

Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Lukas Habermacher
Steuerseminar 2016

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Inhaltsübersicht

- **Einleitung**
- **Fall 1:** Interkantonale Ersatzbeschaffung
- **Fall 2:** Übertragung Ersatzliegenschaft auf Nachkommen
- **Fall 3:** Ersatzbeschaffung unter Mitbeteiligung von Familienangehörigen
- **Fall 4:** Kaskaden-Ersatzbeschaffung innerhalb von 5 Jahren
- **Fall 5:** Ersatzbeschaffung nach Trennung eines Ehepaars bzw. Konkubinatspaars
- **Fall 6:** Vorausbeschaffung mit Bebauung der Ersatzliegenschaft

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Lernziele

- Einblick in spezielle grundstückgewinnsteuerliche Fragestellungen bei der Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum gewinnen, insbesondere:
 - Grundstückgewinnsteuerfolgen bei Verkauf bzw. Aufgabe Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft innert 5 Jahren
 - Voraussetzungen für einen Steueraufschub bei Mitbeteiligung eines Familienangehörigen an Ersatzliegenschaft
 - Steuerliches Schicksal von aufgeschobenen Gewinnen bei mehrfacher Ersatzbeschaffung innert 5 Jahren

- **Gesetzliche Grundlagen**

- Art. 12 Abs. 1 lit. e StHG
- § 4 Abs. 1 Ziff. 7, § 4 Abs. 2 GGStG-LU

- **Voraussetzungen für den Steueraufschub**

- an sich steuerbegründende Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung)
- am Wohnsitz in der Schweiz (d.h. keine Zweit- oder Ferienwohnung)

- Reinvestition Veräusserungserlös in Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz
- innert zwei Jahren vor der Veräusserung (Vorausbeschaffung) oder innert zwei (bei Erstreckung bis vier) Jahren nach der Veräusserung (Nachbeschaffung)
- Grundsatz Identität Eigentümer der veräusserten Liegenschaft und Eigentümer der Ersatzliegenschaft
- 5-jährige Mindestdauer der ausschliesslichen Selbstbewohnung und der Eigentümerstellung betreffend Ersatzliegenschaft
- Anwendung der absoluten Methode (BGE 130 II 202): Aufschub nur möglich, soweit die Ersatzinvestition die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft übersteigt

▪ Interkantonale Ersatzbeschaffung

Sachverhalt - Teil 1

- 1) A hatte seine in Luzern gelegene Liegenschaft am 1.7.1997 für CHF 700'000 gekauft und seither ununterbrochen selbst bewohnt. Am 1.2.2016 verkaufte er die Liegenschaft für CHF 1'200'000 an eine Drittperson.
- 2) Am 1.4.2016 erwirbt A im Kanton Nidwalden eine neue Liegenschaft für CHF 1'100'000 und bewohnt diese von da an selber.

Fragen

- 1) Wie veranlagt die GGSt-Veranlagungsbehörde der Stadt Luzern im Frühling 2016 die vorliegende Handänderung?
- 2) Wie lautet der Rechtsspruch der Veranlagungsverfügung?

Lösungshinweise

Frage 1: Veranlagung des Verkaufs vom 1.2.2016

Ermittlung steuerbarer Gewinn:

Veräusserungspreis		1'200'000
./. Anlagewert		<u>700'000</u>
Gewinn		<u>500'000</u>
./. Ersatzinvestition NW	1'100'000	
- Anlagewert LU	- <u>700'000</u>	
Differenz	400'000	<u>- 400'000</u>

Steuerbarer Gewinn: 100'000

Steueraufschub (§ 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG): 400'000

(Kopie Veranlagungsverfügung an Kanton NW)

Frage 2: Rechtsspruch Veranlagungsverfügung

1. Die Besteuerung wird gestützt auf § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG für einen Grundstücksgewinn von CHF 400'000 aufgeschoben. Der Steuerzuschub erfolgt nur unter der Bedingung, dass die Ersatzliegenschaft im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG nicht innert 5 Jahren seit deren Bezug veräussert oder die Selbstnutzung daran aufgegeben wird. Bei Nichterfüllen dieser Bedingung wird dieser Entscheid revidiert und die Besteuerung unter Berechnung des negativen Ausgleichszinses ab Ablauf der Einsprachefrist des (ursprünglichen) Entscheids nachgeholt. Eine Veräusserung oder die Aufgabe der Selbstnutzung vor Ablauf der 5-Jahresfrist (z.B. durch Vermietung) ist der ursprünglichen Veranlagungsbehörde mitzuteilen. Vorbehalten bleibt ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren.

