KANTON AARGAU

DEPARTEMENT
FINANZEN UND RESSOURCEN

Kantonales Steueramt

Band / Register	Ausgabedatum
Bd. II Reg. 12	9. Dezember 2002
Änderungen	**Gültig ab**
30. Juni 2013	2001

MERKBLATT

Grundstückgewinnsteuer

Inhalt

1. Einleitung und Zweck 3
2. Allgemeines 3
3. Grundstückbegriff 4
4. Realisationstatbestände 4
4.1 Veräusserung § 96 StG 4
4.1.1 Veräusserungstatbestände 4
4.1.2 Eigentumsübertragung 4
4.1.3 Eigentumsübergang bei formeller Enteignung und Zwangsvollstreckung 5
4.2 Der Veräusserung gleichgestellte Rechtsgeschäfte 5
4.3 Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft 5
5. Steueraufschub 6
5.1 Allgemeines und Wirkung des Steueraufschubs 6
5.2 Steueraufschiebende Veräusserungen 7
6. Ersatzbeschaffungen 8
6.1 Ersatzbeschaffung von Wohneigentum 8
6.2 Ersatzbeschaffungsfrist 8
6.3 Steueraufschub bei teilweiser Ersatzbeschaffung 9
6.3.1 Feststellungsverfügung bei vollumfänglicher Ersatzbeschaffung 10
6.4 Beispiele von Ersatzbeschaffungen 13
6.4.1 Sachverhalt einer zweistufigen Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau 13
6.4.2 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A 13
6.4.3 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B 14
6.5 Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung 14
6.5.1 Sachverhalt mit Mehrinvestition im Kanton Aargau und ausserkantonal 14
6.5.2 Abrechnung beim Verkauf der 1. Liegenschaft A 15
6.5.3 Abrechnung beim Verkauf der 2. Liegenschaft B mit Verlust 15
6.5.4 Abrechnung Verkauf der 3. Liegenschaft C mit ausserkantonaler Ersatzbeschaffung 16
6.6 Liegenschaftsverkauf im Kanton Zürich innerhalb von 5 Jahren 17
6.7 Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 18

6.8 Besonderheiten bei Liegenschaften von juristischen Personen mit besonderem Zweck 18
7. Steuersubjekt 19
8. Steuerobjekt 19
8.1 Erlös 19
8.2 Anlagekosten 19
8.2.1 Erwerbspreis 20
8.2.2 Aufwendungen 20
8.2.3 Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens 21
8.2.4 Pauschalierung der Anlagekosten 21
8.3 Gewinn bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft 22
8.3.1 Allgemeines 22
8.3.2 Erlös 22
8.3.3 Anlagekosten 23
8.4 Gesamt- und Teilveräusserung 23
8.4.1 Gesamtveräusserung 23
8.4.2 Teilveräusserung 24
9. Besitzdauer 24
Anhang: Beispiele

1. Einleitung und Zweck

Dieses Merkblatt behandelt die Besteuerung der Grundstückgewinne gemäss den §§ 95–110 StG. Es soll über die Grundsätze der Steuerpflicht sowie die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und des Steuerbetrags einen Überblick verschaffen. Im Merkblatt können nicht alle denkbaren Fragen behandelt werden, sondern es wird Bezug auf die häufigsten Fälle genommen.

Da auf jeder Steuererklärung für Grundstückgewinne die nötigen Gesetzesparagraphen (§§ 95–111 StG) und die Verordnung dazu abgedruckt sind, wird in diesem Merkblatt auf deren Wiedergabe verzichtet.

2. Allgemeines

Die Besteuerung von Kapitalgewinn auf Grundstücken erfolgt gemäss dem Aargauer Steuergesetz nach dem dualistischen System. Kapitalgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens unterliegen der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer, Kapitalgewinne auf Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer. Auf Ausnahmen wird an anderer Stelle eingegangen.

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer. Es wird nicht auf das der betreffenden Person tatsächlich zugeflossene Einkommen, sondern auf den auf dem Objekt realisierten Gewinn abgestellt.

Gegenstand (Steuerobjekt) ist der Grundstückgewinn, d. h. der realisierte Wertzuwachsgewinn auf Grundstücken **des Privatvermögens**. Ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne auf Grundstücken des land- oder forstwirtschaftlichen Geschäftsvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Behandlung der Gewinne auf Grundstücken des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsvermögens erfolgt in diesem Merkblatt nur in den Grundzügen.

Realisationstatbestand bildet die Veräusserung eines Grundstücks sowie Rechtsgeschäfte, die der Veräusserung gleichgestellt sind. Gewisse Veräusserungen sowie gewisse Ersatzbeschaffungen führen jedoch zu einem Aufschub der Besteuerung.

Der Steuersatz hängt nur von der Besitzdauer ab. Die Besitzdauer wird von der letzten grundstückgewinnsteuerauslösenden Handänderung an gerechnet.

Die Grundstückgewinnsteuer ist im Verhältnis zur Gewinn- oder Einkommenssteuer subsidiär. Unterliegt ein realisierter Gewinn auf Grundstücken der Gewinn- oder der Einkommenssteuer, kann er nicht auch noch mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (§ 95 Abs. 2 StG). Im innerkantonalen Verhältnis können sich Besteuerungskonflikte ergeben, wenn für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer (Ort der veräusserten Liegenschaft) nicht dieselbe Gemeinde zuständig ist wie für die Erhebung der Einkommenssteuer (Wohnort; § 157 Abs. 1 StG).

3. Grundstückbegriff

Der Grundstückbegriff ist in § 51 StG definiert. Als Grundstücke gelten:

- die Liegenschaften (überbaute und nicht überbaute Bodenparzellen);
- die in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechte;
- die Bergwerke;
- die Miteigentumsanteile an Grundstücken (gewöhnliches Miteigentum und Stockwerkeigentum).

Die Grundstückgewinnsteuer gemäss Aargauer Steuergesetz bezieht sich auf Grundstücke im Kanton Aargau (§ 95 Abs. 1 StG).

4. Realisationstatbestände

4.1 Veräusserung § 96 StG

4.1.1 Veräusserungstatbestände

Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung sowie durch die der Veräusserung gleichgestellten Rechtsgeschäfte begründet.

Als Veräusserung gelten insbesondere der Verkauf, der Tausch und die Schenkung. Ferner gelten der Eigentumsübergang durch Erbgang sowie durch formelle Enteignung oder Zwangsvollstreckung als Veräusserung. Eine Veräusserung bilden sodann Rechtsgeschäfte, welche eine Änderung von Mit- oder Gesamteigentumsquoten zur Folge haben.

4.1.2 Eigentumsübertragung

Für die Übertragung des Grundeigentums bedarf es grundsätzlich eines öffentlich beurkundeten und rechtsgültigen Vertrags (Art. 657 Abs. 1 ZGB) sowie des Grundbucheintrags (Art. 656 Abs. 1 ZGB).

Bei Verträgen mit einer aufschiebenden Bedingung kann der Eigentumsübergang erst bei Eintritt der Bedingung erfolgen; bei Verträgen mit einer auflösenden Bedingung wird das Eigentum sofort übertragen und begründet die Grundstückgewinnsteuerpflicht. Tritt die auflösende Bedingung ein, fällt der Eigentumsübergang dahin und ist die Grundstückgewinnsteuerveranlagung – falls sie rechtskräftig ist – zu revidieren.

Ein Grundstückübereignungsvertrag kann, solange er noch nicht vollzogen ist, von den Parteien durch Übereinkunft (formlos; Art. 115 OR) wieder aufgehoben werden. In diesem Fall entsteht keine Grundstückgewinnsteuerpflicht. Anders verhält es sich bei Übereignungen mit Rückkaufsrecht zugunsten der veräussernden Person. In solchen Fällen begründen sowohl die Übertragung wie auch die Rückübertragung nach Ausübung des Rückkaufsrechts jeweils eine Grundstückgewinnsteuerpflicht.

