, es rechtfertige sich eine besondere Besteuerung von unbeweglichem Vermögen resp. dem Nutzen daraus: LOCHER/GURTNER, ASA 93 (2024/2025), 667 m.w.H. Kritisch OPEL/OESTERHELT, StR 2023, 594, 607 f.

Dieselben Überlegungen gelten grundsätzlich für die Zweitliegenschaftssteuer als besondere Liegenschaftssteuer. Die Beschränkung der Steuer auf Inhaber von (überwiegend selbstgenutzten) Zweitliegenschaften ist jedoch zusätzlich begründungsbedürftig. Dabei müsste wohl angenommen werden, dass das Innehaben einer Zweitliegenschaften Ausdruck einer besonderen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sei, die eine Besteuerung rechtfertigt. Im Lichte dessen, dass andere Investitionen in ertragsloses Vermögen (z.B. Kunstwerke, Antiquitäten, Motorfahrzeuge) nicht besteuert werden, dürfte dies kaum überzeugend gelingen.⁵⁴

Festzuhalten ist, dass Vermögenssteuern im Allgemeinen und Liegenschaftssteuern im Besonderen mit Rechtfertigungsschwierigkeiten zu kämpfen haben, das gilt ebenso für eine Zweitliegenschaftssteuer.

⁵⁴ Ablehnend auch SIMONEK, 13 f.; MÖSCHING, Jusletter vom 1.12.2014, N 20; CAGIANUT/CAVELTI, ASA 72 (2003/2004), 543.

VI. Kompetenzrechtliche Rahmenbedingungen

Die Kantone sind aufgrund ihrer Souveränität grundsätzlich befugt, sämtliche Abgaben zu erheben, die nicht dem Bund vorbehalten sind (vgl. Art. 3 BV).⁵⁵ Entsprechend verfügen sie über eine originäre Steuerhoheit.

Obschon die Liegenschaftssteuer als direkte Steuer an sich von der Harmonisierungskompetenz nach Art. 129 BV erfasst wäre, hat der Bund in diesem Bereich auf Rahmenvorgaben im StHG verzichtet.⁵⁶ Die Liegenschaftssteuern liegen damit in rein kantonaler Kompetenz.⁵⁷

Zur Erhebung der besonderen, nicht an die Grundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV gebundenen Liegenschaftssteuer werden nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV ausdrücklich die Kantone ermächtigt. Damit soll es bei der kantonalen Kompetenz bleiben. Einer Verfassungsgrundlage hätte es hierfür jedoch nicht bedurft, da die Kantone schon gestützt auf ihre Souveränität zur Erhebung solcher Steuern befugt sind. Die Verfassungsgrundlage wird aber deswegen als notwendig angesehen, damit die Kantone von den Besteuerungsgrundsätzen nach Art. 127 Abs. 2 BV abweichen können. Solches wäre ihnen im Rahmen ihrer originären Steuerhoheit nämlich grundsätzlich verwehrt.⁵⁸

Ein Abweichen von Art. 127 Abs. 2 BV ist gemäss Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV in den «Schranken der Bundesgesetzgebung» zulässig. Damit behält sich der Bund ausdrücklich vor, Schranken zu setzen. Dieser Vorbehalt erweist sich insoweit als deklaratorisch, als der Bund schon heute (harmonisierungsrechtliche) Vorgaben treffen könnte. Als direkte Steuer fällt die besondere Liegenschaftssteuer nämlich in die Harmonisierungskompetenz des Bundes.⁵⁹

Die Harmonisierungskompetenz des Bundes erstreckt sich kraft Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV jedoch nicht auf die Steuertarife. Der WAK-N und dem Bundesrat schwebt nun aber gerade vor, dass der Bundesgesetzgeber Belastungsobergrenzen für die besondere

⁵⁵ BLUMENSTEIN/LOCHER, 67; REICH, § 4 N 8.

⁵⁶ Zugleich wird in der Botschaft zur Steuerharmonisierung klargestellt, dass es das StHG den Kantonen nicht verwehrt, auch andere als in Art. 2 Abs. 1 StHG explizit vorgesehene (direkte) Steuern zu erheben: Botschaft Steuerharmonisierung, 85.

⁵⁷ OPEL, Immobiliensteuern, § 1 N 6.

⁵⁸ Ausnahmsweise lässt sich ein Abweichen von Art 127 Abs. 2 BV rechtfertigen. Vgl. dazu BGE 133 I 206 E. 11.1 sowie BEHNISCH/OPEL, Jusletter vom 15.10.2007, N 28 ff.

⁵⁹ So sieht das auch das Bundesgericht mit Blick auf die bereits bestehenden Liegenschaftssteuern: BGer, 26.10.2015, 2C_911/2015, E. 2.1. Aus der Literatur: OPEL, Immobiliensteuern, § 1 N 6; REICH, § 7 N 80; REICH/BEUSCH, Art. 2 StHG N 22 ff. Relativierend indes KOCHER, § 28 N 234 ff. (jedoch ohne Infragestellung der direktsteuerlichen Natur der Liegenschaftssteuer).

Liegenschaftssteuer vorsehen kann – dies analog zu der in Art. 76 Abs. 4 BV vorgesehenen Möglichkeit des Bundesgesetzgebers, Schranken für die kantonalen Abgaben zur Wassernutzung (Wasserzins) vorzusehen.⁶⁰ Folglich bedarf es hierfür einer Verfassungsgrundlage.

⁶⁰ Vgl. Art. 49 Abs. 1 WRG. Vgl. hierzu WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1 in fine, Ziff. 6; Bundesrat, Stellungnahme, Ziff. 2.1.

VII. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

1. Zweitliegenschaftssteuern in den Schranken von Art. 127 Abs. 2 BV

Für die Frage, wie hoch eine Zweitliegenschaftssteuer (mit reinem Fiskalzweck) im Lichte der Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV, im Besonderen des Leistungsfähigkeitsprinzips, ausfallen dürfte, kann auf das Gutachten von SIMONEK aus dem Jahr 2010 verwiesen werden. Die Gutachterin kommt dort zum Schluss, dass sich im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Zweitliegenschaftssteuer in einem gewissen Umfang womöglich rechtfertigen lasse – dies aber nur bei einer «minimalen Belastung»⁶¹. Andernfalls entstünde eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung im Vergleich zu Personen, die ihr Vermögen in andere ertraglose Vermögenswerte investiert hätten.

Die WAK-N scheint in ihrem Bericht die verfassungsrechtlich zulässige Obergrenze im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung⁶² bei 3 Promille festzumachen.⁶³ Unklar bleibt, woher die WAK-N die 3 Promille-Obergrenze bezieht. Im Bericht der WAK-N wird auf eine Kommentarstelle von KOCHER verwiesen, in welcher jedoch nicht von einer solchen Obergrenze die Rede ist.⁶⁴

Möglicherweise stützt sich die Annahme, dass die verfassungsrechtlich zulässige Obergrenze bei 3 Promille liegt, auf den Umstand, dass derzeit – soweit ersichtlich – kein Kanton eine höhere Belastung kennt.⁶⁵ Das Bundesgericht hat die Zulässigkeit eines Steuersatzes von 3 Promille in einem älteren Urteil – wenngleich nur im Rahmen eines obiter dictum – immerhin abgesegnet.⁶⁶ Es hält in diesem Entscheid aber auch fest, dass es unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgebots nicht möglich sei, einen generellen Höchstsatz festzulegen.

⁶¹ SIMONEK, 14. Die Gutachterin hält eine weitergehende Zweitliegenschaftssteuer in Form einer Kostenanlastungssteuer oder in gewissem Umfang auch in Form einer Lenkungssteuer für denkbar. Vgl. zu letzterem auch BGE 140 I 176 (Silvaplana-Urteil).

⁶² Die WAK-N verweist auf BGE 96 I 64 (zur Minimalsteuer).

⁶³ WAK-N, Bericht, Ziff. 2.1.

⁶⁴ KOCHER, § 28 N 112. Der Autor legt lediglich die Regelung im Kanton Freiburg dar, wonach der Steuerfuss in den zur Steuererhebung berechtigten Gemeinden 3 Promille nicht übersteigen darf, siehe Art. 13 Abs. 2 GStG/FR.

⁶⁵ Vgl. ESTV, Steuermäppchen Liegenschaftssteuer. Zum Kanton FR siehe Fn. 64. Vgl. KOCHER, § 28 N 119.

⁶⁶ BGer, 24.6.1988 = ASA 58 (1989/1990), 58 ff., E. 5e.

2. Keine Anwendung der Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV bei der besonderen Liegenschaftssteuer

Mit Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV soll nun aber eine Grundlage geschaffen werden, die den Kantonen bei den Liegenschaftssteuern ein Abweichen von den Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV erlaubt. Dabei geht es um die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie um den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Vorgehensweise entspricht jener bei der Verfassungsbestimmung zur besonderen Besteuerung grosser Unternehmensgruppen (OECD-Mindeststeuer).⁶⁷

Die Regelung von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV will den Kantonen somit einen «Grundrechtsdispens» verschaffen resp. sie zur Erhebung von nicht Art. 127 Abs. 2 BV-konformen Liegenschaftssteuern ermächtigen. Zur Erhebung von verfassungskonformen Liegenschaftssteuern sind die Kantone nämlich schon kraft ihrer originären Steuererhebungscompetenz befugt (siehe Kap. VI).

Zu beachten ist, dass der «Grundrechtsdispens» ein bedingter ist. Eine besondere Liegenschaftssteuer unter Ausschaltung der Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV darf von den Kantonen nur erhoben werden, wenn der Mietwert von selbstgenutzten Zweitliegenschaften auf Bundesebene und kantonaler Ebene nicht mehr besteuert wird (Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV).⁶⁸ Damit wird in der vorgeschlagenen Verfassungsbestimmung ein zentrales Junktim zur parlamentarischen Initiative 17.400 (Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung) geschaffen.⁶⁹

Die WAK-N und der Bundesrat halten diese Interdependenz für sachlich notwendig. Nur im Falle einer Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung und der damit verbundenen Mindereinnahmen sei eine Abweichung von den Besteuerungsgrundsätzen nach Art. 127 Abs. 2 BV vertretbar. Andernfalls sollen die Kantone die besondere Liegenschaftssteuer nicht erheben dürfen.⁷⁰

Es versteht sich, dass der Grundrechtsdispens nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV nach Sinn und Zweck der Regelung auch das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) umfasst, soweit dieses in den Besteuerungsgrundsätzen von Art. 127 Abs. 2 BV konkretisiert wird.⁷¹ Wäre das

⁶⁷ Vgl. Art. 129a Abs. 3 lit. a BV.

⁶⁸ WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1, Ziff. 6.

⁶⁹ Bundesrat, Stellungnahme, Ziff. 2.1 in fine.

⁷⁰ WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1; Stellungnahme Bundesrat, Ziff. 2.1 in fine.

⁷¹ In diesem Sinne WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1. Bei Art. 127 Abs. 2 BV handelt es sich anerkanntermassen um eine Konkretisierung der Rechtsgleichheit auf dem Gebiet des Steuerrechts: BGE 148

allgemeine Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV insoweit gleichwohl anwendbar, würde dies der Regelung von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV den Boden entziehen.

Der Grundrechtsdispens von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV kann handkehrum aber nicht bedeuten, dass das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 Abs. 1 BV umfassend ausgeschaltet würde. So wäre etwa eine kantonale oder kommunale besondere Liegenschaftssteuer, welche nur von Orts- resp. Kantonsfremden erhoben würde, nicht aber von den Ansässigen, nach wie vor verfassungswidrig und damit nicht zulässig.⁷²

3. Anwendung der Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV bei der besonderen Liegenschaftssteuer

Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV dispensiert die Kantone jedoch nicht davon, die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) zu beachten.⁷³ Folglich kann die besondere Liegenschaftssteuer nicht beliebig hoch angesetzt werden.

Gemäss Bericht der WAK-N fehlt es jedoch an einer klar fixierbaren Grenze.⁷⁴ Ausschlaggebend sei die Gesamtheit der Umstände. Die Praxis zeige sich bei der Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung zurückhaltend. Mit der Schaffung von Artikel 127 Absatz 2^{bis} BV könne der Bundesgesetzgeber Schranken aufstellen. Der Bundesrat teilt diese Einschätzung in seiner Stellungnahme vom 21. August 2024.⁷⁵

I 286 E. 4.1, 5.1; BGE 141 I 78 E. 9.1; BGE 133 I 206 E. 6.1; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 1094; KLETT, ZSR II 1992, 58 ff.

⁷² Vgl. sinngemäss BGE 149 I 125 betreffend die Grundstücksteuer im Kanton Wallis, die lediglich für Nichtansässige zugleich die Funktion einer Minimalsteuer hatte. Siehe auch OPEL/OESTERHELT, StR 2023, 610.

⁷³ WAK-N, Bericht, Ziff. 2.2, Ziff. 6; Bundesrat, Stellungnahme, Ziff. 2.1.

⁷⁴ WAK-N, Bericht, Ziff. 6.

⁷⁵ Bundesrat, Stellungnahme, Ziff. 2.1.

VIII. Beantwortung der Gutachterfragen

1. Frage 1: Eigentumsgarantie

Muss die **Eigentumsgarantie** bei der Ausgestaltung der besonderen Liegenschaftssteuer nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV beachtet werden? Falls ja, welche Grenzen setzt das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung?

1.1 Einleitung

Wie bereits dargelegt, muss die besondere Liegenschaftssteuer die Eigentumsgarantie respektieren (Kap. VII.3). Das ergibt sich bereits im Umkehrschluss aus dem Wortlaut von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV, indem nur ein Abweichen von den Besteuerungsgrundsätzen nach Art. 127 Abs. 2 BV erlaubt wird. Bestätigt findet sich die Beachtlichkeit der Eigentumsgarantie – wie gezeigt – überdies unmissverständlich in den Materialien. Gemäss Bericht der WAK-N und der Stellungnahme des Bundesrats können die Kantone den Steuersatz der besonderen Liegenschaftssteuer nicht beliebig hoch ansetzen, sondern müssen die Eigentumsgarantie wahren.

1.2 Eigentumsgarantie nach Art. 26 BV

Die Eigentumsgarantie umfasst die Instituts-, die Bestandes- sowie die Wertgarantie.⁷⁶ Im Steuerrecht steht die Institutsgarantie im Vordergrund, welche die Eigentumsordnung in ihren Grundzügen schützt.⁷⁷ Dazu gehört insbesondere das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung. Es wäre aber zu kurz gegriffen, die Eigentumsgarantie auf die Institutsgarantie zu reduzieren. Auch die übrigen Garantien können im Steuerbereich zum Tragen kommen.⁷⁸

a) Schutz vor konfiskatorischer Besteuerung (Institutsgarantie)

Die Institutsgarantie schützt vor konfiskatorischer Besteuerung.⁷⁹ Dies wird in Rechtsprechung und Lehre so ausgedeutet, dass das Vermögen in seiner Substanz gewahrt und die

⁷⁶ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 726 ff.