2. Gegen diesen Veranlagungsentscheid kann binnen 30 Tagen seit Zustellung bei der Veranlagungsbehörde Einsprache erhoben werden. Die Einsprache hat einen bestimmten Antrag und dessen Begründung zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Sachverhalt - Teil 2

A verkauft die in Nidwalden erworbene Liegenschaft am 1.5.2021 für CHF 1'500'000 und zieht in eine Mietwohnung.

Variante: Verkauf findet bereits am 15.1.2021 statt.

Frage

Was machen die involvierten GGSt-Veranlagungsbehörden?

Lösungshinweise

- 1) Aufgabe der Selbstnutzung am 1.5.2021 durch Verkauf der Ersatzliegenschaft mehr als 5 Jahre nach Bezug dieser Ersatzliegenschaft am 1.4.2016.
- 2) Der Nachsteuervorbehalt gemäss Rechtsspruch Ziff. 1 kann von Luzern nicht mehr angewendet werden: 5-Jahressperrfrist für eine Nachbesteuerung ist am 1.4.2021 abgelaufen.

3) Veranlagung durch Kanton NW (gemäss der vom Bundesgericht in solchen Fällen für anwendbar erklärten Einheitsmethode, BGE 2C_337/2012 vom 19.12.2012):

Veräusserungspreis		1'500'000
./. Anlagewert:	1'100'000	
- Steueraufschub LU	- <u>400'000</u>	- <u>700'000</u>
steuerbarer Gewinn		800'000

Variante: Verkauf bereits am 15.1.2021

1) 5-Jahressperrfrist ist nicht eingehalten worden:

Verkauf Liegenschaft LU 1.2.2016, Bezug Ersatzliegenschaft NW am 1.4.2016, Verkauf Liegenschaft NW 15.1.2021

2) Wie erhält Kanton LU Kenntnis vom Verkauf:

- Meldepflicht für Verkauf Liegenschaft NW für Verkäufer A (Rechtsspruch Aufschubsverfügung Ziff. 1)
- Nachfrage bei Steuerbehörde NW nach Ablauf der 5-Jahresfrist

3) Vorgehen Steuerbehörde NW:

Veranlagung Gewinn auf Liegenschaft NW:
 $1'500'000 - 1'100'000 = 400'000$

4) Vorgehen Veranlagungsbehörde LU:

- Einleitung Nachsteuerverfahren
- Vornahme Nachsteueranlagung per 1.2.2016:

Veräusserungspreis	1'200'000
./. Anlagewert	<u>700'000</u>
Gewinn	500'000
- Nachbezug Differenz bezahlter Steuerbetrag gemäss Veranlagung 1.2.2016 zum jetzt neu berechneten Steuerbetrag:

Steuer auf 500'000, Besitzesdauer 18-19 Jahre:	102'118
./. Steuer auf 100'000, Besitzesdauer 18-19 Jahre:	<u>- 15'891</u>
Zu bezahlende Differenz:	<u>86'227</u>
- (+ negativer Ausgleichszins)

▪ Uebertragung Ersatzliegenschaft auf Nachkommen

Sachverhalt

- 1) Die Eheleute A und B erwarben 1.9.2011 eine STWE-Wohnung in Sursee für CHF 800'000 als eheliche Wohnung.
- 2) Am 1.7.2012 erbten A und B in Horw eine Baulandparzelle (erbrechtlicher Anrechnungswert: CHF 600'000; Kaufpreis Erblasser: CHF 300'000) und erstellten anschliessend darauf ein MFH mit 5 baulich identischen STWE-Wohnungen (Baubeginn: 1.7.2013, Bauvollendung: 30.6.2014, Baukosten CHF 3'000'000).
- 3) A und B veräusserten 3 STWE und behielten 2 STWE für sich zur Selbstnutzung und bezogen diese am 1.7.2014.