4.1.3 Eigentumsübergang bei formeller Enteignung und Zwangsvollstreckung

Eigentumsübergänge aufgrund des öffentlichen Rechts stützen sich in der Regel auf einen verwaltungsrechtlichen Akt (eine Verfügung oder ein öffentlichrechtlicher Vertrag). Erforderlich sind entweder rechtskräftige Verfügungen oder Verträge betreffend die formelle Enteignung. Das Eigentum geht erst mit Bezahlung der Entschädigung an den Enteigner bzw. die Enteignerin über (§ 146 BauG; Art. 91 EntG).

Bei der Ersteigerung im Rahmen der Zwangsvollstreckung geht das Eigentum mit dem rechtsgültigen Zuschlag über (Art. 66 Abs. 1 VZG).

4.2 Der Veräusserung gleichgestellte Rechtsgeschäfte

Der Veräusserung gemäss § 96 Abs. 2 StG sind u. a. gleichgestellt:

- **Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht**. Dies sind insbesondere die Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer reinen Immobiliengesellschaft und die Kettengeschäfte – Kauf- und Kaufrechtsverträge mit Substitutionsklausel, d. h. mit Befugnis, Dritte in den Vertrag eintreten zu lassen (lit. a);
- **entgeltliche Belastung eines Grundstücks** mit Dienstbarkeiten oder anderen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese das Grundstück dauernd und wesentlich beeinträchtigen. Dies sind z. B. Näherbaurechte, ungleiche Verteilung von Grenzabständen, Übertragung von Ausnützungsziffern, die entschädigungspflichtige materielle Enteignung (dieser liegt hinsichtlich der Entschädigung in der Regel ein Entscheid der Schätzungskommission nach Baugesetz zu Grunde) usw.

Der Kiesabbau unterliegt grundsätzlich der Einkommenssteuer. Die Einräumung von Wohn-, Nutzniessungs- und Baurechten gilt nicht als dauernde Beeinträchtigung, obschon diese Personaldienstbarkeiten selbst ein Grundstück bilden können. Andere Dienstbarkeiten, z. B. Quellenrechte, dürfen nicht zeitlich beschränkt sein. Fussweg-, Fahrweg-, Weide-, Holznutzungs- oder Tränkungsrechte u. a. gelten nicht als wesentliche Beeinträchtigung;

- **Überführung ins Geschäftsvermögen** (Ausnahme: Grundstücke, die ins land- und forstwirtschaftliche Geschäftsvermögen überführt werden, Art. 12 Abs. 4 Bst. b StHG).

4.3 Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft

Die Grundstückgewinnsteuer entsteht bei Übertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, wenn dadurch eine Änderung der Verfügungsgewalt eintritt. Eine Immobiliengesellschaft liegt vor, wenn

- sich die Gesellschaft nach den Statuten oder tatsächlich praktisch ausschliesslich mit Grundstücken oder Rechten an solchen befasst;
- der Rohertrag praktisch ausschliesslich aus Ertrag aus unbeweglichem Vermögen besteht;
- die Vermögensrechte praktisch ausschliesslich aus Grundstücken oder Rechten an solchen bestehen. In VGE vom 14.12.1994, Art. 163 (= AGVE 1994, 342) wurde noch auf eine Tätigkeit abgestellt, die zur Hauptsache in der Verwaltung, Nutzung und dem Wiederverkauf von Liegenschaften liegt. Massgebend für die Qualifikation der Gesellschaft ist der Zeitpunkt, in welchem die Beteiligungsmehrheit veräussert wird.

Nur die Veräusserung von Beteiligungsrechten, mit denen die Stimmenmehrheit aufgegeben wird, löst eine Grundstückgewinnsteuer aus. Dem gleichgestellt sind Fälle, in denen mehrere Minderheitsaktionäre bzw. Minderheitsaktionärinnen zusammen eine Mehrheitsbeteiligung übertragen. Ebenso liegt eine grundstückgewinnsteuerauslösende Handänderung vor, wenn ein Mehrheitsaktionär bzw. eine Mehrheitsaktionärin die Beteiligung an verschiedene Erwerber bzw. Erwerberinnen von Minderheitsbeteiligungen veräussert. Liegen zwischen den einzelnen Teilveräusserungen durch Mehrheitsaktionäre bzw. Mehrheitsaktionärinnen grössere Zeitabstände, setzt die Besteuerung bei jener Veräusserung ein, mit der die Stimmenmehrheit aufgegeben wird (Bsp. in Ziffer 8.3.2).

5. Steueraufschub

5.1 Allgemeines und Wirkung des Steueraufschubs

Der Steueraufschub hat im Grundstückgewinnsteuerrecht besondere Bedeutung. Im Gesetz sind zahlreiche Tatbestände aufgeführt, die einen Steueraufschub bewirken. Es werden zwei Kategorien von Tatbeständen unterschieden:

- steueraufschiebende Handänderungen (§ 97 StG);
- steueraufschiebende Ersatzbeschaffungen (§§ 98 und 99 StG).

Beim Steueraufschub wird die Besteuerung auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben. Die auf dem veräusserten Objekt im Zeitpunkt der Handänderung bestehende latente Steuerlast bleibt erhalten. Sie wirkt sich bei einer späteren Handänderung aus. Bei steueraufschiebenden Veräusserungen geht die latente Steuerlast auf dem Objekt auf die erwerbende Person über. Veräussert sie später das Grundstück, wird nicht bloss der seit ihrem Eigentumserwerb, sondern auch der unter dem Rechtsvorgänger bzw. der Rechtsvorgängerin entstandene Mehrwert besteuert.

5.2 Steueraufschiebende Veräusserungen

Die Bestimmungen über die steueraufschiebenden Handänderungen betreffen sowohl wirtschaftliche wie auch zivilrechtliche Handänderungen. Das Gesetz zählt die steueraufschiebenden Handänderungen in § 97 StG abschliessend auf. Es sind dies folgende:

- Erbgang, d.h. Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis (Wenn ein Teil der Erben im Rahmen einer partiellen Erbteilung Gesamteigentum am Grundstück erhält, bildet eine spätere Auflösung des Gesamteigentums keine Erbteilung mehr.);
- Erbvorbezug (Zuwendung auf Anrechnung an den Erbteil), Schenkung und gemischte Schenkung;
- Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie (Nachkommen, Eltern, Grosseltern) sowie Rechtsgeschäfte, bei denen Verwandte in gerader Linie **und** deren Ehegatte Vertragspartei sind. Steueraufschiebend sind sowohl Liegenschaftsübertragungen von Eltern auf die Kinder, oder von Grosseltern auf die Enkelkinder als auch Übertragungen von den Kindern auf die Eltern oder von Enkeln auf die Grosseltern;
- Rechtsgeschäfte unter Verheirateten, und zwar auch dann, wenn sie tatsächlich oder richterlich getrennt leben oder wenn sie der gegenseitigen Abfindung im Ehescheidungsprozess dienen. Wegen des Steueraufschubs solcher Geschäfte findet der zwischen den Ehegatten vereinbarte **Abfindungsbetrag** bei einer späteren Veräusserung **keine Berücksichtigung**, sondern nur der Erwerbspreis der letzten steuerbegründenden Handänderung (latente Steuerlast des die Liegenschaft übernehmenden Eheteils);
- Landumlegungen **zwecks Güterzusammenlegung**, Quartierplanung, Grenzbereinigungen (nach öffentlichrechtlichen Bestimmungen durchgeführte Güterregulierungen, Bodenverbesserungen, Meliorationen oder andere Verfahren zur Schaffung von Voraussetzungen für eine geordnete Überbauung u. dgl.);
- Landumlegungen **zwecks Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen** (in der Regel auf privatrechtlicher Grundlage erfolgter Abtausch kleinerer Bodenflächen bis 100m^2) sowie Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung (wo durch den Enteigner bzw. die Enteignerin statt ein Entgelt Realersatz geleistet wird), andere Grundstücktauschgeschäfte fallen nicht unter diesen Aufschubtatbestand;
- Umstrukturierungen gemäss § 28 Abs. 1 StG sowie § 71 Abs. 1 und 3 StG und von juristischen Personen mit besonderen Zwecken.