⁷⁷ Dabei wird der Institutsgarantie gemeinhin Kerngehaltscharakter zustanden: HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 727.

⁷⁸ Vgl. nur BGE 140 I 176 E. 9.

⁷⁹ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 729 f.

Möglichkeit der Vermögensneubildung gesichert sein muss.⁸⁰ Das Privateigentum darf mithin nicht ausgehöhlt werden. Eine allgemeingültige Grenze lässt sich jedoch nicht ziehen.

Das Bundesgericht setzt die Schranke für die Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung sehr hoch an. Gemäss Rechtsprechung sind im Einzelfall insbesondere der Steuersatz und Steuerfuss, die Bemessungsgrundlagen, die Dauer der Massnahme, die relative Tiefe des fiskalischen Eingriffs, die Kumulation mit anderen Abgaben sowie die Möglichkeit der Überwälzung einer Steuer in die Abwägung einzubeziehen.⁸¹ Laut Bundesgericht ist eine Besteuerung selbst dann nicht konfiskatorisch, wenn das verfügbare Einkommen während eines kurzen Zeitraums nicht ausreicht, um die Steuerlast ohne Inanspruchnahme des Vermögens zu begleichen.⁸²

In einem neueren Urteil hat das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung mit Blick auf die Vermögenssteuer im Kanton Genf ausdrücklich bestätigt.⁸³ In der E. 5.1 heisst es Folgendes:⁸⁴

«Die Beurteilung der Frage, ob eine Besteuerung konfiskatorischen Charakter hat, hängt nicht von einem ziffernmässig bestimmbar Steuersatz allein ab; (...) hierzu ist es angezeigt, die gesamten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, die Dauer und Schwere des Eingriffs ebenso wie die Kumulation mit anderen Steuern oder Abgaben, sowie die Möglichkeit der Überwälzung der Steuer auf andere Personen (...). Das Bundesgericht hat insbesondere entschieden, dass der Kerngehalt des Privateigentums nicht berührt ist, wenn während eines kurzen Zeitraums das verfügbare Einkommen des Steuerpflichtigen nicht ausreicht, um die Steuerlast ohne Inanspruchnahme des Vermögens zu begleichen»

Insgesamt auferlegt sich das Bundesgericht bislang grösste Zurückhaltung und hat eine Besteuerung – soweit ersichtlich – erst in einer einzigen, besonders gelagerten Konstellation als konfiskatorisch beurteilt, nämlich im Fall einer in bescheidenen Verhältnissen lebenden Frau,

⁸⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, 38 f.; REICH, § 4 N 69. Siehe auch CAGIANUT, ASA 47 (1978/1979), 72 ff. Aus der Rechtsprechung z. B.: BGE 143 I 73 E. 5.1 = Pra 107 (2018) Nr. 40; BGE 128 II 112 E. 10b/bb; BGE 122 I 305 E. 7a; BGE 105 Ia 134 E. 3a.

⁸¹ BGE 106 Ia 342, E. 6a; vgl. auch BGer 8.7.2015, 2C_961/2014, E. 2.3. Vgl. zur Judikatur MARANTELLI, Konfiskatorische Besteuerung, 249 ff.

⁸² BGE 106 Ia 342 E. 6c; BGer 26.9.2008, 2C_277/2008, E. 4.1.

⁸³ BGE 143 I 73 E. 5 = Pra 107 (2018) Nr. 40.

⁸⁴ Übersetzt gemäss Pra 107 (2018) Nr. 40.

deren kaum existenzsichernde Leibrente mit der Erbschafts- und Einkommenssteuer zu insgesamt 55 % besteuert wurde.^{85; 86}

In einem früheren Leiturteil, welches von der WAK-N zitiert wird, betonte das Bundesgericht ausserdem, dass eine konfiskatorische Besteuerung insbesondere dann nicht vorliegt, wenn der Eigentümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag verzichtet.⁸⁷ In einem ähnlichen Sinn äussert sich das Bundesgericht im Genfer Fall: Wenn der Wert von Aktien steigt, weil der Erlös der Gesellschaft thesauriert und nicht verteilt wird und deren Eigenwert ansteigt, ohne dass die Erträge besteuert werden, sei die Steuerlast – selbst wenn diese erheblich ist, aber dennoch geringer als die thesaurierten Erträge ausfällt – nicht als konfiskatorisch zu qualifizieren.⁸⁸ Das Bundesgericht bezieht somit in die Beurteilung, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, nicht nur den tatsächlichen, sondern auch den hypothetischen Vermögensertrag ein.⁸⁹

b) Schutz der einzelnen Eigentumsrechte (Bestandesgarantie)

Die sog. Bestandesgarantie schützt die einzelnen, individuellen Eigentumsrechte.⁹⁰ Da durch Steuern aber nicht bestimmte Eigentumsbefugnisse entzogen werden, sondern eine Geldforderung geltend gemacht wird, kommt die Bestandesgarantie nach herrschender Lehre im Steuerrecht grundsätzlich nicht zum Tragen.⁹¹

Das Bundesgericht schliesst es nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung aber nicht aus, dass auch faktische Einschränkungen die sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse beeinträchtigen können, sodass der Schutzbereich der Eigentumsgarantie eröffnet ist.⁹² Vom Bundesgericht wurde dies zuletzt wiederholt in Bezug auf öffentlich-rechtliche Abgaben betont, so auch im Silvaplana-Urteil (BGE 140 I 176): Es lasse sich nicht verneinen, dass die

⁸⁵ BGer, 10.5.1985 = ASA 56 (1987/88), 439 ff., 443 f.; vgl. für einen Überblick über die bisherige Rechtsprechung WALDMANN, Art. 26 BV N 40.

⁸⁶ In der Literatur wird die höchstrichterliche Zurückhaltung z.T. kritisiert und eine konfiskatorische Besteuerung bereits dann befürwortet, wenn die Vermögenserträge in einer einzigen Steuerperiode nicht ausreichen, um die Steuern zu begleichen. So etwa MARANTELLI, Konfiskatorische Besteuerung, 253 f. m.w.H., 283.

⁸⁷ BGE 106 Ia 342 E. 6c.

⁸⁸ BGE 143 I 73 (Regeste).

⁸⁹ In der Lehre wird diese Frage kontrovers diskutiert, vgl. MARANTELLI, Konfiskatorische Besteuerung, 255 f. m.w.H.

⁹⁰ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 735.

⁹¹ REICH, § 4 N 66; MARANTELLI, Konfiskatorische Besteuerung, 253. Siehe zugleich die Kritik bei HANGARTNER, 83 f.; VALLENDER/HETTICH, Art. 26 BV N 35.

⁹² Vgl. nur BGE 131 I 12 E. 1.3.2; BGE 126 I 213 E. 1b/bb.

Einführung einer Zweitwohnungssteuer auf unbewirtschafteten Objekten eine ähnliche Wirkung habe wie ein Bewirtschaftungszwang, womit von einer gewissen faktischen Einschränkung der sich aus dem Eigentumsrecht ergebenden Befugnisse zu sprechen sei.⁹³

c) Entschädigung als Folge von Enteignungen (Wertgarantie)

Rechtmässige Eigentumsbeschränkungen sind in der Regel entschädigungslos hinzunehmen. Bei (formellen) Enteignungen und Eigentumsbeschränkungen, welche einer Enteignung gleichkommen (materielle Enteignungen)⁹⁴, ist jedoch volle Entschädigung zu leisten (sog. Wertgarantie; Art. 26 Abs. 2 BV).⁹⁵ In der Literatur wird mitunter vertreten, dass die Wertgarantie im Steuerbereich keine Rolle spiele.⁹⁶ Das Bundesgericht hat demgegenüber im Silva-plana-Urteil die Frage, ob eine materielle und damit entschädigungspflichtige Enteignung vorliegt, ebenfalls geprüft, wenn auch am Ende «klarerweise» verneint.⁹⁷ Aus diesem Entscheid folgt jedoch, dass die Wertgarantie grundsätzlich auch im Bereich der öffentlich-rechtlichen Abgaben zum Tragen kommt.

1.3 Grenzen im Bereich der (Zweit-)Liegenschaftssteuern

a) Verbot der konfiskatorischen Besteuerung als Grenze

Vorliegend stellt die Frage, ab welcher Schwelle eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung ist – wie dargelegt – äusserst zurückhaltend. Im Zusammenhang mit Liegenschaftssteuern hat das Bundesgericht eine konfiskatorische

⁹³ BGE 140 I 176 E. 9.2. Siehe auch BGer, 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 7.2 (Beherbergungsgebühr; allerdings in Bezug auf die Wirtschaftsfreiheit); BGer, 3.7.2018, 2C_109/2017, E. 3.1 (Parkplatzgebühr).

⁹⁴ Gemäss Rechtsprechung (siehe nur BGE 140 I 176 E. 9.5; BGE 131 II 728 E. 2) liegt eine materielle Enteignung dann vor, wenn einem Eigentümer der bisherige oder ein voraussehbarer künftiger Gebrauch seines Grundeigentums untersagt oder besonders stark eingeschränkt wird, weil ihm eine aus dem Eigentum fliessende wesentliche Befugnis entzogen wird. Geht der Eingriff weniger weit, so kann eine Eigentumsbeschränkung ausnahmsweise einer Enteignung gleichkommen, falls ein einziger oder einzelne Grundeigentümer so betroffen sind, dass ihr Opfer gegenüber der Allgemeinheit unzumutbar erscheint und es mit der Rechtsgleichheit nicht zu vereinbaren wäre, wenn hierfür keine Entschädigung geleistet würde (sog. Sonderopfer).

⁹⁵ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, N 744.

⁹⁶ REICH, § 4 N 67. Es wäre unsinnig, eine konkrete Besteuerung als im Licht der Eigentumsgarantie zulässigen Eingriff zu erachten, dann jedoch den Betroffenen aufgrund der Wertgarantie einen Anspruch auf eine Entschädigung zuzubilligen.

⁹⁷ BGE 140 I 176 E. 9.5.

Besteuerung – soweit ersichtlich – noch nicht bejaht. Nur selten finden sich überhaupt Äusserungen zur Vereinbarkeit von Liegenschaftssteuern mit der Eigentumsgarantie.

In einem Urteil aus dem Jahr 1988 kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Grundstück-Minimalsteuer von 5 Promille nicht zu konfiskatorischen Ergebnissen führe; eine vertiefte Auseinandersetzung mit den Grenzen der Eigentumsgarantie erfolgt hingegen nicht.⁹⁸ Das Urteil enthält insbesondere keine Aussagen zu einer möglichen Höchstgrenze. Das Bundesgericht konstatiert vielmehr, dass es – allerdings mit Blick auf Art. 4 aBV (= Art. 8 resp. Art. 127 Abs. 2 BV) – keinen generellen Höchstsatz für kantonale Grundstück-Minimalsteuern festlegen könne.⁹⁹ Das Bundesgericht sagt sinngemäss, dass die Festlegung einer Obergrenze nur unter Einbezug der Belastung mit den ordentlichen Steuern, die jeder Kanton in verschiedener Höhe erhebt, geschehen könnte.

Die wohl einlässlichste Auseinandersetzung mit der Vereinbarkeit von (Zweit-)Liegenschaftssteuern und der Eigentumsgarantie erfolgt im Silvaplana-Urteil. Die Gemeinde plante die Einführung einer Zweitwohnungssteuer (mit Lenkungswirkung) von 2 Promille des Vermögenssteuerwerts, die zusätzlich zur bereits bestehenden kommunalen Liegenschaftssteuer von 1 Promille erhoben werden sollte. Die Frage, ob es sich hierbei um eine konfiskatorische Besteuerung handeln könnte, wurde im Urteil jedoch gar nicht aufgeworfen. Das Bundesgericht fokussierte vielmehr darauf zu untersuchen, ob die Abgabe zu einem unzulässigen Eingriff in die Eigentümerbefugnisse (Bestandesgarantie) führe, indem ein faktischer «Bewirtschaftungszwang» geschaffen werde (siehe dazu Kap. VIII.1.3.b).

Aus der bisherigen Rechtsprechung lässt sich somit keine klare Obergrenze für eine Zweitliegenschaftssteuer ableiten. Solange die Gesamtsteuerlast die hypothetischen Mieteinnahmen nicht überschreitet – diese sind bei freiwilligem Verzicht auf eine Vermietung laut Bundesgericht ebenfalls zu berücksichtigen (Kap. VIII.1.2.a) –, dürfte eine konfiskatorische Besteuerung zu verneinen sein.

b) Schutz einzelner Eigentumsbefugnisse als Grenze

Das Bundesgericht hat sich im Silvaplana-Urteil relativ ausführlich mit der Frage befasst, ob der faktische (nicht rechtliche) «Bewirtschaftungszwang» zu einer Verletzung der Eigentumsgarantie führt.¹⁰⁰ Die Einführung der Zweitwohnungssteuer auf unbewirtschafteten Objekten habe nämlich eine ähnliche Wirkung wie ein Bewirtschaftungszwang, zumal dies auch der Absicht der Gemeinde Silvaplana entsprochen habe. Es lasse sich von einer gewissen

⁹⁸ BGer, 24.6.1988 = ASA 58 (1989/1990), 58 ff., E. 5g.

⁹⁹ BGer, 24.6.1988 = ASA 58 (1989/1990), 58 ff., E. 5e.

¹⁰⁰ BGE 140 I 176 E. 9.

faktischen Einschränkung der Eigentümerbefugnisse sprechen, was den Schutzbereich der Eigentumsgarantie tangieren könne.¹⁰¹ Den Eingriff erachtete das Bundesgericht im Lichte der vergleichsweise moderaten Bemessung der Abgabe und der Möglichkeit, die Eigennutzung im Buchungssystem zu priorisieren, aber als verhältnismässig und damit gerechtfertigt.¹⁰²

In der Zwischenzeit hat das Bundesgericht – soweit ersichtlich – in zwei weiteren Urteilen die Vereinbarkeit von Abgaben mit der Bestandesgarantie – jedoch jeweils nur am Rande – angesprochen.¹⁰³ In keinem der beurteilten Fälle wurde eine Verletzung derselben festgestellt.