- 4) Die bisherige STWE-Wohnung in Sursee verkauften A und B am 1.6.2015 zum Preis von CHF 1'300'000 an einen Dritten.
- 5) Am 1.4.2016 übertrugen A und B ihre beiden bisher selbstgenutzten STWE-Einheiten zum Kaufpreis von CHF 1'200'000 an ihre Tochter C.
- 6) Tochter C vermietete anschliessend die beiden von den Eltern erworbenen Wohnungen an Dritte. A und B zügelten in eine Mietwohnung.

Fragen

- 1) Wie veranlagt Sursee im Sommer 2015 den Verkauf der STWE-Wohnung per 1.6.2015?
- 2) Wie wird der Verkauf der 3 STWE in Horw veranlagt?
- 3) Was macht die GGSt-Veranlagungsbehörde Horw, nachdem die beiden STWE-Wohnungen an C übertragen worden sind?
- 4) Was macht die GGSt-Veranlagungsbehörde Sursee, nachdem sie von der Übertragung der beiden STWE-Wohnungen an C Kenntnis erhalten hat?
- 5) Ändert sich am Ergebnis etwas, wenn die Übertragung der beiden STWE in Horw von A und B an C erst am 1.7.2020 stattfindet (Verkaufspreis 1'200'000, Verkehrswert 1'400'000)?

Lösungshinweise

1) Veranlagung Verkauf STWE Sursee 2015

Veräusserungspreis		1'300'000
Anlagewert		<u>- 800'000</u>
Gewinn		500'000
./. Ersatzinvestition:	1'200'000	
./. Anlagewert	<u>- 800'000</u>	
Differenz	400'000	<u>- 400'000</u>
Steuerbarer Gewinn		100'000
Steueraufschub § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG		400'000

Bemerkungen zur anrechenbaren Ersatzinvestition:

- Ersatzinvestition in zwei STWE-Wohnungen ist anrechenbar, sofern beide Wohnungen von den Eheleuten selbstbewohnt werden
- Anrechenbarkeit des Erwerbs des Baulandes (2/5 bzw. CHF 240'000)?

Vorausbeschaffungstatbestand: gesetzlich vorgegebener, nicht erstreckbarer Vorausbeschaffungszeitraum erstreckt sich vom 1.6.2013 - 1.6.2015, daher Baulanderwerb per 1.7.2012 schon in zeitlicher Hinsicht ausserhalb dieser Frist und damit nicht anrechenbar (zudem keine Erlösverwendung für diesen Erwerb, da Bauland durch Erbgang unentgeltlich erworben). Nur die im Ersatzbeschaffungszeitraum getätigten wertvermehrenden Investitionen in eigenen Wohnraum anrechenbar.

2) Verkauf der 3 STWE an Dritte

- Frage nach der steuerrechtlichen Qualifikation dieser 3 STWE: Privat- oder Geschäftsvermögen (Liegenschaftshandel)
- "liberale" Praxis Kanton LU: bei einmaliger Ausnützung einer sich bietenden Gelegenheit zur Überbauung eines Grundstücks mit einigen STWE's (insbesondere bei geerbtem Grundstück) durch einen Steuerpflichtigen, der beruflich nicht im Baugewerbe tätig ist, wird keine Überführung des Grundstücks ins Geschäftsvermögen angenommen.
- Somit sind die 3 Verkäufe "nur" GGSt-pflichtig (Anlagewert je STWE: 660'000)

3) Veranlagung Verkauf der 2 STWE von A + B an Tochter C

- Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG (gemischte Schenkung), da Kaufpreis von 1'200'000 tiefer als Verkehrswert und kein Gewinn (Verlust)
(Annahme: Verkehrswert entspricht mindestens Baukosten von 1'200'000 + Landwert von 240'000 = erbrechtlicher Anrechnungswert)
- Ob auch ein steueraufschiebender Erbvorbezug vorliegt, ist für die Gewährung des Aufschubs nicht relevant, da dieser bereits aufgrund des erfüllten Schenkungstatbestands zu verfügen ist.