Bei den angeführten steueraufschiebenden Veräusserungen kann die steuerpflichtige Person innerhalb von 1 Jahr verlangen, dass die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird.

Wird die Besteuerung nicht verlangt, bleibt die latente Steuerlast auf dem Objekt erhalten und geht auf die erwerbende Person über. Bei einer späteren Veräusserung

ist dann nicht der durch sie, sondern der vom Rechtsvorgänger bzw. der Rechtsvorgängerin bezahlte Erwerbspreis massgebend.

6. Ersatzbeschaffungen

Nur Ersatzbeschaffungen, welche das Wohneigentum oder selbst bewirtschaftete land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke betreffen, sind steueraufschiebend. Sie erfordern überdies ein ausdrückliches Begehren, welches auch nach Rechtskraft einer Grundstückgewinnsteuerveranlagung noch gestellt werden kann. Im Weiteren ist die Identität des Steuersubjekts vorausgesetzt – d. h., die das Grundstück veräussernde muss mit der das Ersatzobjekt erwerbenden Person identisch sein. Die Veräusserung durch einen Eheteil und die Ersatzbeschaffung durch den anderen Eheteil führt ebenfalls zu einem Steueraufschub, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind (§ 44 Abs. 2 StGV). Bei der Veräusserung von Mit- oder Gesamteigentum wird der Aufschub auf dem Erlösteil gewährt, welcher der Teilrechts- bzw. der Wertquote gemäss Grundbucheintrag entspricht (§ 44 Abs. 1 StGV).

6.1 Ersatzbeschaffung von Wohneigentum

Der Steueraufschub setzt voraus, dass sowohl das veräusserte als auch das ersatzbeschaffte Objekt dauernd und ausschliesslich selbst zu Wohnzwecken genutzt werden (§ 98 StG). Damit scheidet die steueraufschiebende Ersatzbeschaffung von Bauland, vermieteten Objekten, Zweit- und Ferienwohnungen aus.

Das Erfordernis des dauernden Wohnzwecks verlangt nicht, dass die veräusserte Liegenschaft seit Beginn der Besitzdauer von der veräussernden Person als Hauptwohnstätte ununterbrochen gebraucht worden sein muss. Es genügt, wenn diese Nutzung vor der Veräusserung bestand. Eine höchstens 1 Jahr dauernde Vermietung vor der Veräusserung ist nicht schädlich. Eine nur kurzzeitige Nutzung zu Wohnzwecken vor der Veräusserung schliesst eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung nicht aus. Vorbehalten bleiben aber Fälle von Steuerumgehungen.

6.2 Ersatzbeschaffungsfrist

Die Frist für **nachträgliche Ersatzbeschaffungen** beträgt drei Jahre ab Zeitpunkt des Veräusserungsvertrags (in der Regel Datum der öffentlichen Beurkundung).

Die Frist bezüglich der **vorgängigen Ersatzbeschaffung** beträgt zwei Jahre. Angeknüpft wird an das Datum der Veräusserung (Veräusserungsvertrag). Die vorgängige Ersatzbeschaffung darf höchstens zwei Jahre vor dieser Veräusserung erfolgt sein.

6.3 Steueraufschub bei teilweiser Ersatzbeschaffung

Der Steueraufschub wird nur gewährt, wenn die Anlagekosten für das Ersatzobjekt die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft übersteigen. Der Steueraufschub ist auf den Teil des Erlöses begrenzt, der reinvestiert wird. Dabei gilt die sogenannte absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode): In dem Umfang, in dem der Erlös nicht in das Ersatzobjekt fliesst, wird der Gewinn besteuert (BGE 130 II 202).

- Eine Reinvestition des gesamten Erlöses führt zu einem vollständigen Steueraufschub (Variante 1).
- Liegen die Anlagekosten des Ersatzobjekts zwischen dem Erlös und den Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, ist der nicht reinvestierte Teil des Erlöses zu versteuern (Variante 2).
- Sind die Anlagekosten des Ersatzobjekts tiefer als jene des veräusserten, gibt es keinen Steueraufschub; der ganze Gewinn, sofern einer erzielt wurde, ist zu versteuern (Varianten 3 und 4).

Der Mechanismus ist aus den nachstehenden Zahlenbeispielen ersichtlich:

Beispiel:	**Variante 1**	**Variante 2**	**Variante 3**	**Variante 4**
Erlös	500'000	500'000	500'000	400'000
Anlagekosten	400'000	400'000	400'000	400'000
Gewinn auf dem veräusserten Eigenheim	100'000	100'000	100'000	0
Reinvestition (Anlagekosten Ersatzobjekt)	550'000	430'000	390'000	390'000
Steueraufschub auf Gewinn von	100'000	30'000	0	0
Zu versteuernder Gewinn	**0**	**70'000**	**100'000**	**0**

Die Besteuerung des Gewinns, dessen Besteuerung hier aufgeschoben wird, erfolgt bei der Veräusserung des Ersatzobjekts, indem dessen Anlagekosten entsprechend gekürzt werden.

6.3.1 Feststellungsverfügung bei vollumfänglicher Ersatzbeschaffung

Sachverhalt
Ein Pflichtiger wurde zu einem steuerbaren Grundstückgewinnsteuerbetrag von null Franken veranlagt. Zudem wurde der aufgeschobene Grundstückgewinn betragsmässig festgelegt. Der Pflichtige war mit diesem Betrag nicht einverstanden und erhob Einsprache. Die Einsprache wurde teilweise gutgeheissen. Das angegangene Rekursgericht wies die folgende Beschwerde ab. Schliesslich gelangte der Pflichtige an das Verwaltungsgericht und verlangte die Anrechnung von zusätzlichen Investitionen.

Entscheid des Verwaltungsgerichts
Die Feststellung über die Höhe des aufgeschobenen Grundstückgewinnes hat vorliegend keinen Einfluss auf die veranlagte Grundstückgewinnsteuer. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen.
Im vorliegenden Fall ist lediglich die Höhe der Aufwendungen gemäss § 104 StG umstritten. Die Höhe hat momentan jedoch keinen Einfluss auf den steuerbaren Grundstückgewinnsteuerbetrag. Die rechtskräftige Festsetzung der Anlagekosten bei aufgeschobenem Grundstückgewinn ist abzulehnen, weil sich die Höhe der Anlagekosten aufgrund von § 105 StG noch ändern könnte. Für die Steuerkommission war es nicht zulässig, einen Feststellungsentscheid hinsichtlich der aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuer zu treffen.

Im Weiteren könnte die rechtskräftige Festsetzung der aufgeschobenen Grundstückgewinne bei interkantonalen Konstellationen zu unnötigem Aufwand führen. Die ersatzbeschaffte Liegenschaft kann in einem anderen Kanton liegen als die ursprüngliche Liegenschaft. Wo und in welchem Umfang die Kantone befugt sind, die Besteuerung vorzunehmen, wenn die ausserkantonale Ersatzbeschaffung veräussert wird, ist nicht einheitlich festgelegt (VGE vom 21.4.2010, WBE.2009.365).

Das Kantonale Steueramt hat das Verwaltungsgerichtsurteil ans Bundesgericht weitergezogen. Es ging insbesondere darum, dass der aufgeschobene Grundstückgewinn mit einer Verfügung festgestellt werden kann.

Erwägungen des Bundesgerichts

Gesetzliche Grundlage

Gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG (respektive § 98 StG) wird die Besteuerung des Grundstückgewinns aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Das Vorliegen eines solchen Ersatzbeschaffungstatbestands war im vorliegenden Fall unbestritten.

Rechtsfrage

Es geht um das (aktuelle) Rechtsschutzinteresse an der Festlegung der Höhe des (aufgeschobenen) Grundstückgewinns.

Im vorliegenden Fall wurde der gesamte Gewinn reinvestiert.

Geltungsbereich des Urteils für inner- als auch für interkantonale Ersatzbeschaffungen

Das Bundesgericht hat festgehalten, dass im vorliegenden Fall zwar lediglich eine innerkantonale bzw. sogar innerkommunale Ersatzbeschaffung zu beurteilen war. Es hat aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass seine nachfolgenden Überlegungen auch für interkantonale Ersatzbeschaffungen in identischer Weise gelten.