Das Silvaplane-Urteil lässt erahnen, dass die Bestandesgarantie einer Zweitwohnungssteuer engere Grenzen setzen könnte als die Institutsgarantie resp. das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung. Eine greifbare Obergrenze liefert aber auch die Rechtsprechung zur Bestandesgarantie nicht, zumal ein Eingriff immer noch unter den Voraussetzungen von Art. 36 BV gerechtfertigt werden kann.¹⁰⁴

2. Frage 2: Steuersatz

Frage 2: Was ist bei der **Festlegung des Steuersatzes** (max. Höhe der Abgabe) zu berücksichtigen?

2.1 Erforderliche Abgabenhöhe

Vorab ist kurz der Frage nachzugehen, in welcher Grössenordnung die besondere Liegenschaftssteuer angesetzt werden müsste, um die anvisierte Kompensationsfunktion zu erfüllen. Die WAK-N hält in ihrem Bericht eingangs fest, dass die heute maximal zulässigen 3 Promille nicht ausreichen würden, um die wegfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung auszugleichen.¹⁰⁵ Laut Schätzungen der ESTV sind die Mindereinnahmen der Kantone und Gemeinden aus der Abschaffung des Eigenmietwerts auf Zweitliegenschaften beim aktuellen Hypothekarzinsniveau (1.5 %) auf rund CHF 200 Mio. zu beziffern.¹⁰⁶ Bei hohem Zinsniveau wären demgegenüber gar keine Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer

¹⁰¹ BGE 140 I 176 E. 9.2.

¹⁰² BGE 140 I 176 E. 9.4.

¹⁰³ BGer, 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 7.2 (Beherbergungsgebühr; jedoch in Bezug auf die Wirtschaftsfreiheit); BGer, 3.7.2018, 2C_109/2017, E. 3.1 (Parkplatzgebühr).

¹⁰⁴ Vgl. Silvaplane-Urteil: BGE 140 I 176 E. 9.3 und 9.4.

¹⁰⁵ WAK-N, Bericht, Ziff. 2.2 unter Bezugnahme auf ältere Zahlen aus dem Gutachten SIMONEK. Unklar bleibt, wie die WAK-N auf die Obergrenze von 3 Promille kommt: siehe Kap. VII.1.

¹⁰⁶ ESTV, Schätzung Systemwechsel.

notwendig.¹⁰⁷ Es ist somit nicht möglich, definitive Aussagen zum erforderlichen Kompensationsbedarf der Kantone zu machen, zumal dieser mit dem Zinsniveau variiert.

Klarzustellen ist ausserdem, dass die besondere Liegenschaftssteuer nicht auf eine Kompensation der wegfallenden Einnahmen aus der Abschaffung des Eigenmietwerts auf Zweitliegenschaften beschränkt ist.¹⁰⁸ Mit dieser Steuer lassen sich ebenso höhere oder tiefere Einnahmen erzielen. Eine «punktgenaue» Kompensationslösung ist – wie es die WAK-N festhält – aufgrund des schwankenden Zinsniveaus ohnehin kaum möglich.

2.2 Verfassungsrechtliche Grenzen

Wie aufgezeigt, lässt sich der bisherigen Rechtsprechung nicht entnehmen, wo die obere Grenze liegt, damit die besondere Liegenschaftssteuer noch vor der Eigentumsgarantie standhält (siehe Kap. VIII.1). Für die Frage, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, müssen alle Umstände des Einzelfalls (Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen mit Steuern und Abgaben¹⁰⁹, Dauer der Besteuerung, Schwere des Eingriffs, Möglichkeit der Überwälzung) berücksichtigt werden. Wird eine Besteuerung, welche die hypothetischen Mieteinnahmen nicht überschreitet, als in jedem Fall nicht konfiskatorisch eingestuft, so ist der Spielraum beträchtlich. Neben der Institutsgarantie ist aber auch der Bestandesgarantie Rechnung zu tragen, welche tendenziell engere Grenzen setzt. Genauere Angaben (maximal zulässiger Steuersatz) lassen sich im Lichte der bisherigen Rechtsprechung nicht machen.

Zu überlegen ist, ob eine in der Höhe auf die Kompensation der Einnahmenausfälle beschränkte besondere Liegenschaftssteuer aufgrund Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV als verfassungskonform zu gelten hat. Zwar entspricht es dem Willen des Verfassungsgebers, den Kantonen eine Kompensation zu ermöglichen, dies aber nur innerhalb der Schranken der Eigentumsgarantie. Hinzu kommt, dass Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV die Kompensationsfunktion nicht vorgibt. Es kann somit nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass sich eine in der Höhe auf die Kompensation beschränkte besondere Liegenschaftssteuer auf keinen Fall (und in keinem Einzelfall) an der Eigentumsgarantie stösst.

Dennoch dürfte im Regelfall davon auszugehen sein, dass die besondere Liegenschaftssteuer die Eigentumsgarantie nicht verletzt, soweit sich nur eine Kompensationsfunktion erfüllt. Der

¹⁰⁷ Vgl. dazu die Ausführungen im WAK-N, Bericht, Ziff. 5.2.2.

¹⁰⁸ Siehe WAK-N, Bericht, Ziff. 5.2.2.

¹⁰⁹ Dazu dürften insb. die Vermögenssteuer, die allgemeine Liegenschaftssteuer, im Einzelfall zudem die Einkommenssteuer bei teilweiser Vermietung überwiegend selbstgenutzter Liegenschaften sowie z.B. auch eine etwaige Lenkungssteuer auf Zweitliegenschaften oder Tourismusabgaben gehören.

Eigenmietwert einer Liegenschaft liegt typischerweise – je nach Kanton sogar deutlich – unter dem Verkehrswert, das gilt auch für Zweitliegenschaften. Würde also eine Liegenschaft marktkonform vermietet, liessen sich regelmässig höhere Mieteinnahmen erzielen als der Eigenmietwert. Solange die Gesamtsteuerbelastung – eine isolierte Betrachtung der besonderen Liegenschaftssteuer genügt nicht – unterhalb der hypothetisch erzielbaren Mieteinnahmen liegt, ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht von einer konfiskatorischen Besteuerung auszugehen (siehe Kap. VIII.1.3.a). Vorbehalten bleibt, wie gesagt, die Vereinbarkeit mit der Bestandesgarantie.

Andererseits lässt sich im Lichte der heutigen Rechtsprechung nicht mit restloser Sicherheit sagen, dass die Kantone die entfallenden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung mit der besonderen Liegenschaftssteuer lückenlos kompensieren können. Um Rechtssicherheit zu schaffen, könnte resp. müsste der Bundesgesetzgeber die maximale Höhe der besonderen Liegenschaftssteuer im StHG oder in einem anderen Bundesgesetz verankern.¹¹⁰

3. Frage 3: Zweitliegenschaft

Was ist unter «**Zweitliegenschaften**» im Sinne von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV zu verstehen? Was wäre eine sinnvolle Definition?

3.1 Bericht der WAK-N

Die Erhebung der besonderen Liegenschaftssteuer setzt voraus, dass zwischen Erst- und Zweitliegenschaften unterschieden wird.¹¹¹

Das zweckmässigste Abgrenzungskriterium ist laut Bericht der WAK-N der steuerrechtliche Wohnsitz. Demnach gelten Wohnstätten, die jemandem als steuerrechtlicher Wohnsitz dienen, als Erstliegenschaft. Dieser Ansatz wurde in der Vernehmlassung von der FDK¹¹² und SSK¹¹³ sowie mehreren Kantonen (NW, BL, GR, AG, TI, NE, ZG) unterstützt; alternative Ansätze kamen – soweit ersichtlich – nicht zur Sprache.¹¹⁴

¹¹⁰ Wie das der WAK-N ja auch vorschwebt: WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1, Ziff. 6.

¹¹¹ WAK-N, Bericht, Ziff. 3.

¹¹² FDK, N 6.

¹¹³ SSK, 3.

¹¹⁴ Vgl. ESTV, Stellungnahmen Vernehmlassungsverfahren.

3.2 Eigene Überlegungen

Vorgaben werden in Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV keine gemacht. Folglich liegt die Ausgestaltung grundsätzlich im Gestaltungsspielraum der Kantone (ggf. Gemeinden).

Es sind im Wesentlichen drei Varianten ersichtlich, wie die Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitwohnungen erfolgen könnte:

- a) Anknüpfung am Hauptsteuerdomizil
- b) Anknüpfung an der Zweitwohnung gemäss Zweitwohnungsgesetz (ZWG)
- c) Eigenständige Definition

a) Anknüpfung am Hauptsteuerdomizil

Wie von der WAK-N vorgeschlagen, kann für die Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitliegenschaften am Hauptsteuerdomizil angeknüpft werden: Demnach gelten Liegenschaften, die jemandem als steuerrechtlicher Wohnsitz dienen, als Erstliegenschaft.

In der Praxis dürfte dieses Abgrenzungskriterium regelmässig wenig Auslegungsfragen aufwerfen. In Einzelfällen könnte sich die Bestimmung des steuerlichen Hauptwohnsitzes aber als schwierig erweisen, dies etwa beim Vorliegen eines alternierenden Wohnsitzes¹¹⁵ sowie bei getrennten Wohnsitzen von Ehegatten oder bei leitender Stellung eines Ehegatten.¹¹⁶ In diesen Fällen stellt das Hauptsteuerdomizil kein eindeutiges Abgrenzungskriterium dar, da enge persönliche und wirtschaftliche Beziehungen zu mehreren Kantonen bestehen.

b) Anknüpfung an der Zweitwohnung gemäss ZWG

Eine weitere Möglichkeit wäre, die Unterscheidung nach Massgabe des Bundesgesetzes über Zweitwohnungen (ZWG) vorzunehmen. Gemäss Art. 1 ZWG regelt das Gesetz die Zulässigkeit des Baus neuer Wohnungen in Gemeinden mit einem Zweitwohnungsanteil von über 20 Prozent, adressiert also den Zweitwohnungsbau.

Gemäss Art. 2 Abs. 4 ZWG ist eine Zweitwohnung eine Wohnung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 ZWG, die weder eine Erstwohnung nach Art. 2 Abs. 2 ZWG ist noch einer Erstwohnung nach Art. 2 Abs. 3 ZWG gleichgestellt ist. Als Erstwohnung im Sinne von Art. 2 Abs. 2 ZWG qualifiziert eine Wohnung, die von mindestens einer Person genutzt wird, die in der betreffenden

¹¹⁵ Ob dieses Konzept unter dem harmonisierten Recht noch Anwendung finden kann, ist umstritten: tendenziell ablehnend LOCHER, Interkantonales Steuerrecht, 33; OESTERHELT/SEILER, Art. 3 DBG N 51. Das Bundesgericht hat die Rechtsfigur des alternierenden Wohnsitzes aber noch nicht offiziell ad acta gelegt: BGE 148 II 285 E. 3.8.

¹¹⁶ Vgl. etwa FDK, N 6.

Gemeinde gemäss Art. 3 lit. b RHG niedergelassen ist. In der Regel erfolgt die Feststellung der Niederlassung anhand der Schriftenhinterlegung in der Gemeinde.¹¹⁷ Der Begriff der Niederlassung gemäss Art. 3 lit. b RHG stellt jedoch auf den tatsächlichen Lebensmittelpunkt ab. Ist dieser strittig, greifen Lehre und Rechtsprechung auf die Grundsätze zur Bestimmung des zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitzes zurück.¹¹⁸

Das ZWG kennt darüber hinaus – wie erwähnt – der Erstwohnung gleichgestellte Wohnungen (Art. 2 Abs. 3 ZWG), die zwar nicht Hauptwohnsitz sind, aber regelmässig genutzt werden, z. B. Wohnungen zu Erwerbs- oder Ausbildungszwecken, Zweitwohnungen im selben Gebäude wie der Hauptwohnsitz, Wohnungen von nicht meldepflichtigen Personen, Leerwohnungen, landwirtschaftlich genutzte Temporärbauten, Personal- und Dienstwohnungen und temporär als Praxis oder Büro genutzte Wohnungen.

Ob das ZWG (vgl. Art. 1 i.V.m. Art. 6 ZWG) in einer Gemeinde anwendbar ist, wird in einem mehrstufigen Verfahren ermittelt.¹¹⁹ Dieses Verfahren ist so konzipiert, dass der Anteil an Zweitwohnungen regelmässig höher ausgewiesen wird, als er tatsächlich ist.¹²⁰ Insbesondere ist es den Gemeinden anheimgestellt, ob sie gleichgestellte Wohnungen überhaupt erfassen (Art. 4 Abs. 3 ZWG); getan wird dies vor allem von Gemeinden nahe der 20 %-Schwelle.¹²¹

Es scheint nicht geradezu ausgeschlossen, bei der Zweitliegenschaftssteuer auf die Einteilung nach ZWG abzustellen (jedenfalls in Gemeinden, die eine genaue Zuordnung vornehmen). Die Abgrenzung anhand der Niederlassung erscheint grundsätzlich sachgerecht, da ebenfalls auf den Lebensmittelpunkt abgestellt wird, und die Praxis – jedenfalls in strittigen Fällen – auf steuerrechtliche Grundsätze rekurriert. Ausserdem würden gewisse Auslegungsfragen wie etwa beim alternierenden Wohnsitz entfallen.¹²²

Gegen eine Anknüpfung am ZWG spricht jedoch, dass die Datengrundlage – wie aufgezeigt – häufig nicht verlässlich ist: In der Praxis erfolgt die Festlegung der Niederlassung resp. des Erstwohnsitzes regelmässig einzig anhand der Schriftenhinterlegung. Hinzu kommt, dass rund die Hälfte der Gemeinden von der Möglichkeit, den Erstwohnungen gleichgestellte Wohnungen gesondert zu erfassen, keinen Gebrauch macht, womit diese als Zweitwohnungen

¹¹⁷ Vgl. Botschaft Zweitwohnungsgesetz, 2298; MÖSCHING, Komm. ZWG, Art. 2 N 11.

¹¹⁸ Siehe insbesondere BGer, 9.2.2012, 2C_919/2011, E. 3.2; zudem MÖSCHING, Komm. ZWG, Art. 2 N 13, BGer, 12.7.2024, 1C_230/2023, E. 4.1; BGer, 9.11.2023, 2C_885/2022, E. 6.2; BGer, 1.12.2012, 2C_270/2012, E. 2.1.

¹¹⁹ Vgl. Art. 4 und 5 ZWG

¹²⁰ Vgl. MÖSCHING, Komm. ZWG, Art. 4 N 8 f., Art. 5 N 9.

¹²¹ Vgl. hierzu ARE, Schlussbericht ZWG, 49.