4) Möglichkeiten für die Veranlagungsbehörde Sursee

- Aufgabe der Selbstnutzung der Ersatzobjekte (2 STWE Horw) mit Verkauf an Tochter per 1.4.2016 vor Ablauf der 5-Jahresfrist
- Kann Sursee ein Nachsteuerverfahren betreffend Aufschubsveranlagung (400'000) einleiten?
- Gemäss BGE 141 II 207 ist ein Nachsteuerverfahren unzulässig
- Begründung: Das im Bundesrecht (Art. 12 StHG) geregelte System des Steueraufschubs sieht keine Tatbestandsbindung vor, d.h. die Beibehaltung des Steueraufschubs für den infolge Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Gewinn setzt nicht eine erneute Ersatzbeschaffung voraus, sondern kann auch durch Erfüllung eines anderen Aufschubstatbestands beim Verkauf des Ersatzobjekts erreicht werden.

- **Konkret:** Der beim Verkauf des STWE Sursee infolge Ersatzbeschaffung der 2 STWE Horw aufgeschobene Gewinn von 400'000 bleibt dank der steueraufschiebenden Veräusserung der 2 STWE Horw an die Tochter C weiterhin aufgeschoben. Tochter C übernimmt die entsprechende latente Steuerlast auf diesen 400'000.
Besteuerung erfolgt erst bei einem Verkauf der STWE Horw durch C (Abzug vom Anlagewert).

5) Verkauf STWE Horw an C erst am 1.7.2020

- 5-Jahresfrist für allfällige Nachbesteuerung in Sursee abgelaufen.
- Keine Änderung gegenüber Antwort 4): Steueraufschub unverändert gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG zu gewähren infolge gemischter Schenkung ohne Gewinn. Von Sursee aufgeschobener Gewinn von 400'000 infolge Ersatzbeschaffung bleibt weiterhin aufgeschoben, wird von C bei nächster steuerbegründender Veräusserung zu versteuern sein.

▪ Ersatzbeschaffung unter Mitbeteiligung von Familienangehörigen

Sachverhalt

- 1) A und B lebten seit 1.12.2015 in der Eigentumswohnung von A in der Stadt Luzern im Konkubinat. Am 1.2.2016 veräusserte A diese Wohnung (Anlagewert CHF 500'000) zum Preis von CHF 800'000 an einen Dritten.
- 2) Bereits am 1.11.2015 hatten A und B in Emmen eine Eigentumswohnung zum Preis von CHF 800'000 im ½-Miteigentum erworben. Am 1.2.2016 zügelten sie in diese Wohnung. Die finanzierende Bank gewährte A und B eine Hypothek von CHF 600'000 als Solidarschuldner.

Variante 1

Das notwendige Eigenkapital für den Kauf der Wohnung Emmen wird von A aufgebracht.

Variante 2

B steuert für den Kauf der Wohnung Emmen eigene Mittel von CHF 50'000 bei.

Variante 3

B steuert für den Kauf der Wohnung Emmen eigene Mittel von CHF 100'000 bei.

Variante 4

- 1) Die für den Kauf der Wohnung Emmen benötigten Eigenmittel stammen ausschliesslich von B. Im Kreditvertrag mit der Bank ist nur B als Schuldner aufgeführt.
- 2) Jedoch kann die Bank bei einem Zahlungsausfall die Wohnung im entsprechenden SchKG-Verfahren als Pfand für den Kredit verwerten lassen.

Fragen

- 1) Prüfen Sie bei allen Varianten, ob A bei der Veranlagung des Verkaufs der Wohnung Luzern einen Steueraufschub erhält.
- 2) Wenn ja, in welcher Höhe?