Feststellungsinteresse

Unter der geltenden Rechtslage (absolute Methode) ergibt sich bereits, dass bei der Geltendmachung einer Ersatzbeschaffung einerseits festgestellt werden muss, wie viel der erzielte Gewinn beträgt (Rohgewinn) und damit auch, auf welchen Betrag sich die Anlagekosten belaufen. Der Rohgewinn berechne sich aus dem Erlös minus die Anlagekosten. Anderseits müsse die Höhe der Reinvestition ermittelt werden, weil für den Rohgewinn – im Umfang der Differenz zwischen Reinvestition und Anlagekosten des Veräusserungsobjekts – ein Steueraufschub gewährt werde. Nur wenn die beiden Werte – Rohgewinn und damit Anlagekosten sowie Reinvestitionsbetrag – bekannt sind, lässt sich bei Anwendung der absoluten Methode beurteilen, ob und in welchem Umfang ein Steueraufschub gewährt wird.

Der Auffassung des Verwaltungsgerichts, wonach es in Fällen eines Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung von selbstbewohntem Wohneigentum regelmässig an einem schützenswerten Interesse der Betroffenen an der definitiven Festlegung des aufgeschobenen Gewinns fehle, könne nicht gefolgt werden: Es mache wenig Sinn, den Steuerpflichtigen eine Steuererklärung einreichen zu lassen (in welcher er u. a. die Anlagekosten anzugeben bzw. zu belegen hat), sowie in der nachfolgend zu erlassenden Veranlagungsverfügung zwar notwendigerweise die Berechnung von Anlagekosten, Rohgewinn und aufgeschobenem Grundstückgewinn vorzunehmen,

aber diese dann – mangels Anfechtungsmöglichkeit – als blosse unverbindliche Meinungsäusserung der Verwaltung zu behandeln.

Sodann ist die Bestimmung des aufgeschobenen Gewinns im Zeitpunkt der Vornahme der Ersatzbeschaffung in aller Regel um einiges leichter durchzuführen als bei der – allenfalls um Jahrzehnte aufgeschobenen – späteren Veräusserung der Ersatzliegenschaft.

Hinzu kommt, dass sich die mit der späteren Festlegung des aufgeschobenen Grundstückgewinns verbundenen Probleme potenzieren, wenn nacheinander mehrere Ersatzbeschaffungen stattfinden. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine reine Objektsteuer handelt, sind bei der Beurteilung eines Verkaufs sowohl die Besitzesdauer wie auch der Grundstückgewinn vor der Ersatzbeschaffung klar bestimmbar.

Fazit
Sowohl die Steuerbehörden haben ein Interesse daran, den infolge der Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum aufgeschobenen Grundstückgewinn verbindlich festzusetzen, als auch dem Steuerpflichtigen ein aktuelles Rechtsschutzinteresse zuzugestehen ist, eine solche Berechnung mit den ihm zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln anzufechten.

An diesem grundsätzlichen Interesse vermag nichts zu ändern, dass allenfalls später ein aufgeschobener Gewinn gar nie zur Besteuerung gelangt oder sich bei der später vorzunehmenden Besteuerung unter Umständen Abweichungen ergeben können.

Die Beschwerde des KStA wurde gutgeheissen; BGE vom 20.9.2011 (2C_480/2010).

Folgen für die Praxis

Auch wenn klar ersichtlich ist, dass aufgrund des Steueraufschubes im Moment keine Besteuerung erfolgt, ist eine korrekte Gewinnberechnung vorzunehmen.
Nicht wertvermehrende Aufwendungen, welche Liegenschaftsunterhalt darstellen, sind auszuscheiden und der Grundstückgewinn ist detailliert zu berechnen.

Mit der Eröffnung der Steuerveranlagung wird der aufgeschobene Grundstückgewinn verbindlich festgesetzt.

6.4 Beispiele von Ersatzbeschaffungen

6.4.1 Sachverhalt einer zweistufigen Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau

Angaben für das Beispiel einer zweistufigen Ersatzbeschaffung:

	Kaufdatum	**Kaufpreis**	**Verkaufsdatum**	**Verkaufspreis**	**Gewinn**	
					Effektiv	403'800
Liegenschaft A	07.07.1961	350'000	21.09.2005	753'800	Steuerlich	263'800
Liegenschaft B	21.11.2005	550'000	03.10.2012	630'000		80'000

6.4.2 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A

Beim Verkauf der 1. Liegenschaft ist festzustellen, dass die Besitzesdauer über 25 Jahre beträgt. Somit sind die effektiven Anlagekosten den pauschalierten Anlagekosten gegenüber zu stellen. Gemäss § 105 Abs. 1 StG betragen die pauschalierten Anlagekosten bei einer Besitzesdauer von über 25 Jahren 65 % des Verkaufserlöses. Anstelle der effektiven Anlagekosten tritt somit der Betrag von CHF 490'000.

Verkaufspreis		753'800
Anlagekosten pauschaliert	gerundete Zahlen	-490'000
Gewinn		263'800
Ersatzbeschaffung	550'000	
Anlagekosten Liegenschaft A	490'000	
Steueraufschub	60'000	60'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		**203'800**
Besitzesdauer	über 25 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer	5 %	**10'190**

Obwohl der effektive Gewinn CHF 403'800 beträgt, ist für die weitere Berechnung vom berechneten Gewinn von CHF 263'800 auszugehen. Die pauschalierten Anlagekosten sind auch bei der Berechnung des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung heranzuziehen. Der Steueraufschub aus dem Verkauf der Liegenschaft A beträgt somit CHF 60'000. Der berechnete Gewinn nach dem Steueraufschub von CHF 203'800 wird definitiv abgerechnet und die Grundstückgewinnsteuer von 5 % oder CHF 10'190 veranlagt.

6.4.3 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B

Nach dem Verkauf der Liegenschaft B wird keine Ersatzbeschaffung mehr geltend gemacht. Als Anlagekosten der Liegenschaft B können nicht der bezahlte Kaufpreis von CHF 550'000, sondern die Anlagekosten der Liegenschaft A von CHF 490'000 anerkannt werden (§ 103 Abs. 2 StG).

Verkaufspreis		630'000
Anlagekosten Liegenschaft A pauschaliert		-490'000
Gewinn		140'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		**140'000**
Besitzesdauer	über 25 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer	5 %	**7'000**

Da die gesamten in das Ersatzbeschaffungsobjekt investierten Mittel aus dem Verkauf der ersten Liegenschaft stammen, kann mit einer einheitlichen Besitzesdauer von über 25 Jahren gerechnet werden. Daher könnten grundsätzlich auf dem Erlös von CHF 630'000 wieder die pauschalierten Anlagekosten geltend gemacht werden. Beim vorstehenden Beispiel würde dies zu Anlagekosten von CHF 409'500 führen. Die effektiven Anlagekosten sind somit für den Steuerpflichtigen die günstigere Variante.

6.5 Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung

6.5.1 Sachverhalt mit Mehrinvestition im Kanton Aargau und ausserkantonal

Angaben für das Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung:

	Kaufdatum	**Kaufpreis**	**Verkaufsdatum**	**Verkaufspreis**	**Gewinn**
Liegenschaft A	01.10.2001	550'000	15.11.2005	620'000	70’000
Liegenschaft B	21.12.2005	700'000	08.12.2009	680'000	-20'000
Liegenschaft C	31.01.2009	750'000	01.09.2012	840'000	90'000
Liegenschaft D im Kanton Zürich	20.8.2012	800’000			
				Gewinn	**140'000**

6.5.2 Abrechnung beim Verkauf der 1. Liegenschaft A

Beim Verkauf der 1. Liegenschaft beträgt die Besitzesdauer 4 bis 5 Jahre. Somit ist mit den effektiven Anlagekosten abzurechnen. Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung:

Verkaufspreis		620'000
Anlagekosten		-550'000
Gewinn		70'000
Ersatzbeschaffung	700'000	
Anlagekosten Liegenschaft A	550'000	
Möglicher Steueraufschub	150'000	70'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		**0**
Besitzesdauer	4 bis 5 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer		**0**

Der gesamte realisierte Gewinn von CHF 70'000 kann infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden.