¹²² MÖSCHING, Zweitwohnungen, 11; siehe auch DERS., Komm. ZWG, Art. 2 N 13.

erscheinen.¹²³ Auch werden die Eigentümer im Verfahren zur Festlegung des Zweitwohnungsanteils in der Gemeinde grundsätzlich nicht einbezogen – erfolgt aufgrund dieser Qualifikation später eine steuerliche Belastung, sind Konflikte vorprogrammiert. Sodann ist fraglich, ob es in einem steuerlichen Kontext überzeugt, alle Kategorien von den Erstwohnungen nach ZWG gleichgestellten Wohnungen von der Zweitwohnungssteuer auszunehmen.¹²⁴

c) Eigenständige Definition

Statt auf bestehende Konzepte abzustellen, könnte für die besondere Liegenschaftssteuer eine eigenständige Definition der Zweitliegenschaft entwickelt werden – etwa gestützt auf die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft unter Würdigung sämtlicher relevanter Umstände.

Ein Vorteil dieses Ansatzes liegt darin, dass er gezielt auf die Zielsetzung der besonderen Liegenschaftssteuer ausgerichtet werden kann. Gleichzeitig ist dieser Weg mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden: Die Steuerbehörden müssten umfangreiche Abklärungen vornehmen und wären grundsätzlich gehalten, jede Liegenschaft einzeln als Erst- oder Zweitliegenschaft einzustufen. Hinzu käme ein hohes Konfliktpotenzial und Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen. Dies würde sowohl im Veranlagungs- als auch im Rechtsmittelverfahren zu erheblichem administrativem Mehraufwand führen.

3.3 Fazit

Die im Bericht der WAK-N vorgeschlagene Orientierung am steuerrechtlichen Hauptsteuerdomizil erweist sich als zweckmässig. In der Mehrzahl der Fälle lässt sich die Qualifikation von Zweitliegenschaften auf Grundlage des bereits im Rahmen der Einkommens- und Vermögensbesteuerung festgestellten Hauptsteuerdomizils vornehmen. Dabei können die Steuerbehörden auf bestehende Erhebungen sowie auf eine gefestigte Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zurückgreifen. Dies reduziert den administrativen Aufwand und erhöht die Rechtssicherheit.¹²⁵

Für gewisse Sonderfälle – etwa bei alternierendem Wohnsitz oder getrennten Wohnsitzen von Ehegatten – könnten die Kantone mit Zweitliegenschaftssteuern z.B. in einem interkantonalen

¹²³ ARE, Schlussbericht ZWG, 49.

¹²⁴ Z.B. Wohnungen, die von Wochenaufenthalten zu Erwerbs- oder Ausbildungszwecken dauernd bewohnt werden (Art. 2 Abs. 3 lit. a ZWG), oder sog. Leerwohnungen (Art. 2 Abs. 3 lit. d ZWG).

¹²⁵ In diesem Sinne auch AMONN, StR 1999, 30.

Konkordat Kollisionsnormen vorsehen.¹²⁶ Alternativ käme auch eine Regelung durch den Bundesgesetzgeber in Betracht.

4. Frage 4: Überwiegende Selbstnutzung

Was ist unter «**überwiegend selbstgenutzt**» im Sinne von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV zu verstehen? Was wäre eine sinnvolle Definition?

4.1 Bericht der WAK-N

Die besondere Liegenschaftssteuer setzt voraus, dass die Zweitliegenschaft überwiegend selbstgenutzt wird. Gemäss dem Bericht der WAK-N obliegt es den Kantonen zu bestimmen, wie die Grenze zu ziehen ist.¹²⁷ Erwogen werden im Wesentlichen drei Methoden:

- a) Zeitliche Abgrenzung
- b) Professionelle Bewirtschaftung
- c) Ertragsbezogene Abgrenzung

In der Vernehmlassung wurde – soweit ersichtlich – vor allem auf die zeitliche Abgrenzung fokussiert (siehe nur Stellungnahme der FDK¹²⁸ und SSK¹²⁹), ohne alternative Ansätze ins Spiel zu bringen.

4.2 Eigene Überlegungen

Der vorgeschlagene Verfassungstext (Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV) lässt offen, wie der Begriff der überwiegenden Selbstnutzung zu verstehen ist. Folglich ist insoweit von einem kantonalen Gestaltungsspielraum auszugehen.

Eine sinnvolle Definition sollte praktikabel sein und «Umgehungspotenzial» möglichst ausschliessen.

¹²⁶ So könnte etwa auf den Vermögenssteuerwert resp. Repartitionswert abgestellt werden in der Annahme, dass dieser bei Zweitliegenschaften vermutungsweise tiefer ist als bei der Erstliegenschaft. Bei Ehegatten mit getrenntem Wohnsitz wäre es auch denkbar, die im veranlagenden Kanton gelegene Liegenschaft als Erstliegenschaft zu behandeln, da sich dort grundsätzlich die überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Interessen befinden (vgl. ESTV, KS 30, Ziff. 1.3).

¹²⁷ WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1 (auch zum Folgenden).

¹²⁸ FDK, N 7.

¹²⁹ SSK, 3.

a) Zeitliche Abgrenzung

Der zeitliche Ansatz knüpft an die Anzahl Tage an, an denen die Liegenschaft im Kalenderjahr vom Steuerpflichtigen tatsächlich genutzt wird. Eine überwiegende Selbstnutzung liegt demnach vor, wenn die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken den grösseren Teil des Kalenderjahrs (oder eines anderen Zeitraums) ausmacht (Präponderanzregel). Tage, an denen die Liegenschaft gegen Entgelt vermietet oder verpachtet wird, gelten nicht als Tage der Selbstnutzung. In Anlehnung an die Rechtsprechung zum Eigenmietwert dürfte auch dann von steuerrechtlich massgeblicher Selbstnutzung auszugehen sein, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben.¹³⁰

Von einer überwiegenden Selbstnutzung wäre grundsätzlich auszugehen, wenn die Liegenschaft dem Eigentümer mehr als 182 Tagen zur Verfügung steht. Eine tiefere Grenze bietet sich dann an, wenn eine Ganzjahresvermietung aufgrund der örtlichen Gegebenheiten nicht realistisch erscheint.¹³¹

Das Abstellen auf eine zeitliche Abgrenzung resp. das Überwiegen von selbstgenutzter versus vermieteter/verpachteter Tage pro Jahr hat den Vorteil der Einfachheit. Bestimmte Konstellationen wären idealerweise besonders zu regeln:

- *Vermietung an Familienangehörige/Freunde*: Als vermietete Tage dürften nur solche anzuerkennen sein, am welchen eine Vermietung an Dritte erfolgt¹³² oder bei der Vermietung an Nahestehende der Nachweis einer marktkonformen Vermietung gelingt.
- *Parallele Nutzung*: Wird eine Liegenschaft während eines bestimmten Zeitraums gemischt genutzt (gleichzeitige Selbst- und Fremdnutzung),¹³³ so dürfte die überwiegende Nutzung entscheidend sein.
- *Erfolglose Vermietungsbemühungen*: Kann eine Liegenschaft trotz ernsthafter und nachweislicher Bemühungen nicht vermietet werden (z.B. in der Nebensaison), ist denkbar, diese während der entsprechenden Dauer als nicht selbstgenutzt zu qualifizieren.¹³⁴
- *Objektive Nichtverfügbarkeit*: Kann eine Liegenschaft objektiv weder selbstgenutzt noch vermietet werden (etwa infolge einer Renovation), erscheint es sachgerecht, diese Tage

¹³⁰ BGer, 28.4.2015, 2C_1039/2015, 2C_1040/2015, E. 3.3 m.w.H.

¹³¹ Gemäss Daten des ARE aus dem Jahr 2010 liegt die durchschnittliche unentgeltliche Eigennutzung von Zweitwohnungen lediglich bei 50–60 Tagen pro Jahr. Nur professionell vermarktete Objekte erreichen Belegungszeiten zwischen 150–200 Tagen. Vgl. ARE, Planungshilfe ZWG, 34 f.

¹³² Siehe auch AMONN, Zweitwohnungen, 13.

¹³³ Vgl. Botschaft Steuerpaket 2001, 3105.

¹³⁴ Vgl. BGer, 28.4.2015, 2C_1039/2015, 2C_1040/2015, E. 3.3 m.w.H.

unberücksichtigt zu lassen.¹³⁵ Die massgebende Jahresnutzungsdauer würde sich entsprechend reduzieren.¹³⁶

Der vorgeschlagene zeitliche Ansatz hat den Vorteil der Praktikabilität. Das mit einer schematischen Abgrenzung stets verbundenen Missbrauchspotenzial kann durch eine geeignete Definition der als selbstgenutzt anerkannten Tage entschärft werden.

b) Professionelle Bewirtschaftung

Laut Bericht der WAK-N wäre es auch denkbar, «dass Zweitliegenschaften dann als vermietet erfasst werden, wenn diese von der Eigentümerin oder vom Eigentümer professionell bewirtschaftet werden, wenn also die touristische Bewirtschaftung über ein Reservierungssystem der örtlichen Vermarktungsorganisation erfolgt, wo das Objekt zu marktüblichen Bedingungen zur kurzfristigen Vermietung angeboten wird»¹³⁷.

Die WAK-N weist in diesem Zusammenhang auf Erfahrungswerte hin, die zeigen, dass nicht touristisch bewirtschaftete Zweitliegenschaften, die nur durch den Eigentümer sowie die Familie genutzt werden, eine Belegungsdauer von durchschnittlich 30–40 Tagen pro Jahr aufweisen. Wird die Zweitliegenschaft zusätzlich auch von Freunden und Bekannten genutzt, erhöht sich die Belegung auf jährlich 50–60 Tage. Demgegenüber weisen jene Zweitliegenschaften, die von kommerziellen Anbietern (wie REKA oder Interhome) angeboten werden, eine Belegungsdauer von 150–200 Tagen aus.¹³⁸ Eine professionelle Bewirtschaftung sorgt bei Zweitwohnungen also für die höchste Belegungsdauer und lässt regelmässig auf eine überdurchschnittliche Fremdnutzung schliessen.¹³⁹ Es handelt sich somit um einen grundsätzlich geeigneten Indikator, der gegen eine überwiegende Selbstnutzung spricht.

Auf den ersten Blick handelt es sich auch hier um ein praktikables Kriterium, insbesondere weil die effektive Nutzung nicht entscheidend ist und damit nicht zu dokumentieren wäre. Jedoch müsste, letztlich um Missbrauch auszuschliessen, exakt definiert werden, welche Anbieter als «professionelle Bewirtschafter» anerkannt werden. Nach dem Bericht der WAK-N wäre darüber hinaus vorauszusetzen, dass das Objekt zu marktüblichen Bedingungen zur

¹³⁵ Vgl. BGer, 28.4.2015, 2C_1039/2015, 2C_1040/2015, E. 3.3 m.w.H.

¹³⁶ Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 2.2.

¹³⁷ WAK-N, Bericht, Ziff. 4.1.

¹³⁸ Unter Verweis auf BGE 140 I 176 E. 7.6, wo wiederum auf die ARE, Planungshilfe ZWG, verwiesen wird (siehe dort 34 f. m.w.H.)

¹³⁹ Wobei die besondere Liegenschaftssteuer aber nicht den Zweck verfolgt, eine hohe Belegungsdauer sicherzustellen, sondern ausschliesslich dem Fiskalzweck dient: siehe Kap. IV.2.

kurzfristigen Vermietung angeboten wird.¹⁴⁰ Damit entstünde auch hier zusätzlicher Regelungsbedarf.

Weiter könnte es als stossend empfunden werden und wäre unter Rechtsgleichheitsgesichtspunkten kritisch zu beurteilen, dass unter einem solchen Regime grundsätzlich auch Zweitwohnungsinhaber der besonderen Liegenschaftssteuer unterlägen, die ihre Wohnung zwar überwiegend vermieten, jedoch keinen professionellen Anbieter in Anspruch nehmen. Handkehrum wären Eigentümer, die einen professionellen Bewirtschafter einschalten, der Liegenschaftssteuer entledigt, selbst wenn keine oder nur eine geringfügige Vermietung erfolgt. Fraglich ist zudem, ob eine solcher Ansatz ohne Weiteres mit Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV vereinbar wäre, der – mindestens dem Wortlaut nach – auf die Nutzungsweise abstellt. Ob diese Unzulänglichkeiten mit Praktikabilitätsüberlegungen gerechtfertigt werden könnten, erscheint zweifelhaft.

c) Ertragsbezogener Ansatz

Nach dem ertragsbezogenen Ansatz liegt eine überwiegende Selbstnutzung dann nicht vor, wenn die Mieteinnahmen aus einer Liegenschaft eine bestimmte Schwelle überschreiten. Als Vergleichsgrösse bietet sich insbesondere der Eigenmietwert an. Von einer überwiegenden Selbstnutzung wäre auszugehen, wenn der in einem Kalenderjahr erzielte Mietertrag tiefer ausfällt als der Eigenmietwert oder ein auf den effektiven Marktmietwert hochgerechneter Eigenmietwert.¹⁴¹

Dieser Ansatz dürfte eher wenig Angriffsfläche für Steuerumgehungen bieten, da die Vermeidung der besonderen Liegenschaftssteuer über die Generierung von steuerbaren Mieteinnahmen (siehe Kap. VIII.5.1) tendenziell unattraktiv erscheint. Jedoch sprechen in denjenigen Kantonen, die den Eigenmietwert nach der Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung nicht mehr festlegen, Praktikabilitätsüberlegungen gegen eine ertragsbezogene Abgrenzung.

Auch würden so Eigentümer von Zweitwohnungen bevorzugt, die in gewissen Zeiten (z.B. WEF in Davos) vergleichsweise hohe Mieteinnahmen erzielen können. Eine Liegenschaft würde selbst bei einer kurzen Vermietungsdauer als nicht mehr überwiegend selbstgenutzt gelten, auch wenn sie über weite Teile des Jahres leer steht. Nicht zuletzt strapaziert auch der ertragsbezogene Ansatz den Wortlaut von Art. 127 Abs 2^{bis} E-BV, nach welchem es

¹⁴⁰ Diese Voraussetzungen sind offensichtlich vom Silvaplana-Urteil inspiriert (vgl. BGE 140 I 176 E. 7.6), wobei die von der Gemeinde Silvaplana geplante Zweitwohnungssteuer einen Lenkungszweck verfolgte.

¹⁴¹ Der Eigenmietwert liegt bekanntlich darunter: BGE 143 I 137 E. 3.3.

tendenziell auf die überwiegende Nutzungsweise ankommt; die erzielten Mieteinnahmen sind immerhin ein Indiz dafür.