Lösungshinweise

Vorbemerkungen:

- Die Qualifikation selbstgenutzte Liegenschaft ist bei der von einem Alleineigentümer veräusserten Wohnliegenschaft gegeben, auch wenn sich am Ersatzobjekt neu ein Familienangehöriger beteiligt und unabhängig davon, ob dieser Familienangehörige bereits in der veräusserten Liegenschaft gewohnt hat oder nicht.
- Höhe des Aufschubs ist abhängig vom Verhältnis der Finanzierung des Ersatzobjekts zwischen Veräusserer und sich neu mitbeteiligendem Familienmitglied
- Begriff Familienangehöriger: Ehefrau, Ehemann, Kinder, (Schwieger-)Eltern, LebenspartnerIn, KonkubinatspartnerIn

Variante 1: Eigenkapital B = 0

- Veräusserer A bringt das ganze Eigenkapital von 200'000 auf sowie $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000, total 500'000.
- B steuert $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000 bei.
- $\frac{1}{2}$ -Miteigentumsanteil von B wird von diesem somit nicht vollständig selber finanziert.
- Damit liegt eine steueraufschiebende Schenkung von A an B vor (100'000).
- Der ganze Gewinn von 300'000 profitiert daher vom Steueraufschub.
- B übernimmt die latente Steuerlast gemäss seinem $\frac{1}{2}$ -Miteigentumsanteil auf 150'000
- Aufschubsentscheid ist auch B zu eröffnen mit Hinweis, dass der auf seinen Anteil entfallende Gewinn bei nächster steuerbegründender Veräusserung von ihm zu versteuern ist.

Variante 2: Eigenkapital B = 50'000

- Veräusserer A bringt das Eigenkapital von 150'000 auf sowie $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000, total 450'000.
- B steuert Eigenkapital von 50'000 sowie $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000 bei, total 350'000
- $\frac{1}{2}$ -Miteigentumsanteil von B wird von diesem somit nicht vollständig selber finanziert.
- Somit gleiche Steuerfolgen wie Variante 1 (voller Aufschub).

Variante 3: Eigenkapital B = 100'000

- Veräusserer A bringt das Eigenkapital von 100'000 auf sowie $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000, total 400'000.
- B steuert Eigenkapital von 100'000 sowie $\frac{1}{2}$ Fremdkapital von 300'000 bei, total 400'000
- $\frac{1}{2}$ -Miteigentumsanteil von B wird von diesem somit vollständig selber finanziert.
- A erbringt daher an B keine Schenkung, sondern finanziert nur seinen eigenen Anteil mit 400'000.
- Gemäss der absoluten Methode erfolgt die Reinvestition in den $\frac{1}{2}$ -Anteil von A zuerst aus dem Anlagewert des veräusserten Grundstücks von A. Da dieser Anlagewert (500'000) höher ist als die anrechenbare Reinvestition (400'000), kann kein Aufschub gewährt werden.
- Steuerbarer Gewinn für A aus Verkauf: 300'000

Variante 4: B finanziert alles

- B bringt sowohl Eigenkapital wie Fremdkapital vollständig selber auf.
- Steueraufschub für A kommt schon mangels einer Ersatzinvestition (Reinvestition Erlös in selbstbewohnte Liegenschaft) nicht in Frage.
- Ist A nicht (Solidar-)Schuldner für den Bankkredit, finanziert er den Kauf nicht mit. Eine allfällige künftige Verwertung des Kaufobjekts in einer Zwangsvollstreckung gilt nicht als Mitfinanzierung.

- **Kaskaden-Ersatzbeschaffung innerhalb von 5 Jahren**

Sachverhalt

- 1) A veräusserte im Jahr 2010 sein selbstbewohntes Eigenheim (Anlagewert CHF 500'000) zum Preis von CHF 700'000.
- 2) Im Jahr 2012 erwarb A eine Ersatzliegenschaft für CHF 800'000.
- 3) Im Jahr 2013 veräusserte A die Ersatzliegenschaft für CHF 900'000.
- 4) Im Jahr 2014 erwarb A eine weitere Ersatzliegenschaft.

Variante a:

Der Kaufpreis der 2. Ersatzliegenschaft beträgt CHF 1'000'000.

Variante b:

Der Kaufpreis der 2. Ersatzliegenschaft beträgt CHF 550'000.

Variante c:

Der Kaufpreis der 2. Ersatzliegenschaft beträgt CHF 650'000.

Variante d:

Der Kaufpreis der 2. Ersatzliegenschaft beträgt CHF 750'000.

Frage

Wie sehen die Veranlagungen der Veräusserung 1 (Jahr 2010) und der Veräusserung 2 (Jahr 2013) bei den Varianten a/b/c/d aus?