6.5.3 Abrechnung beim Verkauf der 2. Liegenschaft B mit Verlust

Beim Verkauf der Liegenschaft B wird in ein grösseres und teureres Objekt C reinvestiert. Dies führt dazu, dass sowohl der erste aufgeschobene Gewinn von CHF 70'000 als auch der mit der Liegenschaft B realisierte Verlust von CHF 20'000 aufgeschoben werden.

Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung bei Verkauf der Liegenschaft B:

Verkaufspreis		680'000
Anlagekosten gemäss § 103 Abs. 2 StG	550'000 + 80'000	-630'000
Gewinn		50'000
Ersatzbeschaffung	750'000	
Anlagekosten Liegenschaft B	630'000	
Möglicher Steueraufschub	120'000	50'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		**0**
Besitzesdauer		
Grundstückgewinnsteuer		**0**

Der verbleibende Gewinn von CHF 50'000 (aus Liegenschaft A von CHF 70'000 und Verlust Liegenschaft B von CHF 20'000) kann infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden.

6.5.4 Abrechnung Verkauf der 3. Liegenschaft C mit ausserkantonaler Ersatzbeschaffung

Nach dem Verkauf der Liegenschaft C für CHF 840'000 wird eine ausserkantonale Ersatzbeschaffung von CHF 800'000 geltend gemacht.

Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung für die Liegenschaft C:

Verkaufspreis			840'000
Anlagekosten gemäss § 103 Abs. 2 StG	630'000 + 70'000		-700'000
Gewinn			140'000
Ersatzbeschaffung im Kanton Zürich		800'000	
Anlagekosten Liegenschaft C		700'000	
Möglicher Steueraufschub		100'000	100'000
Steuerbarer Grundstückgewinn			**40'000**
Besitzesdauer	siehe nachstehende		
Grundstückgewinnsteuer	Berechnung		

Für die Berechnung der Besitzesdauer ist gemäss § 110 Abs. 2 StG eine proportionale Aufteilung der investierten Mittel auf die einzelnen Liegenschaften vorzunehmen:

Zeitraum	Betrag CHF	Dauer	Anteil %
01.10.2001 - 01.09.2012	620'000	10 - 11 Jahre	82.7
21.12.2005 - 01.09.2012	60'000	6 - 7 Jahre	8.0
31.01.2009 - 01.09.2012	70'000	3 - 4 Jahre	9.3
Total Investition	750'000		100.0

Bemerkung: Bei der Investition in die Liegenschaft B können nur CHF 60'000 anerkannt werden, weil von der Mehrinvestition im Vergleich zur Liegenschaft A von CHF 80'000 ein Anteil von CHF 20'000 infolge Mindererlös (gegenüber dem Kaufpreis) untergegangen ist.

Die Grundstückgewinnsteuer für den steuerbaren Gewinn von CHF 40'000 aus der Liegenschaft C berechnet sich wie folgt:

Anteil Gewinn mit Besitzesdauer 10 – 11 Jahre:		
CHF 40'000 x 0.827 = CHF 33'080		
Steuersatz 10 – 11 Jahre = 20 %		
Grundstückgewinnsteuer = 20 % von CHF 33'080 =	CHF	6'616
Anteil Gewinn mit Besitzesdauer 6 – 7 Jahre:		
CHF 40'000 x 0.08 = CHF 3'200		
Steuersatz 6 – 7 Jahre = 28 %		
Grundstückgewinnsteuer = 28 % von CHF 3'200 =	CHF	896
Anteil Gewinn mit Besitzesdauer 3 – 4 Jahre:		
CHF 40'000 x 0.093 = CHF 3'720		
Steuersatz 3 – 4 Jahre = 34 %		
Grundstückgewinnsteuer = 34 % von CHF 3'720 =	CHF	1'265
= Total Grundstückgewinnsteuer aus Veräusserung der Liegenschaft C	**CHF**	**8'777**

6.6 Liegenschaftsverkauf im Kanton Zürich innerhalb von 5 Jahren

Welche Folgen hat ein Liegenschaftsverkauf im Kanton Zürich innerhalb von 5 Jahren? Bisher hat der Kanton Aargau mangels gesetzlicher Grundlage auf die Nachbesteuerung des Steueraufschubs verzichtet. Da mehrere Kantone eine gesetzliche Regelung für eine Nachbesteuerung haben, hat der Kanton Aargau mit der Steuergesetzrevision 2012 ebenfalls eine entsprechende Gesetzesgrundlage eingeführt.

§ 99a StG gilt für alle Verkäufe ab 1.1.2014 (Datum der öff. Beurkundung)

c) Ersatzbeschaffung in einem anderen Kanton

[1] Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück, dessen Erwerb zu einem Steueraufschub gemäss § 98 oder gemäss § 99 geführt hat, innert 5 Jahren ohne erneute Ersatzbeschaffung veräussert, so wird der im Kanton Aargau aufgeschobene Grundstückgewinn nachträglich besteuert. Das Recht zur nachträglichen Veranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde.

Aufgrund dieser neuen gesetzlichen Grundlage fällt das Besteuerungsrecht nicht an den Kanton Zürich, sondern der Kanton Aargau kann die aufgeschobenen CHF 100'000 nachbesteuern. Das heisst, die Veranlagung gemäss vorstehender Berechnung muss um den Steueraufschub korrigiert werden; es wird eine neue Grundstückgewinnsteuerveranlagung über insgesamt CHF 140'000 eröffnet.

Die drei unterschiedlichen Besitzesdauern enden mit dem Verkauf der Liegenschaft C im Kanton Aargau, das heisst, sie bleiben unverändert.

6.7 Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

Voraussetzung für die steueraufschiebende Ersatzbeschaffung nach § 99 StG ist, dass das veräusserte Grundstück forst- oder landwirtschaftlich nutzbar ist. Die Selbstbewirtschaftung durch die veräussernde Person ist nicht erforderlich. Hingegen muss der Erlös zum Erwerb selbst bewirtschafteter land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke verwendet werden. Die Ersatzbeschaffungsfrist erstreckt sich auf ein Jahr vor und bis auf drei Jahre nach der Veräusserung.

6.8 Besonderheiten bei Liegenschaften von juristischen Personen mit besonderem Zweck

Juristische Personen mit besonderem Zweck können für Liegenschaften des Anlagevermögens, die für die Verfolgung der besonderen Zweck notwendig sind, steueraufschiebende Ersatzbeschaffungen vornehmen (§ 14 Abs. 2 lit. b StG). Die Ersatzbeschaffung kann 1 Jahr vor oder bis 3 Jahre nach der Veräusserung erfolgen. Sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft müssen zur Verfolgung der steuerprivilegierten Zwecke tatsächlich genutzt werden bzw. genutzt worden sein.

Gemäss den Bestimmungen in §§ 37 und 72 StG aufgrund der Vorgaben StHG gilt als betriebsnotwendig nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (BGE vom 1.2.2012, 2C_340/2011; detailliert vorgestellt an der Aargauer Steuertagung 2012).

Juristische Personen mit besonderem Zweck können ferner die in den letzten sieben Jahren auf anderen Grundstücken im Kanton Aargau erlittenen Verkaufsverluste vom Grundstückgewinn in Abzug bringen (Verlustverrechnung; § 14 Abs. 2 lit. b StG). Der Nachweis des geltend gemachten Verlusts obliegt der steuerpflichtigen Institution.

7. Steuersubjekt

Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 StG). Da die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich bei Grundstücken des Privatvermögens erhoben wird, sind in erster Linie natürliche Personen steuerpflichtig.

Grundstücke juristischer Personen, die nach den Bestimmungen von § 14 Abs. 1 lit. a-e StG von der Steuerpflicht befreit sind, unterliegen ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer.