Sonderkonstellationen liesse sich ausserdem Rechnung tragen durch eine geeignete Definition der Vergleichswerte und/oder indem die Schwelle nicht bei 50% des Eigenmietwerts angesetzt wird. Die Definition einer sachgerechten Formel dürfte aber herausfordernd sein und müsste wohl auf die kommunalen Gegebenheiten Rücksicht nehmen.

4.3 Fazit

Zusammenfassend erscheint eine zeitliche Abgrenzung in der Regel am zweckmässigsten. Es ist jedoch durchaus denkbar, dass den lokalen Gegebenheiten eines Kantons resp. einer Gemeinde eine andere Methode oder sogar eine Kombination von zwei Methoden besser gerecht wird.

Eine zeitliche Abgrenzung sahen übrigens auch beide bisherigen Vorstösse zur Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer vor, so das Steuerpaket 2001¹⁴² sowie der indirekte Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter».¹⁴³

5. Frage 5: Teilweise Vermietung

Welche Auswirkungen auf die besondere Liegenschaftssteuer ergeben sich, wenn eine überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften **teilweise vermietet** wird? Dürfen die besondere Liegenschaftssteuer und die Einkommenssteuer auf den Mieteinnahmen – vor allem mit Blick auf das Doppelbesteuerungsverbot – kumulativ erhoben werden? Falls ja, muss die Einkommenssteuer an die besondere Liegenschaftssteuer angerechnet oder bei der Bemessungsgrundlage der besonderen Liegenschaftsteuer berücksichtigt werden? Kann Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV nach Sinn und Zweck (telos) so ausgelegt werden, dass die Besteuerung der Mieterträge mit der Entrichtung der besonderen Liegenschaftssteuer abgegolten ist?

5.1 Steuerbarkeit von Mieteinnahmen

Qualifiziert eine Zweitliegenschaft als überwiegend selbstgenutzt, unterliegt sie der besonderen Liegenschaftssteuer. Wird eine solche Liegenschaft zudem teilweise vermietet, so werden

¹⁴² Botschaft Steuerpaket 2001, 3105.

¹⁴³ Siehe Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 1.7.2, Ziff. 2.2. Eine Zweitliegenschaft sollte demnach grundsätzlich als selbstgenutzt gelten, wenn sie an nicht mehr als 182 Tagen während eines Kalenderjahres vermietet oder verpachtet wurde: BAUMER, ASA 78 (2009/2010), 447, insb. Fn. 57.

die Mieteinnahmen mit der Einkommenssteuer erfasst. Das folgt zwingend aus den Bundessteuergesetzen (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG/Art. 7 Abs. 1 StHG). Den Steuerbehörden ist es kraft Art. 190 BV mithin verwehrt, auf eine Besteuerung der Mieteinnahmen zu verzichten. Würde ein kantonales Gesetz solches vorsehen, wäre es als bundesrechtswidrig einzustufen.

Anders würde es sich nur dann verhalten, wenn in der Verfassung¹⁴⁴ oder in einem Bundesgesetz resp. im StHG verankert würde, dass die Zweitliegenschaftssteuer an die Stelle der Einkommenssteuer treten soll resp. die Mieteinnahmen auf Zweitliegenschaften nicht mehr steuerbar sind. Solches sah beispielsweise der indirekte Gegenvorschlag des Bundesrats zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» vor.¹⁴⁵

5.2 Vereinbarkeit mit dem Doppelbesteuerungsverbot

Zu prüfen ist, ob die gleichzeitige Erfassung des Mietertrags mit der Einkommenssteuer im Wohnsitzkanton des Eigentümers (sofern dieser in der Schweiz wohnhaft ist) und die Belastung der Liegenschaft im Belegenheitskanton mit der besonderen Liegenschaftssteuer mit dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV vereinbar ist.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn ein und dasselbe Steuerobjekt gleichzeitig in zwei (oder mehreren) Kantonen einer gleichartigen Steuer unterworfen wird (aktuelle Doppelbesteuerung). Verlangt wird mithin eine vierfache Identität (Steuersubjekt, Steuerobjekt, zeitliche Identität, Steueridentität).¹⁴⁶ Erfasst ist darüber hinaus der Fall, dass ein Kanton in Verletzung der Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet (virtuelle Doppelbesteuerung).¹⁴⁷ Als dritte Ausprägung leitet das Bundesgericht aus Art. 127 Abs. 3 BV ab, dass ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten darf, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge territorialer Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot).¹⁴⁸

Hervorzuheben ist, dass das Doppelbesteuerungsverbot nicht nur «gleiche», sondern auch «gleichartige» resp. ähnliche Steuern im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

¹⁴⁴ Vgl. LOOSER, Art. 190 N 19 BV m.w.H.

¹⁴⁵ Vgl. Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 2.2 (zu Art. 12a Abs. 3 E-StHG). Siehe auch Kap. III.1.2.

¹⁴⁶ LOCHER, Interkantonales Steuerrecht, 11 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3 N 2.

¹⁴⁷ LOCHER, Interkantonales Steuerrecht, 15 f.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3 N 3.

¹⁴⁸ LOCHER, Interkantonales Steuerrecht, 16 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, § 3 N 4

umfasst.¹⁴⁹ Die Steueridentität wird etwa bejaht beim Zusammenfallen von Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer.¹⁵⁰

Die besondere Liegenschaftssteuer hat demgegenüber den Charakter einer Spezialvermögenssteuer (siehe Kap. IV.3) und erweist sich daher nicht als einkommenssteuerähnlich. Ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 127 Abs. 3 BV liegt mithin nicht vor.

5.3 Möglichkeit und Pflicht zur Anrechnung

Unter der Annahme, dass die Mieteinnahmen mit der Einkommenssteuer zu erfassen sind, stellt sich weiter die Frage, ob diese an die besondere Liegenschaftssteuer angerechnet werden muss oder bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

Die besondere Liegenschaftssteuer stellt, wie aufgezeigt, im Grundsatz eine Objektsteuer dar (siehe Kap. IV.4). Fokussiert wird auf ein besonderes Steuerobjekt (überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften), üblicherweise ohne Berücksichtigung der sonstigen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen. Trotz der (verfassungsrechtlichen) Zweifel an der Rechtfertigung von Liegenschaftssteuern im Allgemeinen und von Zweitliegenschaftssteuern im Besonderen (siehe Kap. V), darf diese Art der Besteuerung als etabliert gelten.

Vor diesem Hintergrund besteht keine Verpflichtung des Belegenheitskantons, die Einkommenssteuer an die besondere Liegenschaftssteuer anzurechnen oder sie bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Das heisst aber nicht, dass die Kantone solches nicht vorsehen könnten. Würde die Einkommenssteuer bei der besonderen Liegenschaftssteuer steuermindernd berücksichtigt, so hätte dies einen (zusätzlichen) lenkenden Effekt. Damit würde ein fiskalischer Anreiz zur Drittvermietung geschaffen – und zugleich ein Beitrag zur Lösung der Problematik der «kalten Betten» geleistet.¹⁵¹

5.4 Auslegung von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV nach Sinn und Zweck

Fraglich ist schliesslich, ob Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV so ausgelegt werden kann, dass die Besteuerung der Mieterträge als mit der Entrichtung der besonderen Liegenschaftssteuer abgegolten gilt.

¹⁴⁹ LOCHER, Interkantonaies Steuerrecht, 14; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3 N 29.

¹⁵⁰ Vgl. LOCHER, Interkantonaies Steuerrecht, 14; MÄUSLI-ALLENSPACH, § 3 N 30; BGer, 8.1.2002, 2P.289/2000, E. 3 = StR 2002, 184 ff.

¹⁵¹ In diesem Sinne OPEL/OESTERHELT, NZZ vom 31.1.2024.

Wie dargelegt, wird den Kantonen mit Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV die Befugnis zur Erhebung einer von den Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV abweichenden besonderen Liegenschaftssteuer verschafft, sofern der Eigenmietwert auch auf Zweitwohnungen fällt (siehe Kap. III.2). Das sagt schon der Wortlaut der Verfassungsnorm und entspricht auch dessen Sinn und Zweck. Eine die Besteuerung der Mieterträge abgeltende Funktion lässt sich Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV jedoch nicht entnehmen. Im Gegenteil: Es soll hiermit ja eine (neue) Möglichkeit für die Kantone geschaffen werden, ihre durch die Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung auf Zweitwohnungen verursachten Fiskaleinbussen auszugleichen, ohne dass sich die Steuer auf eine Kompensation beschränken müsste.¹⁵² Die besondere Liegenschaftssteuer stellt mithin eine eigenständige Steuer dar, die schon von ihrer Rechtsnatur her nicht mit der Einkommenssteuer vergleichbar ist. Hätte der Verfassungsgeber die bundesgesetzlich vorgegebene Besteuerung der Mieteinnahmen zurückdrängen wollen, hätte er dies in Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV zwingend zum Ausdruck bringen müssen (siehe Kap. VIII.5.1).

6. Frage 6: Wert der Liegenschaft

Welcher **Wert der Liegenschaft** kann als Grundlage für die Bemessung der besonderen Liegenschaftssteuer dienen?

6.1 Kantonaler Gestaltungsspielraum

Vorwegzunehmen ist, dass Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV den Kantonen keine Vorgaben macht hinsichtlich der Bemessung der besonderen Liegenschaftssteuer. Folglich ist es – innerhalb der allgemeinen verfassungsrechtlichen Schranken – den Kantonen anheimgestellt, auf welche Bemessungsgrundlage abgestellt wird. Das gilt heute schon so für die allgemeine Liegenschaftssteuer.¹⁵³

Derzeit stellen alle Kantone mit einer Liegenschaftssteuer auf den Vermögenssteuerwert («amtlicher Wert», «Katasterwert», «Steuerwert») der Grundstücke ab,¹⁵⁴ der unbestrittenermassen unterhalb des vollen Verkehrswerts liegt.¹⁵⁵ Aus Gründen der Einfachheit und Praktikabilität liegt es nahe, die besondere Liegenschaftssteuer ebenfalls auf der Grundlage des

¹⁵² Siehe Kap. VIII.2.1.

¹⁵³ KOCHER, § 28 N 492.

¹⁵⁴ KOCHER, § 28 N 497.

¹⁵⁵ KOCHER, § 28 N 163. Der Einschlag gegenüber dem Verkehrswert wird einerseits mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Wohneigentumsförderung begründet (Art. 108 Abs. 1 BV), welches jedoch Zweitwohnungen an sich nicht umfasst (BGE 139 II 243 E. 10.1), und andererseits mit der Schätzungsungenauigkeit.

Vermögenssteuerwerts zu bemessen. Auch bei den bisherigen Vorschlägen für eine Zweitliegenschaftssteuer war jeweils vorgesehen, den Vermögenssteuerwert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.¹⁵⁶

Ebenso gut kommt auch die Definition einer eigenständigen Bemessungsgrundlage für die besondere Liegenschaftssteuer in Betracht.¹⁵⁷ So könnten die Kantone insbesondere eine dem Verkehrswert näherkommende Bemessungsgrundlage vorsehen, ggf. auch unter Berücksichtigung des Repartitionswerts. Bei der Bewertung wird den Kantonen bereits im Bereich der harmonisierten Vermögenssteuer ein weiter Gestaltungsspielraum zugestanden – dieser ist bei der nicht harmonisierten Liegenschaftssteuer jedenfalls nicht geringer.¹⁵⁸

Die heutige Liegenschaftssteuer ist als Objektsteuer ausgestaltet; sie bemisst sich anhand des für die kantonale Vermögenssteuer massgebenden Bruttoliegenschaftswerts ohne Berücksichtigung von Schulden (siehe Kap. IV.4). Vor diesem Hintergrund erscheint es auch bei der besonderen Liegenschaftssteuer grundsätzlich zulässig, Schulden unberücksichtigt zu lassen. Das heisst aber nicht, dass die Kantone nicht auch einen Schuldenabzug vorsehen könnten.

6.2 Obergrenzen

Unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten stellt bei der Liegenschaftssteuer der Verkehrswert resp. Marktwert der Liegenschaft die Obergrenze dar, da andernfalls nicht vorhandenes Vermögen besteuert würde. Das Bundesgericht hat sich in diesem Sinne hinsichtlich der Vermögenssteuer geäussert.¹⁵⁹ Fraglich ist, ob dies auch für die besondere Liegenschaftssteuer gilt. Der «Grundrechtsdispens» nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV beschränkt sich – wie aufgezeigt – auf Art. 127 Abs. 2 BV und – soweit die Besteuerungsgrundsätze konkretisierend – auf Art. 8 Abs. 1 BV. Eine den Verkehrswert klar übersteigende Bemessungsgrundlage dürfte jedoch tendenziell als sachlich nicht vertretbar und damit willkürlich (Art. 9 BV) einzustufen sein.¹⁶⁰ Folglich darf auch bei der besonderen Liegenschaftsteuer die Bemessungsgrundlage den Verkehrswert nicht überschreiten.

¹⁵⁶ So Gesetzesentwurf indirekter Gegenvorschlag; Bundesrat, Erläuternder Bericht, Ziff. 7.2.; der Vorschlag gemäss Steuerpaket 2001: Botschaft Steuerpaket 2001, 3078, 3105.

¹⁵⁷ Im Sinne einer originären Bemessungsgrundlage: KOCHER, § 28 N 496 f.

¹⁵⁸ KOCHER, § 28 N 511.

¹⁵⁹ BGer, 21.12.2021, 2C_418/2020, E. 4.4.7 und 4.5.1 mit Verweis auf BGE 128 I 240 E. 3.3.1 und 3.4.1.

¹⁶⁰ Auch mit Blick auf die Eigentumsgarantie erscheint ein solches Vorgehen heikel. Siehe Kap. VIII.1.

Weiter müssen Bemessungsgrundlage und Steuersatz aufeinander abgestimmt werden, da daraus die Gesamtsteuerlast resultiert. Wird eine hohe Bemessungsgrundlage ohne Berücksichtigung von Schulden gewählt, ist der Steuersatz grundsätzlich tiefer anzusetzen als bei einer tiefen Bemessungsgrundlage.¹⁶¹ Bei der besonderen Liegenschaftsteuer endet der kantonale Gestaltungsspielraum freilich erst dort, wo die Eigentumsgarantie Schranken setzt.

7. Frage 7: Ausgestaltung als Lenkungssteuer

Kann die besondere Liegenschaftsteuer als **Lenkungssteuer** ausgestaltet werden?

Wie bereits festgehalten, verfolgt eine Lenkungssteuer neben dem Fiskalzweck auch einen (bewussten) Lenkungszweck (siehe Kap. IV.5).