Lösungshinweise

- 2010: Gewinn aus Veräusserung Ursprungsliegenschaft = 200'000
- 2012: Ersatzbeschaffung 1 führt zu vollem Steueraufschub für den Gewinn von 200'000
- 2013: Verkauf von Ersatzliegenschaft 1 führt zu Totalgewinn von 300'000 (Teilgewinn 1 von 200'000 aus Aufschub + Teilgewinn 2 von 100'000 aus Wertzuwachs auf Ersatzliegenschaft 1)
- Veräusserung Ersatzliegenschaft 1 findet innerhalb der 5-Jahres-Nachbesteuerungsfrist statt.
- Das weitere steuerliche "Schicksal" dieser Teilgewinne hängt von der Höhe der Reinvestition in die 2. Ersatzliegenschaft ab.

Variante a: Kaufpreis Ersatzliegenschaft 2 = 1'000'000

- Veräusserung Ursprungsliegenschaft (2010): Aufschub für ganzen Gewinn von 200'000 (700'000 - 500'000)
- Veräusserung Ersatzliegenschaft 1 (2013):

Veräusserungspreis:		900'000
Anlagewert:	800'000	
- Aufschub 1	<u>- 200'000</u>	<u>- 600'000</u>
Gewinn:		<u>300'000</u>
./. Ersatzinvestition 2	1'000'000	
- Anlagewert	<u>- 600'000</u>	
Differenz	400'000	- 400'000
Steuerbarer Gewinn		0
Steueraufschub Ersatzbeschaffung		300'000

Variante b: Kaufpreis Ersatzliegenschaft 2 = 550'000

- Veräusserung Ursprungliegenschaft (2010): Aufschub für ganzen Gewinn von 200'000 (700'000 - 500'000)
- Veräusserung Ersatzliegenschaft 1 (2013):

Veräusserungspreis:		900'000
Anlagewert:	800'000	
- Aufschub 1	<u>- 200'000</u>	<u>- 600'000</u>
Gewinn:		<u>300'000</u>
./. Ersatzinvestition 2	550'000	
- Anlagewert	<u>- 600'000</u>	
Differenz	- 50'000	0
- Kein Steueraufschub, da vollständige Desinvestition von Teilgewinn 1 und Teilgewinn 2
- Verletzung 5-Jahresfrist Veranlagung 2010

- **Teilgewinn 1:** Einleitung **Nachsteuerverfahren** betreffend Veranlagung Verkauf Ursprungliegenschaft 2010 und danach **Nachsteuerveranlagung Gewinn 200'000**
(Besitzesdauer: Kauf Ursprungliegenschaft bis Verkauf 2010, Steuersatz: 200'000)
- **Teilgewinn 2:** Veranlagung Verkauf Ersatzliegenschaft 1 2013: **steuerbarer Gewinn 100'000**
(Besitzesdauer: 2012-2013, Steuersatz: 100'000)

Variante c: Kaufpreis Ersatzliegenschaft 2 = 650'000

- Veräusserung Ursprungliegenschaft (2010): Aufschub für ganzen Gewinn von 200'000 (700'000 - 500'000)

- Veräusserung Ersatzliegenschaft 1 (2013):

Veräusserungspreis:		900'000
Anlagewert:	800'000	
- Aufschub 1	<u>- 200'000</u>	<u>- 600'000</u>
Gewinn:		300'000
./. Ersatzinvestition 2	650'000	
- Anlagewert	<u>- 600'000</u>	
Differenz	50'000	50'000

- vollständige Desinvestition Teilgewinn 1
- teilweise Desinvestition/Reinvestition Teilgewinn 2 (je 50'000)

- **Teilgewinn 1:** Einleitung **Nachsteuerverfahren** betreffend Veranlagung Verkauf Ursprungliegenschaft 2010 und danach **Nachsteuerveranlagung Gewinn 200'000** (Besitzesdauer: Kauf Ursprungliegenschaft bis Verkauf 2010, Steuersatz: 200'000)

- **Teilgewinn 2: Veranlagung** Verkauf Ersatzliegenschaft 1 2013: steuerbarer **Gewinn 50'000** (Besitzesdauer: 2012-2013, Steuersatz: 50'000)

Steueraufschub 50'000

Bei teilweiser Desinvestition wird somit zuerst der "ältere" aufgeschobene Gewinn nachbesteuert, d.h. der Aufschub erfolgt für den "jüngeren" Gewinn (bestätigt durch Urteil des Kantonsgerichts vom 26.8.2016 i.S. S.).