Mehrere Steuerpflichtige (Mit- oder Gesamteigentum) haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten. Bei Gesamteigentum haften sie für den gesamten Steuerbetrag solidarisch. D. h., dass jeder einzelne von ihnen für den gesamten Grundstückgewinnsteuerbetrag belangt werden kann. Die Leistung einer solidarisch haftenden Person befreit auch die übrigen.

8. Steuerobjekt

Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn. Dieser entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 StG).

8.1 Erlös

Dem Erlös entspricht die Gegenleistung der erwerbenden Person. Dies ist der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (z. B. Wohnrecht zugunsten der veräussernden Person). Massgebend ist grundsätzlich der verurkundete Kaufpreis. Wurde kein Verkaufspreis festgelegt oder liegt ein Tausch vor, gilt der Verkehrswert als Erlös (§ 102 Abs. 1 StG), wobei sich der Verkehrswert auf die Gegenleistung der erwerbenden Person bezieht und nur dann auf das veräusserte Objekt, wenn die Gegenleistung nicht bestimmt werden kann. Bei der Überführung ins Geschäftsvermögen ist der in der Buchhaltung aktivierte Betrag massgebend (§ 102 Abs. 2 StG). Kein Erlös liegt vor bei einer reinen Schenkung. Bei einer gemischten Schenkung ist von der Gegenleistung der erwerbenden Person auszugehen.

8.2 Anlagekosten

Diese bestehen aus dem Erwerbspreis und den weiteren wertvermehrenden Aufwendungen (§ 103 StG).
Letztere sind gegenüber den als Gewinnungskosten zu berücksichtigenden und abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten abzugrenzen (§ 104 Abs. 2 StG).

Dies gilt insbesondere auch für die steuerbefreiten juristischen Personen mit besonderem Zweck; es besteht die Gefahr, dass abzugsfähige Kosten wie Malerarbeiten usw. zu den Anlagekosten hinzugerechnet werden. Dies ist jedoch nicht zulässig.

Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 104 Abs. 1 StG aufgezählt.

8.2.1 Erwerbspreis

Nach § 103 StG wird der anrechenbare Erwerbspreis nach folgenden Grundsätzen bestimmt:

- Wurde das veräusserte Grundstück nicht durch ein steueraufschiebendes Rechtsgeschäft oder eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung (Härtefall gemäss § 70 StG 1983) erworben, ist der von der (damals) veräussernden Person bezahlte Erwerbspreis massgebend. Abgestellt wird auf den verurkundeten Kaufpreis, ausser es sei seinerzeit die Steuer auf einem höheren Preis abgerechnet worden.
- Bei Erwerb aus Zwangsvollstreckung sind auch allfällige im Zusammenhang stehende Forderungsverluste mit einzubeziehen.
- Bei Erwerb durch Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen gilt der mit der seinerzeitigen Einkommensbesteuerung erfasste Wert.

8.2.2 Aufwendungen

In § 104 StG sind 3 Arten von Aufwendungen genannt:

- Investitionen, darunter fallen insbesondere Kosten für Planung, Überbauung, Neu- und Erweiterungsbauten sowie Kosten für Einrichtungen, welche einen Mehrwert bewirken (§ 104 Abs. 2 lit. a StG);
- Grundeigentümerbeiträge sind Abgaben für Vorteile, wie z. B. Verbesserung der Erschliessungsanlagen und andere Bodenverbesserungen (§ 104 Abs. 1 lit. b StG);
- Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung, wie z. B. Grundbuch- und Notariatsgebühren, Geometerkosten, übliche Mäklerprovisionen, Inseratkosten und beim unentgeltlichem Erwerb bezahlte Erbschafts- und Schenkungssteuern (§ 104 Abs. 1 lit. c StG; § 45 StGV).

Nicht vom Erlös abgezogen werden können allfällige Gewinnanteilsrechte von Drittpersonen, da diese Gewinnverwendung darstellen.

8.2.3 Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens

Auszugehen ist vom Buchwert zuzüglich den während der Besitzdauer vorgenommenen Abschreibungen (§ 106 Abs. 1 StG).

Bei Ersatzbeschaffungen, die zu einem Steueraufschub führten, ist nicht auf die Erwerbskosten für das Ersatzobjekt abzustellen (§ 106 Abs. 2 StG). Diese können aber Ausgangspunkt der Berechnung der Anlagekosten bilden. Bei Ersatzbeschaffungen nach dem 1.1.2001 – d. h. nach Grundstückgewinnsteuerrecht - werden die massgeblichen Anlagekosten dadurch ermittelt, indem die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks um den Grundstückgewinn, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde, gekürzt werden (§ 106 Abs. 3 StG).

8.2.4 Pauschalierung der Anlagekosten

Bei im Zeitpunkt der Veräusserung überbauten Grundstücken und einer massgeblichen Besitzdauer von mehr als 10 Jahren können die Steuerpflichtigen wählen, ob die anzurechnenden Anlagekosten aufgrund von Pauschalwerten oder aufgrund von effektiven Kosten festzulegen sind (§ 105 StG). Die Pauschalwerte werden in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen. Der Veräusserungserlös wird nach § 102 StG bestimmt (Ziff. 3.1). Der Prozentsatz hängt von der Besitzdauer ab.

Die pauschal festgesetzten Anlagekosten umfassen sämtliche Anlagekosten gemäss §§ 103 und 104 StG. Sie enthalten also sowohl den Erwerbspreis, wie auch die anrechenbaren Aufwendungen einschliesslich Verkaufskosten. Es ist ausgeschlossen, zusätzlich zu den pauschal festgesetzten Anlagekosten weitere Aufwendungen als Anlagekosten zu berücksichtigen. Entweder werden die Anlagekosten pauschal bemessen und enthalten sämtliche Aufwendungen, oder es sind die tatsächlich nachgewiesenen Anlagekosten massgebend (RGE vom 22.5.2008, 3-RV.2007.14).

Die Pauschalierung der Anlagekosten ist nur möglich, soweit es den normalen Umschwung überbauter Liegenschaften betrifft. Nicht mehr als normaler Umschwung gilt der Teil, der für eine weitere Überbauung oder wenigstens für eine Arrondierung geeignet ist. In solchen Fällen ist der Veräusserungserlös, nach welchem die pauschalierten Anlagekosten bemessen werden, anteilsmässig nach Massgabe der effektiven Verhältnisse auf den als normalen Umschwung geltenden Teil zu verlegen.

Die massgebliche Besitzdauer wird grundsätzlich von der letzten steuerbegründenden Handänderung an gerechnet (Ziff. 8). Bezüglich Grundstücken, die vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt wurden, ist die Pauschalierung nicht möglich, wenn die Veräusserung innerhalb von 10 Jahren seit der Überführung erfolgt (§ 105 Abs. 2 StG).

8.3 Gewinn bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

8.3.1 Allgemeines

Bei einer Veräusserung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, mit der die Stimmenmehrheit aufgegeben wird, ist auf dem Wertzuwachs der Liegenschaften der Immobiliengesellschaft die Grundstückgewinnsteuer geschuldet. Massgebend ist der zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und der Aufgabe der Stimmenmehrheit entstandene Mehrwert auf jenen Liegenschaften, welche die Immobiliengesellschaft im Zeitpunkt der Aufgabe der Stimmenmehrheit besitzt. Die Grundstückgewinnsteuer wird ausgelöst, wenn eine Mehrheitsbeteiligung veräussert wird. Dies ist jedoch auch der Fall, wenn eine Immobiliengesellschaft im Besitze von vier Teilhabern (jeweiliger Anteil somit 25 %) in einem Vertrag verkauft wird.

Für die Ermittlung des Grundstückgewinns bei Aufgabe der Stimmenmehrheit an einer Immobiliengesellschaft wird einerseits vom Erlös aus der Veräusserung und Aufgabe der Mehrheit der Beteiligung und andererseits von dem beim Erwerb der Mehrheitsbeteiligung bezahlten Preis ausgegangen. Aus diesen beiden Grössen werden dann die auf die Liegenschaften entfallenden massgeblichen Anlagekosten und Veräusserungserlöse ermittelt.