Bislang kennt kein Kanton eine Liegenschaftsteuer, die als Lenkungssteuer ausgestaltet wäre. Die allgemeinen Liegenschaftssteuern sind vielmehr (reine) Fiskalsteuern. Die Gemeinde Silvaplana plante im Jahr 2010 die Einführung einer speziellen Steuer für touristisch nicht genutzte Zweitwohnungen, welche nicht nur die Nachfrage nach neuen Zweitwohnungen senken, sondern insbesondere auch die Auslastung der bereits bestehenden Objekte steigern sollte.¹⁶² Das Bundesgericht, welches sich mit dem Fall zu befassen hatte, setzte sich mit der Rechtsnatur der geplanten Steuer zwar nicht vertieft auseinander, stellte die Lenkungswirkung aber auch nicht in Abrede und bezeichnete die geplante Steuer «en passant» sogar ausdrücklich als Lenkungssteuer.¹⁶³

Das Bundesgericht hat die Zulässigkeit der geplanten Zweitwohnungssteuer in Silvaplana – vorgesehen war ein Steuersatz von 2 Promille auf dem Vermögenssteuerwert – im Lichte der verfassungsrechtlichen Vorgaben (einschliesslich der Besteuerungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 2 BV) ausdrücklich bejaht. Folglich steht fest, dass die Kantone schon heute eine vergleichbare Lenkungssteuer einführen könnten.

Die vorgeschlagene neue Verfassungsbestimmung (Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV) ermöglicht nun aber die Einführung einer besonderen Liegenschaftsteuer auf überwiegend selbstgenutzten Zweitwohnungen, welche die Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV nicht respektieren muss. Damit wird der kantonale Gestaltungsspielraum zusätzlich ausgeweitet. Einer auf Zweitwohnungen beschränkten Steuer dürfte schon per se eine gewisse lenkende Wirkung

¹⁶¹ Tendenziell in diesem Sinne KOCHER, § 28 N 316, wobei bei der besonderen Liegenschaftsteuer Art. 127 Abs. 2 BV gerade nicht zu beachten wäre.

¹⁶² Vgl. dazu BGE 140 I 176 E. 6.2.

¹⁶³ BGE 140 I 176 E. 9.2, siehe auch E. 5.3 f.

zukommen, was die besondere Liegenschaftssteuer freilich nicht automatisch zu seiner Lenkungssteuer macht (siehe Kap. IV.5).

Auch wenn gemäss Bericht der WAK-N eine reine Fiskalsteuer angedacht ist, so beschränkt Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV seinen Anwendungsbereich nicht hierauf. Den Kantonen steht es mit- hin frei, die besondere Liegenschaftssteuer als Lenkungssteuer auszugestalten und damit ne- ben dem Fiskalzweck auch noch raumplanerische Ziele (Vermeidung von «kalten Betten») zu verfolgen.

8. Frage 8: Neben der Liegenschaftssteuer

Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zur heutigen Liegenschaftssteuer** er- hoben werden?

Fraglich ist, ob die besondere Liegenschaftssteuer auch in denjenigen Kantonen (oder Ge- meinden) erhoben werden darf, die bereits eine allgemeine Liegenschaftssteuer kennen.

Gemäss Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV dürfen die Kantone überwiegend selbstgenutzte Zweitwoh- nungen «bei Liegenschaftssteuern» besonders belasten, ohne die Grenzen von Art. 127 Abs. 2 BV respektieren zu müssen. Den Kantonen wird also nicht vorgegeben, ob sie neben der bereits vorhandenen Liegenschaftssteuer eine zusätzliche Zweitliegenschaftssteuer ein- führen oder aber im Rahmen der bestehenden Steuer einen Zuschlag auf überwiegend selbst- genutzten Zweitliegenschaften vorsehen (siehe zu den Ausgestaltungsmöglichkeiten Kap. IV.1). Sinn und Zweck der Verfassungsnorm ist es gerade, dass die Kantone – auch wenn sie bereits eine Liegenschaftssteuer erheben – eine zusätzliche Einnahmequelle er- schliessen können. Folglich kann es keine Rolle spielen, auf welche Weise – neue Steuer oder Erhöhung der vorhandenen Liegenschaftssteuer – dies geschieht. Eine kumulative Er- hebung von allgemeiner und besonderer Liegenschaftssteuer ist somit zulässig. Zu beachten sind freilich die Grenzen, welche die Eigentumsgarantie setzt (siehe Kap. VIII.1.3). Wird die Kompetenz zur Erhebung der besonderen Liegenschaftssteuer vom Kanton an die Gemein- den delegiert, so sind diese auch an allfällige kantonalrechtliche Vorgaben gebunden.

Nicht einschlägig für die Beantwortung der vorliegenden Frage sind im Übrigen die bundes- gerichtlichen Ausführungen im Silvaplana-Urteil zur Gleichartigkeit von kommunaler Zweitlie- genschaftssteuer und allgemeiner Liegenschaftssteuer.¹⁶⁴ Das Bundesgericht hatte dort zu beurteilen, ob die Gemeinde mit der Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer von 2 Promille zusätzlich zur bereits erhobenen kommunalen Liegenschaftssteuer von 1 Promille den kanto- nalrechtlichen Rahmen einhielt, der eine Obergrenze von 2 Promille für Liegenschaftssteuern

¹⁶⁴ BGE 140 I 176 E. 8.

vorsah. Es stellte sich somit die Frage, ob die beiden Abgaben als identisch bzw. gleichartig zu qualifizieren sind, da diesfalls die kantonale Höchstgrenze überschritten worden wäre. Das Bundesgericht verneinte die Gleichartigkeit der beiden Steuern und bestätigte die Zulässigkeit der kumulativen Erhebung. Die Zweitwohnungssteuer der Gemeinde Silvaplana sei «ein konsistentes, in sich geschlossenes und gegenüber der Liegenschaftssteuer klar abgrenzbares Gefüge, bestehend aus einem legitimen Lenkungszweck, einem zur Zweckerreichung grundsätzlich geeigneten Mittel und einer mit dem Lenkungszweck in Zusammenhang stehenden Mittelverwendung».¹⁶⁵

9. Frage 9: Neben einer Lenkungssteuer

Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zu einer allfälligen Lenkungssteuer** auf Zweitliegenschaften erhoben werden?

Zu prüfen ist weiter, ob die die besondere Liegenschaftssteuer mit einer Lenkungssteuer auf Zweitliegenschaften kombiniert werden könnte. Eine andere (nicht zu vertiefende) Frage ist, ob eine solche Kombination sinnvoll erscheint und wie sich der Anwendungsbereich der beiden Steuern ggf. noch voneinander abgrenzen lässt.

Die besondere Liegenschaftssteuer ist kraft Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV für überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften vorgesehen und entfaltet dadurch automatisch auch eine gewisse Lenkungswirkung (siehe Kap. IV.5). Es steht den Kantonen zudem frei, die besondere Liegenschaftssteuer direkt als Lenkungssteuer auszugestalten (siehe Kap. VIII.7). Wie gezeigt, kann die die überwiegende Selbstnutzung von Zweitwohnungen unterschiedlich definiert werden. Wird bei der besonderen Liegenschaftssteuer etwa auf die zeitliche Nutzung abgestellt (Anzahl selbstgenutzte/vermietete Tage), so könnte eine zusätzlichen Lenkungssteuer – wie dies etwa bei der Zweitwohnungssteuer in Silvaplana angedacht war – beispielsweise an der touristischen Bewirtschaftung anknüpfen.¹⁶⁶ Dadurch liesse sich im beschriebenen Beispiel der Lenkungseffekt im Schnittbereich (überwiegende effektive Selbstnutzung und keine touristische Bewirtschaftung) verstärken und eine zusätzliche Lenkungswirkung (Förderung der touristischen Bewirtschaftung) erreichen.

Welche Abgaben die Kantone erheben, liegt grundsätzlich in ihrer Autonomie (siehe Kap. VI). Gemäss Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV kann «bei Liegenschaftssteuern» auf «überwiegend selbstgenutzten Liegenschaften» von Art. 127 Abs. 2 BV abgewichen werden. Folglich deckt die Verfassungsnorm nach dem Wortlaut sämtliche Steuern resp. Belastungen ab, die

¹⁶⁵ BGE 140 I 176 E. 8.5.

¹⁶⁶ Vgl. BGE 140 I 176 (Sachverhalt).

überwiegend selbstgenutzten Liegenschaften betreffen. Vom «Grundrechtsdispens» dürften demnach sowohl die eigentliche besondere Liegenschaftssteuer als auch eine zusätzliche Lenkungssteuer (wie etwa im beschriebenen Beispiel) erfasst sein. Das entspricht auch Sinn und Zweck der Regelung, da es um die zusätzliche Erschliessung von Steuersubstrat geht und nicht um die Art und Weise der Erhebung (wie ausgeführt, wäre auch eine Erhöhung der bereits vorhandenen Liegenschaftssteuer auf Zweitliegenschaften möglich). Das bedeutet, dass die Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV nicht zu beachten wären, die Grenze – bei der steuerlichen Belastung von überwiegend selbstgenutzten Zweitwohnungen – jedoch durch die Eigentumsgarantie gesetzt würde (siehe Kap. VIII.1).

10. Frage 10: Neben den Tourismusabgaben

Kann die besondere Liegenschaftssteuer **zusätzlich zu den heutigen Tourismusabgaben** erhoben werden?

Zu untersuchen ist, ob die besondere Liegenschaftssteuer neben den bestehenden (oder künftigen) Tourismusabgaben erhoben werden kann.

10.1 Qualifikation der Tourismusabgaben

Verschiedene Schweizer Kantone und Gemeinden kennen derzeit Tourismusabgaben.¹⁶⁷ Zu den Tourismusabgaben gehören neben den Beherbergungs- und Tourismusförderungsabgaben insbesondere die Kur- bzw. Gästetaxen.¹⁶⁸

Das Bundesgericht zählt die Tourismusabgaben in ständiger Rechtsprechung zu den Kostenanlastungssteuern.¹⁶⁹ Kostenanlastungssteuern sind Zwecksteuern,¹⁷⁰ die jedoch nur von einer Gruppe von Personen erhoben werden, die zum verfolgten Zweck in einer engeren Beziehung stehen als die Allgemeinheit (siehe bereits Kap. IV.2). Entscheidend ist der Umstand, dass die betreffenden Steuerpflichtigen von den fraglichen Aufwendungen des

¹⁶⁷ Vgl. zum Begriff MARANTELLI, Tourismusabgaberecht, 4 f.

¹⁶⁸ MARANTELLI, Jusletter vom 2.2.2015, N 1; BRUNNER, § 30 N 1.

¹⁶⁹ Vgl. etwa BGer, 20.8.2021, 2C_957/2020, E. 3.1; BGer, 25.5.2021, 2C_1037/2020, E. 4; BGer, 13.2.2020, 2C_947/2019, E. 3.3; BGer, 15.4.2019, 2C_1051/2017, 2C_1052/2017, E. 4.1; BGer, 21.12.2016, 2C_523/2015, E. 3.1; BGer, 22.2.2016, 2C_712/2015 und 2C_794/2015, E. 3.2.2 f.; BGer, 22.2.2016, 2C_794/2015, E. 3.2.2; BGer, 9.6.2015, 2C_150/2015, E. 3.3.2; BGer, 24.6.2005, 2P.322/2004, E. 2; BGer, 12.3.2001, 2P.215/2000, E. 4; BGer, 17.5.1999, 2P.9/1999, E. 2b; Frage, ob Kostenanlastungssteuer oder Vorzugslast, noch offengelassen in: BGE 122 I 61 E. 2a/3b.

¹⁷⁰ Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 2839.

Gemeinwesens generell stärker profitieren als andere («abstrakte Nutzennähe») bzw. dass sie als hauptsächlicher Verursacher derselben erscheinen («abstrakte Kostennähe»).¹⁷¹

Damit Tourismusabgaben als Kostenanlastungssteuern verfassungsrechtlich zulässig sind, müssen sie einer Zweckbindung unterliegen und sind in der Höhe mässig auszugestalten.¹⁷²

10.2 Kumulative Erhebung

Die besondere Liegenschaftssteuer dient dazu, die Einnahmeneinbussen bei Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung auch auf Zweitliegenschaften aufzufangen. Mit dieser Steuer erhalten die Kantone somit eine zusätzliche Einnahmequelle. Tourismusabgaben sind dagegen Kostenanlastungssteuern, deren Erträge zweckgebunden verwendet werden müssen. Die besondere Liegenschaftssteuer und die Tourismusabgaben unterscheiden sich daher sowohl hinsichtlich des Zwecks als auch der Mittelverwendung.

Im geltenden Recht werden Einkommenssteuern auf dem Eigenmietwert sowie Tourismusabgaben ebenfalls kumulativ erhoben. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die zusätzliche Erhebung einer besonderen Liegenschaftssteuer neben den Tourismusabgaben unzulässig sein sollte. Allenfalls könnte eine doppelte Belastung der Zweitliegenschaften unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsprinzips (Art. 127 Abs. 2 BV) problematisch erscheinen. Dieses Prinzip ist auf die besondere Liegenschaftssteuer jedoch – wie gezeigt – nicht anwendbar (siehe Kap. VII.2). Dass Eigentümer von Zweitliegenschaften durch Tourismusabgaben einer gewissen Doppelbelastung ausgesetzt sind, wird auch vom Bundesgericht ausserdem als zulässig angesehen.¹⁷³

Die kumulative Erhebung von Tourismusabgaben und besonderer Liegenschaftssteuer erscheint somit zulässig. Eine Begrenzung ergibt sich wiederum aus der Eigentumsgarantie (siehe Kap. VIII.1).

¹⁷¹ BGE 124 I 289 E. 3b. Siehe auch BGE 131 II 271, E. 5.3; BGE 129 I 346, E. 5.1. Vgl. zum Begriff der Kostenanlastungssteuer BÖCKLI, 52 ff.; LOCHER, NF 2016, 5 ff.; HETTICH/WETTSTEIN, ASA 78 (2009/2010), 537 ff.

¹⁷² Vgl. BGer, 22.2.2016, 2C_794/2015, E. 3.3.3; BGE 102 Ia 143, E. 2a m.w.H.; BRUNNER, § 30 N 28; MARANTELLI, Tourismusabgaberecht, 105 ff.

¹⁷³ BGer, 13.12.2002, 2P.111/2002, E. 3 in fine.

11. Frage 11: Steuerumgehungspotenzial

Bringt die Einführung der neuen Liegenschaftssteuer ein **besonderes Steuerumgehungspotenzial** mit sich?