Variante d: Kaufpreis Ersatzliegenschaft 2 = 750'000

- Veräusserung Ursprungliegenschaft (2010): Aufschub für ganzen Gewinn von 200'000 (700'000 - 500'000)

- Veräusserung Ersatzliegenschaft 1 (2013):

Veräusserungspreis:		900'000
Anlagewert:	800'000	
- Aufschub 1	<u>- 200'000</u>	<u>- 600'000</u>
Gewinn:		300'000
./. Ersatzinvestition 2	750'000	
- Anlagewert	<u>- 600'000</u>	
Differenz	150'000	150'000

- teilweise Desinvestition (150'000) u. Reinvestition (50'000) von Teilgewinn 1

- vollständige Reinvestition Teilgewinn 2 (100'000)

- **Teilgewinn 1:** Einleitung **Nachsteuerverfahren** betreffend Veranlagung Verkauf Ursprungliegenschaft 2010 und danach **Nachsteuerveranlagung Gewinn 150'000** (Besitzesdauer Kauf Ursprungliegenschaft bis Verkauf 2010, Steuersatz 150'000) und **Steueraufschub Gewinn 50'000**

- **Teilgewinn 2:** Verkauf Ersatzliegenschaft 1 2013: **Steueraufschub 100'000**

Bei teilweiser Desinvestition wird somit zuerst der "ältere" aufgeschobene Gewinn nachbesteuert, d.h. der Aufschub erfolgt für den "jüngeren" Gewinn (KGE vom 26.8.2016 i.S. S.).

- **Ersatzbeschaffung nach Trennung eines Ehepaars bzw. Konkubinatspaars**

Sachverhalt

- 1) A und B erwarben im Jahr 2005 ein Eigenheim zum Preis von CHF 500'000 zu je 1/2-Miteigentum.
- 2) Sie trennen sich im Jahr 2015 und verkaufen das Eigenheim für CHF 800'000 an einen Dritten.
- 3) A zieht in eine Mietwohnung.
- 4) B erwirbt im Jahr 2016 eine STWE-Wohnung zum Preis von CHF 350'000.

Frage

Wie wird der Verkauf des Eigenheims (2015) veranlagt?

Sachverhaltserweiterung

B veräussert die STWE-Wohnung im Jahr 2018 zum Preis von CHF 450'000 (ohne wiederum eine Ersatzbeschaffung vorzunehmen).

Frage

Welche GGSt-Folgen hat diese Veräusserung?

Lösungshinweise

Veräusserungspreis	800'000
--------------------	---------

Anlagewert	<u>500'000</u>
------------	----------------

Gewinn	300'000
--------	---------

Max. ½-Veräusserungserlös B (400'000) kann steueraufschiebend reinvestiert werden.

- Reinvestition	350'000
-----------------	---------

- ½-Anlagewert	- <u>250'000</u>
----------------	------------------

Differenz	100'000	<u>-100'000</u>
-----------	---------	-----------------

steuerbarer Gewinn	200'000
---------------------------	----------------

Steueraufschub Reinvestition B	100'000
---------------------------------------	----------------

Steuerbetrag bei Besitzesdauer 10-11 Jahre	39'577
--	--------

- Besteuerung Gewinn 200'000 zum Steuersatz von 200'000 (d.h. der aufgeschobene Gewinn ist nie satzbestimmend hinzuzurechnen)
- Es ist nur eine Veranlagung zu erstellen und beiden Miteigentümern zu eröffnen (ergibt sich aus Charakter der Objektsteuer: Grundsatz eine Veranlagung pro Grundstück).
- Haftung für Steuer gemäss § 6 Abs. 1 GGStG: bei Miteigentum nach Massgabe der Beteiligung, somit haften A und B für je die Hälfte von 39'577. Es ist Sache von A und B, sich über eine andere Aufteilung der Steuer unter sich zu einigen, z.B. im Verhältnis 75:25, d.h. für A 29'683 und für B 9'894.