Veräussert die Immobiliengesellschaft eigene Liegenschaften, werden die dabei realisierten Kapitalgewinne bei der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst.

8.3.2 Erlös

Der Erlös wird ermittelt, indem vom Verkaufspreis der Mehrheitsbeteiligung die Beträge der beweglichen Aktiven der Gesellschaft abgezogen und deren Passiven hinzugezählt werden. Alsdann sind Werte ausserkantonaler Liegenschaften auszuscheiden, und zwar nach Massgabe der Verkehrswertschätzung.

Beispiel

A veräussert sämtliche Aktien an der Immobiliengesellschaft X, welche nur aargauische Liegenschaften sowie flüssige Mittel hat und auf der Passivseite kurzfristige Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen aufweist, für CHF 2'000'000.- an B. Der für den Grundstückgewinn massgebliche Erlös berechnet sich wie folgt:

- Erlös für das Aktienpaket (100 %)	2'000'000.-
- nichtliegenschaftliche Werte	-180'000.-
- Gesellschaftspassiven	+ 144'000.-
- massgebender Erlös	1'964'000.-

8.3.3 Anlagekosten

Der Erwerbspreis wird ermittelt, indem vom Kaufpreis der Mehrheitsbeteiligung die im Zeitpunkt des Erwerbs vorhandenen beweglichen Aktiven der Gesellschaft abgezogen und die Gesellschaftspassiven hinzugezählt werden. Sodann sind nach Massgabe des Verkehrswerts ausserkantonale Liegenschaften und die im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung nicht mehr vorhandenen Liegenschaften auszuscheiden. Hinzukommen alsdann die Erwerbspreise der während der Besitzdauer der Mehrheitsbeteiligung durch die Gesellschaft erworbenen und im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung noch vorhandenen Grundstücke. Schliesslich sind auch noch die buchwerterhöhenden bzw. aktivierungspflichtigen Investitionen in die im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung noch vorhandenen Liegenschaften hinzuzuzählen. Bei überbauten Liegenschaften mit mehr als 10-jähriger Besitzdauer können die Anlagekosten auch pauschaliert werden.

8.4 Gesamt- und Teilveräusserung

8.4.1 Gesamtveräusserung

Bei der Veräusserung von Grundstücken oder Grundstückteilen, welche zu verschiedenen Zeiten erworben wurden, werden Gewinn und Besitzdauer für jede Fläche gesondert ermittelt (§ 107 Abs. 1 StG). Bei Grundstücken, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, beschränkt sich die gesonderte Ermittlung auf die Besitzdauer (§ 107 Abs. 2 StG).

Die gesonderte Gewinnermittlung erfolgt, indem der Gesamterlös auf die einzelnen Flächen im Verhältnis ihrer Verkehrswerte im Zeitpunkt der Veräusserung aufgeteilt wird. Haben die Parteien selbst die Preise für die einzelnen Flächen festgelegt, ist diese Wertaufteilung massgebend, solange sich die Bewertung im Rahmen des Verkehrswerts hält. Diese Teilerlöse werden den gesondert für die einzelnen Flächen ermittelten Anlagekosten gegenübergestellt. Bei Anlagekosten, die nicht ausscheidbar sind, erfolgt eine gleichmässige Verteilung nach Fläche.

Wenn die veräusserten Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden, erfolgt die gesonderte Ermittlung nur noch für die Besitzdauer auf den einzelnen Teilflächen (§ 107 Abs. 2 StG). Dabei wird der Erlös für alle Teilflächen deren gesamten Anlagekosten gegenübergestellt und der daraus resultierende Gesamtgewinn gleichmässig, d. h. nach Anzahl m^2, auf die Fläche verteilt. Für die Pauschalierung der Anlagekosten wird der Erlös als Ausgangsgrösse für die Bestimmung des Pauschalwerts nach Verhältnis der Flächen aufgeteilt. Eine wirtschaftliche Einheit liegt vor, wo die Nutzung eines Grundstücks den Einbezug eines oder mehrerer anderer Grundstücke voraussetzt (z. B. eine zusammengehörende Überbauung mehrerer Parzellen). Bei wirtschaftlicher Einheit werden somit im Gegensatz zur vorerwähnten Gesamtver-

äusserung Verluste auf einzelnen Teilflächen automatisch mit Gewinnen auf anderen Teilflächen verrechnet.

8.4.2 Teilveräusserung

Teilveräusserung bedeutet die zeitlich gestaffelte Veräusserung eines Grundstücks in Tranchen. Häufiger Fall ist die Parzellierung eines grösseren Grundstücks und der Verkauf der einzelnen Parzellen an verschiedene Personen.

Bei Veräusserung eines Grundstücks in Teilen sind die Wertverhältnisse der Teile zur Zeit des Erwerbs zu ermitteln. Nach diesen Wertverhältnissen sind die Erwerbskosten des ganzen Grundstücks sowie die nicht ausscheidbaren Aufwendungen aufzuteilen (§ 108 Abs. 1 und 2 StG). Die anderen Aufwendungen werden den betreffenden Teilflächen direkt objektbezogen zugeordnet.

Bei der Teilveräusserung können Verluste auf einzelnen Teilverkäufen mit Gewinnen der nächstfolgenden Teilveräusserung verrechnet werden. Konnten bei der letzten Teilveräusserung die Verluste noch nicht vollständig verrechnet werden, sind diese anteilmässig mit den vorangegangenen Gewinnen zu verrechnen, wobei rechtskräftige Veranlagungen zu diesem Zweck zu revidieren sind (§ 108 Abs. 3 StG).

9. Besitzdauer

Die Besitzdauer ist einerseits für die pauschale Bemessung der Anlagekosten und anderseits für den Steuersatz von Bedeutung (§ 110 StG).

Die Besitzdauer entspricht grundsätzlich jener Zeitspanne, in welcher der zu besteuernde Mehrwert entstand. Demgemäss beginnt sie mit der letzten Handänderung, welche die Grundstückgewinnsteuer auslöste, und endet mit jenem Rechtsgeschäft oder jener Transaktion, welche wiederum eine Grundstückgewinnsteuerpflicht begründet. Der genaue Zeitpunkt wird durch das Datum der öffentlichen Beurkundung und bei Fehlen einer solchen durch den Übergang der Verfügungsgewalt bestimmt. Keine öffentliche Beurkundung besteht u. a. bei folgenden steuerbegründenden Tatbeständen:

- Zwangsvollstreckung (Eigentumsübergang erfolgt mit dem Zuschlag; Art. 66 VZG);
- Enteignung (Eigentumsübergang erfolgt mit der Zahlung der Entschädigung durch Enteigner; Art. 91 EntG; § 147 Abs. 1 BauG; Entschädigungen werden in der Regel 20 Tage nach ihrer rechtskräftigen Festsetzung fällig);
- Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (Übergang der Verfügungsgewalt erfolgt mit der Übertragung der Beteiligungsrechte).

Für die Frage, ob der seinerzeitige Erwerb vom früheren Eigentümer bzw. der früheren Eigentümerin steueraufschiebend war, ist auf die in diesem Zeitpunkt geltende gesetzliche Regelung abzustellen.

Die Besitzdauer wird durch zivil- und öffentlichrechtliche sowie wirtschaftliche Handänderungen unterbrochen. Hingegen wird bei steuersystematischen Realisationen infolge Übergang vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen die Besitzdauer nicht unterbrochen, im Gegensatz zum umgekehrten Fall (§ 48 StGV).

Bei landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaften ist grundsätzlich von der letzten gewinnsteuerbegründenden Handänderung auszugehen, soweit die Abrechnung auf einem über den Anlagekosten liegenden Wert erfolgte. Hat beispielsweise der Sohn ein landwirtschaftliches Gewerbe von einem Elternteil zu einem Preis erworben, der unter den Anlagekosten lag, wird die Besitzdauer des Elternteils mitberücksichtigt.

Bei steueraufschiebenden Ersatzbeschaffungen wird die Besitzdauer des ersetzten Objekts angerechnet, soweit dessen Erlös reinvestiert wurde (§ 110 Abs. 2, letzter Satz StG).