Die Einführung einer neuen Steuer ist stets mit dem Risiko behaftet, dass Umgehungsmöglichkeiten gesucht werden. Wie hoch das «Steuerumgehungspotenzial» ausfällt, hängt entscheidend von der konkreten Ausgestaltung der Steuer ab. Auch die Höhe der Steuer ist von Belang – und zwar mit Blick darauf, inwieweit dieses Potenzial von den Steuerpflichtigen tatsächlich ausgereizt wird.

Es liegt auf der Hand, dass die besondere Liegenschaftssteuer – im Vergleich zur allgemeinen Liegenschaftssteuer – spezifische Angriffsflächen für Steuerumgehungen aufweist. Dies rührt etwa daher, dass sie – konzeptionell bedingt – nur von natürlichen Personen erhoben wird und bei überwiegender Selbstnutzung einer Liegenschaft entfällt.

Die besondere Liegenschaftssteuer könnte etwa dadurch zu vermeiden versucht werden, dass die Zweitliegenschaft an eine vom Eigentümer beherrschte juristische Person vermietet wird, welche diese wiederum an den Eigentümer zurückvermietet. Eine solche Gestaltung wäre jedoch unter dem Titel der Steuerumgehung¹⁷⁴ resp. des steuerlichen Rechtsmissbrauchs als ungewöhnliche Gestaltung resp. widersprüchliches Verhalten (*venire contra factum proprium*) klarerweise nicht anzuerkennen.

Wie bereits ausgeführt, dürfte auch das Tatbestandsmerkmal der überwiegenden Selbstnutzung zu Gestaltungen einladen (siehe Kap. VIII.4). Die Angriffsfläche fällt hier jedoch umso geringer aus, je präziser der Gesetzgeber die Abgrenzungskriterien definiert. Auch hier bleibt – unabhängig von der gesetzlichen Definition – die Nichtanerkennung von «Ausweichmanövern» im Einzelfall unter dem Titel der Steuerumgehung stets vorbehalten.

Grundsätzlich gilt, dass der Vorbehalt der Steuerumgehung bei der besonderen Liegenschaftssteuer auch ohne spezielle gesetzliche Verankerung uneingeschränkt zum Tragen käme. Wie im gesamten Steuerbereich müssten missbräuchliche Gestaltungen daher nicht hingenommen werden.

¹⁷⁴ Vgl. zum Begriff der Steuerumgehung BLUMENSTEIN/LOCHER, 41 ff.

12. Frage 12: Landeskirchen/Kirchgemeinden

Müssen die Kantone die öffentlich-rechtlich anerkannten **Landeskirchen und Kirchgemeinden** an den Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer beteiligen?

12.1 Vorbemerkungen zur rechtlichen Stellung von Landeskirchen und Kirchgemeinden

Die Regelung des Verhältnisses zwischen Kirche und Staat liegt bei den Kantonen (Art. 72 Abs. 1 BV).¹⁷⁵ Sie haben dabei die Vorgaben der Bundesverfassung, wozu auch die Grundrechte zählen, zu wahren.¹⁷⁶ Innerhalb dieser Schranken können die Kantone Religionsgemeinschaften als öffentlich-rechtliche Körperschaften anerkennen und zur Erhebung von Kirchensteuern ermächtigen.¹⁷⁷ Dabei steht es den Kantonen frei zu bestimmen, ob überhaupt Kirchensteuern erhoben werden.¹⁷⁸

Die Mehrheit der Kantone berechtigt öffentlich-rechtlich anerkannte Landeskirchen und Kirchgemeinden zur Erhebung von Kirchensteuern.¹⁷⁹ Die Kirchensteuern unterliegen nicht der Steuerharmonisierungskompetenz des Bundes und sind von Kanton zu Kanton unterschiedlich geregelt.¹⁸⁰ Kirchensteuern werden auf der Grundlage bestehender kantonaler Steuern erhoben; sie knüpfen bei natürlichen Personen in der Regel an die Einkommens- und Vermögenssteuer an, vereinzelt auch an weitere Steuerarten.¹⁸¹

12.2 Beteiligung an den Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer

Ob die Kantone die öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen an den Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuer beteiligen, liegt aufgrund des Gesagten in kantonaler Autonomie. Nur ausnahmsweise kommt eine automatische Beteiligung in Frage, nämlich wenn die Kirchensteuer – wie in den Kantonen AI und VS – auch an der Liegenschaftssteuer anknüpft.¹⁸² Wird in diesen Kantonen gestützt auf Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV keine eigenständige Steuer geschaffen, sondern die bestehende Liegenschaftssteuer auf Zweitliegenschaften

¹⁷⁵ Die Regelung ist dispositiver Natur, da die Kantone ohnehin kompetent wären (Art. 3 BV).

¹⁷⁶ CAVELTI/KLEY, Art. 72 BV N 3.

¹⁷⁷ Vgl. AUER, N 1349; ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 1.

¹⁷⁸ Vgl. AUER, N 1363; ENGI, 237 ff.

¹⁷⁹ AUER, N 1354 f.; ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 2.

¹⁸⁰ Vgl. BGer, 27.8.2013, 2C_1158/2012, E. 1.2.3; CAVELTI/BEHNISCH, Art. 129 BV N 16; SÜESS/TAPPENBECK/PAHUD DE MORTANGES, 5; ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 1, 3.

¹⁸¹ Vgl. ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 19.

¹⁸² So gemäss ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 19.

erhöht (siehe zu den Ausgestaltungsmöglichkeiten Kap. IV.1), so würden die Kirchgemeinden an den Einnahmen nach Massgabe des kantonalen Rechts ebenfalls beteiligt.¹⁸³

Fraglich ist, ob die öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen gestützt auf das allgemeine Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) eine Partizipation an der besonderen Liegenschaftssteuer einfordern könnten mit dem Argument, dass ihnen ebenso wie den Kantonen resp. Gemeinden Einnahmen aus der Eigenmietwertbesteuerung wegfallen. Juristische Personen des öffentlichen Rechts, wozu die öffentlich-rechtlich anerkannten Kirchen zählen, können sich jedoch nur ausnahmsweise auf die Grundrechte und damit auf die Rechtsgleichheit berufen, nämlich wenn sie wie eine Privatperson betroffen sind.¹⁸⁴ Der Wegfall der Steuereinnahmen trifft die Kirche aber gerade nicht wie eine Privatperson, sondern als steuerberechtigte Körperschaft. Kirchen können sich insoweit also nicht auf das Gleichbehandlungsgebot berufen.¹⁸⁵

Klarzustellen ist, dass dann, wenn die Kirchen in einem Kanton ganz oder teilweise vom Staat finanziert werden – wie dies vereinzelt der Fall ist –¹⁸⁶ und die Einnahmen aus der besonderen Liegenschaftssteuern in die allgemeine Staatskasse fliessen, die Kirchen selbstverständlich indirekt partizipieren.

13. Frage 13: Autonome Erhebung durch die Gemeinden

Können die **Gemeinden** autonom eine besondere Liegenschaftssteuer erheben und selbst über den Steuersatz entscheiden?

Fraglich ist, ob die Gemeinden eine besondere Liegenschaftssteuer autonom einführen können, namentlich wenn der Kanton auf deren Erhebung verzichtet.

Gemäss Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV sind die Kantone befugt, überwiegend selbstgenutzte Zweitliegenschaften besonders zu besteuern, ohne dass die Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV respektiert werden müssen. Die Verfassung gesteht somit ausschliesslich den

¹⁸³ Wobei eine solche Partizipation vom Kanton auch explizit ausgeschlossen werden könnte.

¹⁸⁴ SCHWEIZER/FANKHAUSER/KÄGI-DIENER/BISCHOF, Art. 8 BV N 18 m.w.H.; WALDMANN, Art. 8 BV N 19.

¹⁸⁵ Folglich dürfte eine bis anhin erfolgte Beteiligung an der Eigenmietwertbesteuerung auch nicht als sog. wohlerworbenes Recht einzustufen sein. Wohlerworbene Rechte werden rechtsprechungs-gemäss aus der Eigentumsgarantie und dem Prinzip von Treu und Glauben abgeleitet (vgl. nur KRADOLFER, Art. 9 BV N 140 ff.), setzen also ebenfalls eine Grundrechtsträgerschaft voraus.

¹⁸⁶ KOSCH, 36; ENGI, 237 ff.; ESTV, Steuerinformationen Kirchensteuern, 2.

Kantonen und nicht auch den Gemeinden eine solche Befugnis resp. den «Grundrechtsdispens» zu.

Als Institutionen des kantonalen Rechts bedürfen die Gemeinden für ihre Steuererhebungskompetenz einer ausdrücklichen Übertragung durch das kantonale Recht (sog. «abgeleitete Steuerhoheit»).187 Den Kantonen steht es daher frei, die Befugnis zur Erhebung einer obligatorischen oder fakultativen besonderen Liegenschaftssteuer an die Gemeinden zu delegieren. Diese können die besondere Liegenschaftssteuer sodann nach Massgabe des kantonalen Rechts erheben resp. innerhalb des Rahmens, den das kantonale Recht absteckt. Die erforderlichen gesetzlichen Grundlagen können entweder umfassend auf kantonaler Ebene geschaffen werden – wobei den Gemeinden beispielsweise noch die Möglichkeit eingeräumt werden kann, einen eigenen Steuerfuss festzulegen – oder der Kanton überlässt es den Gemeinden, die gesetzlichen Grundlagen vollständig auf kommunaler Ebene zu erlassen. Sieht das kantonale Recht für die besondere Liegenschaftssteuer keine Obergrenze vor (und fehlt eine bundesgesetzliche Vorgabe), stellt die Einhaltung der Eigentumsgarantie die äusserste Schranke dar.

Wird die Kompetenz zur Erhebung der besonderen Liegenschaftssteuer an die Gemeinden übertragen, gilt der «Grundrechtsdispens» nach Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV auch für diese als Institutionen des kantonalen Rechts. Daran ändert auch eine allfällige Verankerung der in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Grundsätze in einer kantonalen Verfassung nichts. Bundesrecht geht kantonalem Recht sämtlicher Stufen – einschliesslich der Kantonsverfassungen – vor (sog. derogatorische Kraft des Bundesrechts; Art. 49 Abs. 1 BV).188 Soweit Vorgaben in der Kantonsverfassung die Einführung der qua Bundesverfassung ausdrücklich zugelassenen besonderen Liegenschaftssteuer verhindern würden, hätten sie daher zurückzutreten beziehungsweise wären nicht anwendbar.¹⁸⁹ Unerheblich ist dabei, ob die Steuer auf kantonaler oder kommunaler Ebene erhoben wird. Eine Anpassung der Kantonsverfassung ist diesfalls somit rechtlich nicht zwingend, könnte sich aber im Interesse der Rechtssicherheit und Kohärenz empfehlen.

Die Gemeinden sind darüber hinaus grundsätzlich befugt, in eigener Kompetenz Zweitliegenschaftssteuern nach dem Muster der Gemeinde Silvaplana einzuführen (siehe Kap. VIII.8). Laut Bundesgericht beinhalten die in der eidgenössischen Volksabstimmung vom 11. März 2012 angenommene Zweitwohnungsinitiative bzw. der damit neu geschaffene Art. 75b BV

¹⁸⁷ Vgl. KOCHER, § 28 N 341 ff.; REICH, § 4 N 11; BGer, 16.2.2018, 2C_798/2017, E. 2.2.3; BGer, 10.1.2018, 2C_604/2017, E. 3.2.1.

¹⁸⁸ WALDMANN, Art. 49 BV N 20.

¹⁸⁹ Vgl. BAUMANN, ZBI 2017, 652; WALDMANN, Art. 49 BV N 31.

keinen umfassenden und somit abschliessenden Lösungsansatz für die Problematik der sog. «kalten Betten» und stehen einer kommunalen Zweitwohnungssteuer somit nicht grundsätzlich entgegen.¹⁹⁰ Zu beachten sind diesfalls aber allfällige kantonale rechtliche Schranken (inklusive der Festlegung der kommunalen Besteuerungskompetenzen in der Kantonsverfassung)¹⁹¹ sowie sämtliche Vorgaben der Bundesverfassung, einschliesslich der Besteuerungsgrundsätze von Art. 127 Abs. 2 BV.¹⁹²

Im Übrigen lässt sich eine Befugnis zur autonomen Erhebung einer besonderen Liegenschaftssteuer auch nicht aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Mehrwertabgabe ableiten.¹⁹³ Das Bundesgericht kam in einem Leitentscheid zur Mehrwertabgabe zum Schluss, dass die Gemeinden stellvertretend für den Kanton eine Mehrwertabgabe erheben dürfen, solange dieser dem entsprechenden Gesetzgebungsauftrag des Bundes¹⁹⁴ nicht nachgekommen ist.¹⁹⁵ Da Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV den Kantonen aber lediglich eine Befugnis einräumt und keine Verpflichtung zur Einführung einer besonderen Liegenschaftssteuer schafft, bleibt kein Raum für eine stellvertretende Erhebung durch die Gemeinden.

Es liegt somit an den Kantonen zu entscheiden, ob sie eine besondere Liegenschaftssteuer einführen wollen und inwieweit sie die Kompetenz an die Gemeinden delegieren.

14. Frage 14: Unterjährige Haltedauer

Wird die besondere Liegenschaftssteuer nur von dem Steuerpflichtigen erhoben, der am 31.12. (**Stichtag**) Eigentümer der als Zweitliegenschaft überwiegend genutzten Immobilie ist oder kann sie proportional zur Dauer des Eigentums berechnet werden (bei zwischenzeitlichem Kauf und Verkauf oder Änderung der Nutzung)?

Die Verfassungsbestimmung von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV macht den Kantonen keine Vorgaben, wie die besondere Liegenschaftssteuer auszugestalten ist und ob eine unterjährige Haltedauer berücksichtigt werden sollte. Es liegt somit in kantonaler Autonomie festzulegen, ob

¹⁹⁰ BGE 140 I 176 E. 7.2.

¹⁹¹ Vgl. BGE 140 I 176 E. 7.3 und 7.4.

¹⁹² Das Bundesgericht hat sich im Silvaplana-Urteil eingehend mit dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung befasst: BGE 140 I 176 E. 7.6 ff.

¹⁹³ Vgl. zur diesbezüglichen Rechtsprechung OESTERHELT/OPEL, FStR 2023, 275 ff.

¹⁹⁴ Vgl. Art. 5 Abs. 1 RPG.

¹⁹⁵ BGE 142 I 177.

die besondere Liegenschaftssteuer beim Eigentümer¹⁹⁶ stichtagsbezogen für das ganze Kalenderjahr oder pro rata temporis erhoben wird.