Lösungshinweise zur Sachverhaltserweiterung

B verkauft Ersatzliegenschaft 2018 für 450'000 ohne erneute Ersatzbeschaffung.

5-Jahresfrist betreffend Nachbesteuerung nicht eingehalten.

1) Veranlagung Verkauf Ersatzliegenschaft 2018:

steuerbarer Gewinn 100'000 (450'000 - 350'000)

2) Nachsteuerveranlagung betreffend Verkauf ursprüngliche Liegenschaft 2015:

Veräusserungspreis	800'000
Anlagewert	<u>500'000</u>
steuerbarer Gewinn	300'000

Steuerbetrag bei Besitzesdauer 10-11 Jahre: 63'450
bereits bezahlt - 39'577

Nachsteuerbetrag 23'873

(+ neg. Ausgleichszins ab 31. Tag seit Eröffnung der ursprünglichen Veranlagung)

▪ Vorausersatzbeschaffung mit Bebauung der Ersatzliegenschaft

Sachverhalt

Beim Verkauf von Grundstück A wurde als Ersatz der Kauf von Grundstück B (Vorausersatzbeschaffung) geltend gemacht. Bei der Ersatzliegenschaft handelt es sich um ein Grundstück mit Wohnhaus. Das Wohnhaus wurde bis auf die Grundmauern abgerissen und neu gebaut. Der Kauf der Ersatzliegenschaft liegt ausserhalb, die Neubauinvestitionen hingegen liegen innerhalb der zweijährigen Vorausersatzbeschaffungsfrist.

Der Treuhänder des Steuerpflichtigen macht geltend, die Zahlung für die Ersatzliegenschaft sei "nur" 2 Jahre und 1 Tag vor dem Tagebucheintrag des Verkaufs erfolgt und deshalb noch in die Ersatzbeschaffung einzubeziehen.

Lösungshinweise

Verkauf der bisherigen Liegenschaft A

Verkaufspreis CHF 2'700'000

Vertrag 21.01.2015

Tagebuch 29.01.2015

N & S 01.04.2015

Veräusserungswert CHF 2'650'000

Anlagewert CHF 1'800'000

Grundstückgewinn CHF 850'000

Ersatzliegenschaft B

Kaufpreis		CHF 1'600'000
Vertrag	14.12.2012	
Tagebuch	17.12.2012	
N & S	28.01.2013 (= Zahlungsdatum)	

Baukosten innerhalb der Zweijahresfrist	CHF 2'400'000
Erwerbskosten ausserhalb der Frist	<u>CHF 1'600'000</u>
Total Investitionen	CHF 4'000'000

anzurechnende Ersatzinvestition	CHF 2'400'000
abzgl. Anlagewert (absolute Methode)	- CHF 1'800'000
Differenz	CHF 600'000

Bruttogewinn	CHF 850'000
Steueraufschub	CHF 600'000
Steuerbarer Grundstücksgewinn	CHF 250'000

Merke:

- Fristberechnung taggenau gemäss Tagebucheinträgen
Verkauf bisheriges Grundstück (29.1.2015) - Kauf Ersatzliegenschaft (vorliegend nur Aufschub möglich, wenn Kauf nicht vor dem 29.1.2013)
- Falls Landerwerb ausserhalb der Vorausbeschaffungsfrist, können dennoch die innerhalb der Fristen von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG auf dem erworbenen Grundstück effektiv ausgeführten wertvermehrenden Investitionen für die Aufschubsberechnung berücksichtigt werden.
- Neubau ist immer wertvermehrend, selbst wenn dieser ein vorbestehendes Gebäude ersetzt.

Fazit

- Ersatzbeschaffungen von privatem Wohneigentum sind aus steuerlicher Sicht nicht immer einfach.
- Wichtig ist die Einhaltung der 5-Jahresfrist betreffend Selbstbewohnung und Eigentümerstellung an der Ersatzliegenschaft, soll eine Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns vermieden werden.
- ... und zu guter Letzt: "Aufgeschoben ist nicht aufgehoben." Jeder aufgeschobene Gewinn muss grundsätzlich eines (nahen oder fernen) Tages versteuert werden.