Anhang: Beispiele

Sachverhalt 1: **Verkauf eines Einfamilienhauses**

Investition/Verkauf	Datum	Anlagekosten/Erlös	Betrag
Erwerb	04.03.1998	Kaufpreis	CHF 390'000
Verkauf	04.03.2013	Verkaufspreis	CHF 580'000
Aufwendungen			
- Notariatskosten			CHF 2'400
- Mäklerprovision			CHF 12'000

Sachverhalt 2: **Verkauf einer Eigentumswohnung; mit teilweiser Reinvestition des Erlöses**

Investition/Verkauf	Datum	Anlagekosten/Erlös	Betrag
Erwerb	28.01.2007	Kaufpreis	CHF 430'000
Verkauf	30.03.2013	Verkaufspreis	CHF 520'000
Aufwendungen			
- Beurkundung bei Erwerb			CHF 800
- Beurkundung bei Verkauf			CHF 1'200
- Inserate			CHF 2'000
- Erneuerungsfonds			CHF 3'300
Reinvestition (Kt. SO)	01.01.2012	Kaufpreis (inkl. Beurkundungskosten)	CHF 460'000

(Die Berechnungen sind auf den nachfolgenden Seiten unter Zuhilfenahme des Steuererklärungsformulars 112.01 dargestellt)

Steuerbarer Grundstückgewinn/ Steuerberechnung/Ersatzbeschaffung

		Fr.
7.	**Veräusserungserlös**	580'000
7.1	zuzüglich weitere Leistungen der erwerbenden Person gemäss Ziffer 4	
7.2	abzüglich besondere Leistungen der veräussernden Person (Aufstellung beilegen)	–
7.3	**Anrechenbarer Veräusserungserlös** gemäss § 102 StG	580'000
8.	**Anlagekosten**	
8.1	**Pauschalierte Anlagekosten** gemäss § 105 StG (zulässig nur für überbaute Grundstücke (§ 46 StGV) mit einer Besitzdauer von mehr als 10 vollendeten Jahren) Besitzdauer: 16 begonnene Jahre = 75 % (§ 105 StG) von Ziffer 7.3	– 435'000
8.2	**Effektive Anlagekosten** (sofern eine Pauschalierung nicht zulässig oder ungünstiger ist)	
	8.2.1 Erwerbspreis gemäss § 103 StG	–
	8.2.2 Aufwendungen gemäss § 104 StG (detaillierte Aufstellung unter Ziffer 15)	–
9.	**Grundstückgewinn vor allfälliger Ersatzbeschaffung**	145'000
10.	**Früher gewährter Steueraufschub** (ab 1.1.2001)	+
11.	**Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung:**	
	vorgenommene Ersatzbeschaffung (Erwerbspreis Ziffer 14)	
	abzüglich Anlagekosten gemäss Total Ziffer 8	–
	aufgeschobener Grundstückgewinn (max. Ziffer 9)	–
	sofern die Anlagekosten grösser sind als die Ersatzbeschaffung, ist keine Steuerreduktion möglich	
12.	**Steuerbarer Grundstückgewinn**	
13.	**Steuerberechnung**	
	Erwerbsdatum: 4.3.1998 Veräusserungsdatum: 4.3.2013	
	Massgebende Besitzdauer (§ 110 StG): 15 bis 16 Jahre	
	Steuersatz gemäss § 109 StG: 15 %;	
	ergibt beim erwähnten Grundstückgewinn (Ziffer 9) einen Steuerbetrag von	21'750

14. Ersatzbeschaffung

Der oder die Steuerpflichtige wünscht einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung:

- ☐ nach § 98 StG in selbst genutztes Wohneigentum (nur möglich bei Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum) oder
- ☐ nach § 99 StG in selbstbewirtschaftete landw. Grundstücke (nur möglich bei Veräusserung von landw. Grundstücken)

Ausweis über bereits vorgenommene Ersatzbeschaffung:

- ☐ Kaufvertrag für Grundstück in der Gemeinde: Kanton:
  Grundbuch Nr. Parzelle Nr. Erwerbspreis Fr.
- ☐ Zusammenstellung über Investitionen in landwirtschaftliche Bauten

Die Investitionen sind dem Gemeindesteueramt unaufgefordert nach erfolgter Ersatzbeschaffung jedoch spätestens nach Ablauf der Frist von 3 Jahren seit der Veräusserung nachzuweisen. Die Grundstückgewinnsteuer wird in der Regel ohne Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung provisorisch in Rechnung gestellt.

Damit später von einer durchgehenden Besitzesdauer ausgegangen werden kann, sind auch Ersatzbeschaffungen zu deklarieren, welche zu **keiner** Reduktion der Grundstückgewinnsteuer führen.

→ **Pauschalierung ist günstiger für den Steuerpflichtigen.**

			Fr.
7.	**Veräusserungserlös**		520'000
7.1	zuzüglich weitere Leistungen der erwerbenden Person gemäss Ziffer 4		
7.2	abzüglich besondere Leistungen der veräussernden Person (Aufstellung beilegen)	–	
7.3	**Anrechenbarer Veräusserungserlös** gemäss § 102 StG		520'000
8.	**Anlagekosten**		
8.1	**Pauschalierte Anlagekosten** gemäss § 105 StG (zulässig nur für überbaute Grundstücke (§ 46 StGV) mit einer Besitzdauer von mehr als 10 vollendeten Jahren) Besitzdauer: begonnene Jahre = % (§ 105 StG) von Ziffer 7.3	–	
8.2	**Effektive Anlagekosten** (sofern eine Pauschalierung nicht zulässig oder ungünstiger ist)		430'000
	8.2.1 Erwerbspreis gemäss § 103 StG	–	
	8.2.2 Aufwendungen gemäss § 104 StG (detaillierte Aufstellung unter Ziffer 15)	–	4'000
9.	**Grundstückgewinn vor allfälliger Ersatzbeschaffung**		86'000
10.	**Früher gewährter Steueraufschub** (ab 1.1.2001)	+	
11.	**Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung:**		
	vorgenommene Ersatzbeschaffung (Erwerbspreis Ziffer 14) 460'000		
	abzüglich Anlagekosten gemäss Total Ziffer 8 – 434'000		
	aufgeschobener Grundstückgewinn (max. Ziffer 9) 26'000	–	26'000
	sofern die Anlagekosten grösser sind als die Ersatzbeschaffung, ist keine Steuerreduktion möglich		
12.	**Steuerbarer Grundstückgewinn**		60'000
13.	**Steuerberechnung**		
	Erwerbsdatum: 28.1.2007 Veräusserungsdatum: 30.3.2013		
	Massgebende Besitzdauer (§ 110 StG): 6 bis 7 Jahre		
	Steuersatz gemäss § 109 StG: 28 %; ergibt beim erwähnten Grundstückgewinn (Ziffer 9) einen Steuerbetrag von		16'800

14. Ersatzbeschaffung

Der oder die Steuerpflichtige wünscht einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung:

- [X] nach § 98 StG in selbst genutztes Wohneigentum (nur möglich bei Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum) oder
- [ ] nach § 99 StG in selbstbewirtschaftete landw. Grundstücke (nur möglich bei Veräusserung von landw. Grundstücken)

Ausweis über bereits vorgenommene Ersatzbeschaffung:

- [X] Kaufvertrag für Grundstück in der Gemeinde: Olten Kanton: SO
  Grundbuch Nr. Parzelle Nr. Erwerbspreis Fr. 460'000
- [ ] Zusammenstellung über Investitionen in landwirtschaftliche Bauten

Die Investitionen sind dem Gemeindesteueramt unaufgefordert nach erfolgter Ersatzbeschaffung jedoch spätestens nach Ablauf der Frist von 3 Jahren seit der Veräusserung nachzuweisen. Die Grundstückgewinnsteuer wird in der Regel ohne Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung provisorisch in Rechnung gestellt.

Damit später von einer durchgehenden Besitzesdauer ausgegangen werden kann, sind auch Ersatzbeschaffungen zu deklarieren, welche zu **keiner** Reduktion der Grundstückgewinnsteuer führen.