Im geltenden Recht stellen sämtlich Kantone, welche eine Liegenschaftssteuer kennen, auf einen Stichtag ab. Es erfolgt mithin keine Besteuerung pro rata temporis.¹⁹⁷ Dabei wird mehrheitlich auf den Beginn des Kalenderjahres abgestellt; weniger häufig ist das Anknüpfen an das Ende des Kalenderjahres.¹⁹⁸ Wer also zu Beginn oder am Ende des Kalenderjahres Eigentümer der Liegenschaft ist, hat die Steuer für das ganze Kalenderjahr zu entrichten.¹⁹⁹ Auch bei der Vermögenssteuer wird für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig, wer am Stichtag Eigentümer einer Liegenschaft ist.²⁰⁰

Praktikabilitätsgründe, die Qualifikation der besonderen Liegenschaftssteuer als spezielle Vermögenssteuer (siehe Kap. IV.6) und die kantonalen Regelungen bei den allgemeinen Liegenschaftssteuern sprechen dafür, auch bei der besonderen Liegenschaftssteuer auf einen bestimmten Stichtag abzustellen. Für die Beurteilung der Frage, ob eine überwiegende (Selbst-)Nutzung vorliegt, ist beim unterjährigen Erwerb dem neuen Eigentümer die Nutzungsweise des Voreigentümers zuzurechnen.

15. Frage 15: Steuersubjekt

Wie erfolgt die Erhebung der besonderen Liegenschaftssteuer bei Zweitwohnungen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund eines **unentgeltlichen Nutzungsrechts oder eines Wohnrechts** für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen? Wer ist steuerpflichtig, der Eigentümer oder der Begünstigte des dinglichen Rechts?

Wie bereits dargelegt, macht die Verfassungsbestimmung von Art. 127 Abs. 2^{bis} E-BV den Kantonen keine Vorgaben, wie die besondere Liegenschaftssteuer auszugestalten ist. Folglich liegt auch die Definition des Steuersubjekts in kantonomer Autonomie.

¹⁹⁶ Für die Beantwortung der vorliegenden Frage wird vereinfachend vom «Eigentümer» gesprochen. Je nach Steuerart und kantonomer Regelung kann jedoch auch eine andere nutzungsberechtigte Person steuerpflichtig sein. Siehe zum Steuersubjekt Kap. 0.

¹⁹⁷ KOCHER, § 28 N 361 mit Hinweisen auf die kantonalen Regelungen.

¹⁹⁸ KOCHER, § 28 N 360 mit Hinweisen auf die kantonalen Regelungen. Laut Steuerinformationen der ESTV ist jedoch das Abstellen auf das Jahresende verbreiteter: ESTV, Steuerinformationen Liegenschaftssteuer, 11.

¹⁹⁹ Vertraglich kann der Steuer selbstverständlich gleichwohl anteilig Rechnung getragen werden. Vgl. KOCHER, § 28 N 361 in fine.

²⁰⁰ Vgl. KÖNIG/MADUZ, Art. 17 StHG N 4.

Bei den bestehenden Liegenschaftssteuern ist Steuersubjekt, wer das Eigentum, die Nutzniessung oder u.U. auch, wer ein vergleichbares Recht an einem Grundstück hält.²⁰¹ Entscheidend ist die kantonale/kommunale Regelung.

Für die Vermögenssteuer ordnet Art. 13 Abs. 2 StHG an, dass dem Nutzniesser das gesamte Nutzniessungsvermögen zuzurechnen ist. Diese Vorgabe erstreckt sich jedoch nicht auf die nicht harmonisierten Liegenschaftssteuern.

Dem Bundesgericht stellte sich neulich die Frage, ob die Regelung von Art. 13 Abs. 2 StHG analog auf den Inhaber eines Wohnrechts anwendbar ist. Mit Leitentscheid vom 10. Oktober 2024²⁰² verneinte es dies, insbesondere, weil der Wohnrechtsberechtigte – im Gegensatz zum Nutzniesser – das belastete Grundstück nicht vermieten kann. Das Bundesgericht befasste sich im Urteil auch mit der Liegenschaftsteuer im Kanton Genf, welche die Steuerpflicht auf Eigentümer und Nutzniesser beschränkt.²⁰³ Es kam zum Schluss, dass es willkürlich sei, die Liegenschaftsteuer beim Wohnrechtsinhaber zu erheben, wenn das kantonale Recht dies nicht vorsieht. Aus dem Urteil kann umgekehrt aber auch nicht abgeleitet werden, dass es nicht zulässig wäre, den Wohnrechtsinhaber für steuerpflichtig zu erklären.²⁰⁴ Nichts anderes kann für die besondere Liegenschaftsteuer gelten.

Die Festlegung des Steuersubjekts (Eigentümer, Nutzniesser, Wohnrechtsinhaber) obliegt somit der Regelung durch den kantonalen oder gegebenenfalls kommunalen Gesetzgeber.

Luzern, 23. Juni 2025

Prof. Dr. iur. Andrea Opel

Ordentliche Professorin für Steuerrecht an der Universität Luzern

²⁰¹ Vgl. KOCHER, § 28 N 326, N 354 ff. m.w.H. Siehe auch ESTV, Steuerinformationen Liegenschaftsteuer, 6.

²⁰² BGer, 10.10.2024, 9C_305/2023 (zur amtlichen Publikation vorgesehen).

²⁰³ Nach der Genfer Regelung schuldet die Liegenschaftsteuer diejenige Person, die am 31. Dezember der Steuerperiode beim Grundbuchamt als Eigentümerin oder Nutzniesserin eingetragen ist.

²⁰⁴ Vgl. auch BGE 140 I 176 E. 7.10.

IX. Literatur- und Materialienverzeichnis

Literaturverzeichnis

AMONN TONI

- Zweitwohnungsbesteuerung, StR 1999, 25 ff.
- Besteuerung von Zweitwohnungen, Basel/Therwil 1997

AUER ANDREAS, Staatsrecht der schweizerischen Kantone, Bern 2016

BAUMANN ROBERT, Bricht Bundesrecht kantonales Recht?, ZBl 2017, 643 ff.

BAUMER FABIAN, Besteuerung des Wohneigentums: Der Bundesrat nimmt einen neuen Anlauf zur Abschaffung des Eigenmietwerts, ASA 78 (2009/2010), 433 ff.

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Degressiver Steuertarif ist verfassungswidrig. Bemerkungen zu BGE 133 I 206, Jusletter vom 15. Oktober 2007

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023

BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Grundsätze des schweizerischen Rechts der indirekten Steuern (einschliesslich der Erbschafts- und Schenkungssteuern) sowie der nichtfiskalischen Steuern, mit rechtsvergleichendem Blick auf das Steuerrecht Frankreichs, Deutschlands und der Vereinigten Staaten, Basel/Stuttgart 1975

BRUNNER ARTHUR, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021

CAGIANUT FRANCIS, Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastung des Eigentums nach schweizerischem Recht, ASA 47 (1978/1979), 67 ff.

CAGIANUT FRANCIS/CAVELTI ULRICH, Zur Verfassungsmässigkeit der neuen Bestimmungen über die Wohneigentumsbesteuerung, ASA 72 (2003/2004), 513 ff.

CAVELTI URS JOSEF/KLEY ANDREAS, in: Ehrenzeller/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023

- CAVELTI URS JOSEF/BEHNISCH URS R., in: Ehrenzeller/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023
- ENGI LORENZ, Die religiöse und ethische Neutralität des Staates, Theoretischer Hintergrund, dogmatischer Gehalt und praktische Bedeutung eines Grundsatzes des schweizerischen Staatsrechts, Zürich 2017
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN/TURNHERR DANIELA, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 11. Aufl., Zürich/Genf 2024
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020
- HANGARTNER YVO, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern 1990, 69 ff.
- HETTICH PETER/WETTSTEIN YANNICK, Rechtsfragen um Kostenanlastungssteuern, ASA 78 (2009/2010), 537 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, Interkantones und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. Auflage, Bern 2002
- KLETT KATHRIN, Der Gleichheitssatz im Steuerrecht, ZSR II 1992, 1 ff.
- KOCHER MARTIN, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021
- KÖNIG BEAT/MADUZ CHRISTIAN, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022
- KOSCH DANIEL, Die öffentliche Finanzierung der katholischen Kirche in der Schweiz, Zahlungen, Zusammenhänge und Zukunftsperspektiven, Zürich 2013
- KRADOLFER MATTHIAS, in: Ehrenzeller/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023

LOCHER PETER

- Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. Aufl., Bern 2024
- L'imposta (speciale) a destinazione vincolata legata a taluni costi particolari (Kostenanlastungssteuer), NF 2016, 5 ff.

LOCHER PETER/GURTNER PETER, Warum wird der Eigenmietwert im (noch) geltenden Recht steuerlich erfasst? ASA 93 (2024/2025), 647 ff.

LOOSER MARTIN E., in: Ehrenzeller/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023

MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021

MARANTELLI ADRIANO

- Tourismus- und Zweitwohnungsabgaben – eine Bestandesaufnahme, Jusletter vom 2. Februar 2015
- Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in: Kunz/Weber/Lienhard/Fagnoli/Kren, Berner Gedanken zum Recht, Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den Schweizerischen Juristentag 2014, 245 ff.
- Grundprobleme des schweizerischen Tourismusabgaberechts, Bern 1991

MÖSCHING FABIAN

- in: Wolf/Pfammatter (Hrsg.), Stämpflis Handkommentar, Zweitwohnungsgesetz (ZWG) – Unter Einbezug der Zweitwohnungsverordnung (Z WV), 2. Aufl., Bern 2021
- Fiskalische Massnahmen zur Beschränkung von Zweitwohnungen, Jusletter vom 1. Dezember 2014
- Massnahmen zur Beschränkung von Zweitwohnungen, Bern 2014

OESTERHELT STEFAN/OPEL ANDREA, Rechtsprechung im Steuerrecht 2023/3, FStR 2023, 253 ff.

OESTERHELT STEFAN/SEILER MORITZ, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022

OPEL ANDREA

- Zur Zulässigkeit von Reichensteuern, StR 2023, 193 ff.
- in: Zweifel/Beusch/Oesterheld (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Immobiliensteuern, Basel 2021

OPEL ANDREA/OESTERHELT STEFAN

- Abschaffung des Eigenmietwerts, Plädoyer für einen Systemwechsel, StR 2023, 590 ff.
- Sondersteuer auf Zweitwohnungen – ist die Kompensation für die Tourismuskantone rech- tens?, NZZ vom 31.1.2024

REICH MARKUS, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2020

REICH MARKUS/BEUSCH MICHAEL, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizeri- schen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kan- tone und Gemeinden (StHG), 4. Aufl., Basel 2022

SCHWEIZER RAINER J./FANKHAUSER KIM/KÄGI-DIENER/BISCHOF SEVERIN, in: Ehrenzeller/ Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesver- fassung, 4. Aufl., Zürich 2023

SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten betreffend die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einführung einer kantonalen Zweitliegenschaftssteuer als kantonale Sondersteuer erstat- tet an das Eidgenössische Finanzdepartement, Zürich 2010

SÜESS RAIMUND/TAPPENBECK CHRISTIAN R./RENÉ PAHUD DE MORTANGES, Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz, Eine Dokumentation, Zürich 2013

TOBLER-AESCHLIMANN GRETY, Die Liegenschaftssteuer in den schweizerischen Kantonen, Bern 1954

VALLENDER KLAUS A./HETTICH PETER, in: Ehrenzeller/Hettich/Hongler/Schindler/ Schmid/Schweizer (Hrsg.), St. Galler Kommentar Bundesverfassung, 4. Aufl., Zürich 2023

WALDMANN BERNHARD, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar Bundesver- fassung, Basel 2015

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA/SEILER MORITZ, Schweizerisches Steuer-
verfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich 2024

Verzeichnis der Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1 ff.

Botschaft Steuerpaket 2001, BBl 2001 2983 ff.

Botschaft Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter», BBl 2010 5303 ff.

Botschaft Zweitwohnungsgesetz, BBl 2014, 2287 ff.

Bundesamt für Raumentwicklung (ARE)

- Monitoring und Analyse des Vollzugs und der Wirkungen des Zweitwohnungsgesetzes, Schlussbericht, 2023
- Zweitwohnungen, Planungshilfe für die kantonale Richtplanung, 2010

Bundesbeschluss über die kantonalen Liegenschaftssteuern auf Zweitliegenschaften, BBl 2025 17

Bundesrat

- Erläuternder Bericht zum Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» des Schweizerischen Hauseigentümerverbands (HEV), 2009
- Stellungnahme zur Parlamentarischen Initiative Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften und dem Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates, 21.8.2024, BBl 2024 2101 ff.

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)

- Aktualisierte Schätzung zu den Aufkommenswirkungen des Bundesgesetzes über den Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung (Umsetzung der Pa.Iv. 17.400), 29.4.2025
- Liegenschaftsteuer, in: Schweizer Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Steuerinformationen, 2024
- Ergebnisbericht zur Vernehmlassung zur Pa.Iv. WAK-N «Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften» (22.454), 9.4.2024
- Eingereichte Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zur 22.454 n Pa. Iv. WAK-NR. Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften, 2024

- Kirchensteuern, in: Schweizer Steuerkonferenz SSK (Hrsg.), Steuerinformationen, 2022
- Kreisschreiben Nr. 30, Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 21.10.2010

Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung des privaten Wohneigentums (Wohneigentumsbesteuerung), 2009 (abrufbar unter: <https://www.fedlex.admin.ch/feeds/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/6009/100/cons_1/doc_1/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-6009-100-cons_1-doc_1-de-pdf-a.pdf>)

Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bericht erstattet dem Eidgenössischen Finanzdepartement, 1994

Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N), Bericht zur Parlamentarischen Initiative Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften, 25.6.2024, BBl 2024 1773 ff.

Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK), Vernehmlassungsstellungnahme zu 22.454 Pa.lv. WAK-N. Einführung einer Objektsteuer auf Zweitliegenschaften, 2.2.2024

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Stellungnahme zur Objektsteuer auf Zweitliegenschaften, 10.1.2024

Verzeichnis der Rechtsquellen

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

GStG/FR, Gesetz über die Gemeindesteuern (vom 10.5.1963), SGF 632.1

RHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der Einwohnerregister und anderer amtlicher Personenregister (vom 23.6.2006), SR 431.02

RPG, Bundesgesetz über die Raumplanung (vom 22.6.1979), SR 700

StHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 13.12.1990), SR 642.14

WRG, Bundesgesetz über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte (vom 22.12.1916), SR 721.80

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

ZWG, Bundesgesetz über Zweitwohnungen (vom 20.3.2015), SR 702

ZWV, Zweitwohnungsverordnung (vom 4.12.2015), SR 702.1