

28.06.2017

Praxisänderungen Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern

Das Bundesgericht hat mit drei Entscheiden Praxisänderungen im Bereich der kantonalen Sondersteuern bewirkt:

1. Verbot der Nachbesteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei einer zeitnahen Aufgabe der Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft
2. Voraussetzungen der Nachbesteuerung des unbesteuert gebliebenen Grundstückgewinns bei einer Übertragung des Grundstücks auf eine juristische Person zu einem offensichtlich unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis
3. Einschränkung des Handänderungssteuer-Nachsteuerungsvorbehalts bei steuerneutralen Umstrukturierungen

1. GGSt: Wegfall Nachsteuervorbehalt für den aufgeschobenen Gewinn bei Ersatzbeschaffungstatbeständen

Gemäss bisheriger Praxis konnte die Wegzugsgemeinde den wegen Ersatzbeschaffung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG aufgeschobenen Gewinn nachbesteuern, falls innerhalb von 5 Jahren die Selbstnutzung an der Ersatzliegenschaft aufgegeben wurde (entweder durch Vermietung oder durch Verkauf ohne erneute Ersatzbeschaffung). Das Bundesgericht hat mit Entscheid 2C_306/2016 vom 7.3.2017 diese Nachbesteuerung sowie die entsprechenden Nachsteuervorbehalte in den Aufschiebungsverfügungen für bundesrechtswidrig erklärt. Gemäss Bundesgericht ist die Voraussetzung des dauernden Selbstwohnens der Ersatzliegenschaft bereits dann erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz an den Ort der Ersatzliegenschaft (Zuzugsgemeinde) verlegt hat. Diese Voraussetzung gilt analog für die dauernde Selbstbewohnung der veräusserten ursprünglichen Liegenschaft. Der steuerrechtliche Wohnsitz richtet sich nach Art. 23 ff. ZGB (Aufenthalt an einem bestimmten Ort mit der Absicht des dauernden Verbleibens an diesem Ort, Verlegung des Lebensmittelpunktes an diesen Ort). Eine bestimmte Mindestdauer wird für die Begründung des Wohnsitzes grundsätzlich nicht verlangt, jedoch vermag ein auf eine begrenzte kürzere Dauer angelegter Aufenthalt in der Regel keinen Wohnsitz zu begründen.

Hat die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz in die Ersatzliegenschaft verlegt, kann der von der Wegzugsgemeinde aufgeschobene Gewinn folglich nur von der Zuzugsgemeinde bei der nächsten steuerbegründenden Veräusserung der Ersatzliegenschaft besteuert werden. Eine Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns bei Aufgabe der Selbstnutzung nach erfolgter Wohnsitzverlegung ohne gleichzeitige Veräusserung der Ersatzliegenschaft (z.B. durch Vermietung) ist hingegen nicht möglich. Die steuerliche Erfassung erfolgt im Rahmen der Veranlagung der Veräusserung der Ersatzliegenschaft durch Abzug des aufgeschobenen Gewinns vom Anlagewert der Ersatzliegenschaft.

Beispiel:

Aufgeschobener Gewinn Verkauf ursprüngliche Liegenschaft	100'000	
Kaufpreis Ersatzliegenschaft	1'000'000	
Verkaufserlös Ersatzliegenschaft		1'200'000
Anlagewert Ersatzliegenschaft:		
Kaufpreis Ersatzliegenschaft	1'000'000	
./. aufgeschobener Gewinn	- 100'000	900'000
Steuerbarer Gewinn		300'000

Würde in diesem Beispiel eine weitere Ersatzbeschaffung für mindestens CHF 1'200'000 vorgenommen, müsste für den Gewinn von CHF 300'000 von der Gemeinde der veräusserten ersten Ersatzliegenschaft wiederum ein Steueraufschub gewährt werden.

Aufgrund der neuen Rechtsprechung machen die Luzerner Veranlagungsbehörden in Aufschubsverfügungen infolge Ersatzbeschaffung keine Nachsteuervorbehalte mehr. Vor der Praxisänderung verfügte Nachsteuervorbehalte sind nicht mehr anwendbar.

Die neue Praxis gilt sinngemäss auch für die Ersatzbeschaffungstatbestände gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG (land- und forstwirtschaftliche Ersatzbeschaffungen) sowie § 4 Abs. 1 Ziff. 4 GGStG (Ersatzbeschaffung durch steuerbefreite Institutionen).

2. GGSt: Nachsteuervorbehalt bei Veräusserung an juristische Personen oder Übertragung ins Geschäftsvermögen zu einem Preis unter dem Verkehrswert

Gemäss § 17 Abs. 3 GGStG kann ein Grundstück auch unter seinem Verkehrswert (z.B. zum Anlagewert) an eine juristische Person veräussert werden. In diesem Fall wird mittels eines Nachsteuervorbehalts im Rechtsspruch der Veranlagungsverfügung sichergestellt, dass bei einer Weiterveräusserung des Grundstücks innert 5 Jahren die noch nicht besteuerte Differenz zwischen Anlagewert und Verkehrswert im Zeitpunkt der Übertragung an die der Gewinnsteuer unterliegende juristische Person nachbesteuert werden kann. Die Nachbesteuerung ist insbesondere vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung an die der Gewinnsteuer unterliegende Person ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem Kaufpreis und dem höheren Verkehrswert des Grundstücks besteht und die Weiterveräusserung des Grundstücks zu einem wesentlich höheren Preis erfolgt (BGE 2C_1081/2015 vom 12.12.2016) oder bei Verrechnung realisierter Grundstücksgewinne mit Verlusten der der Gewinnsteuer unterliegenden Person.

Analoges gilt bei einer Überführung eines Grundstücks ins Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person zu einem Wert unter dem Verkehrswert (§ 17 Abs. 2 GGStG). Die Nachbesteuerung kommt hier insbesondere bei einer Verrechnung des Gewinns aus der Veräusserung des zuvor ins Geschäftsvermögen übertragenen Grundstücks mit einem Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Frage.

3. HSt: Nachsteuervorbehalt bei Umstrukturierungstatbeständen

Bisher wurde die Handänderungssteuer nacherhoben, wenn zwar im Zeitpunkt einer Umstrukturierung (z.B. Umwandlung einer Einzelfirma in eine AG) die Voraussetzungen der Steuerneutralität erfüllt waren, jedoch innert der Sperrfrist von 5 Jahren stille Reserven realisiert und mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nachbesteuert wurden. Aufgrund des übergeordneten Bundesrechts und entsprechender Erwägungen eines Bundesgerichtsentscheids (BGE 138 II 557) führt eine solche Sperrfristverletzung nicht mehr zu einem Handänderungssteuer-Nachsteuerverfahren. Ein Nachsteuerverfahren ist nur noch dann möglich, wenn nach Rechtskraft der Steuerbefreiungsverfügung gemäss § 3 Abs. 1 Ziff. 5 HStG im Rahmen des Einkommens- bzw. Gewinnsteuer-Veranlagungsverfahrens festgestellt wird, dass die Steuerneutralität der Umstrukturierung bereits im Zeitpunkt des Übergangs des Grundstücks nicht gegeben war. Der im Rechtspruch des Steuerbefreiungsentscheids eingefügte Nachsteuervorbehalt wurde dementsprechend angepasst.

Autor/Kontakt

Lukas Habermacher, Recht + Aufsicht
041 228 56 47, lukas.habermacher@lu.ch