Band 3

Weisungen GGStG: Grundstückgewinnsteuer
Weisungen HStG: Handänderungssteuer
Weisungen EStG: Erbschaftssteuer

Band 3
Weisungen GGStG: Grundstückgewinnsteuer

01.01.2024

Gegenstand der Steuer

1. Grundsätzliches

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer. Steuerobjekt ist der nach den Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes berechnete Grundstückgewinn. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit findet keine Anwendung (LGVE 1984 II Nr. 21). Das Motiv der Veräusserung ist ohne Bedeutung. Ebenso wenig spielt eine Rolle, wie der Erlös verwendet wird (VGE vom 29.4.1992 i.S. S.; vgl. aber § 4 Abs. 1 Ziff. 5 - 7). 1

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens dagegen werden grundsätzlich von der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst. 2

Ausnahmsweise werden auch Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens von der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Dies trifft zu auf: 3

- Gewinne aus der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke durch natürliche Personen, sofern diese Gewinne nicht einkommenssteuerpflichtig sind (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1; KS EStV Nr. 38 vom 17. Juli 2013; Weisungen GGStG § 1 N 16 ff.)
- Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens, wenn diese Gewinne nicht von der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer erfasst werden (§ 1 Abs. 1).

Liegenschaftsgewinne, die von einer nach § 70 StG steuerbefreiten Institution erzielt werden, unterliegen, von den Ausnahmen in § 5 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 abgesehen, der Grundstückgewinnsteuer. So unterliegen beispielsweise Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften, die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von § 70 Abs. 1e StG gehören, der Grundstückgewinnsteuer (StE 1990 B 71.62 Nr. 4). 4

2. Abgrenzung Privatvermögen - Geschäftsvermögen

Inbezug auf die einzelnen Kategorien von Steuerpflichtigen gilt: 5

- Grundstücke von ausschliesslich Unselbständigerwerbenden bilden immer Privatvermögen. Es ist jedoch stets die Frage des nebenberuflichen gewerbsmässigen Liegenschaftshandels zu prüfen, da allenfalls aus diesem Grund Geschäftsvermögen vorliegen kann.
- Grundstücke von Selbständigerwerbenden im Haupt- oder Nebenberuf gehören entweder zu deren Privat- oder Geschäftsvermögen, je nachdem, ob sie ganz oder vorwiegend einem Geschäftsbetrieb oder als private Kapitalanlage dienen (vgl. § 1 N 6 f.)
- Grundstücke der juristischen Personen gehören zum Geschäftsvermögen.
- Grundstücke einer kaufmännischen Personengesellschaft (Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) gehören zu deren Geschäftsvermögen (ASA 62, 409 = StR 48, 80). Bei Grundstücken, die sich im Eigentum der Gesellschafter oder Gesellschafterinnen befinden, erfolgt die Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Bei Aufnahme des Grundstücks in die Geschäftsbuchhaltung ist Geschäftsvermögen anzunehmen. Privatvermögen liegt dagegen vor, wenn die Gebrauchsüberlassung gegen einen angemessenen Mietzins erfolgt (nStp 46, 186).

Bei den (haupt- oder nebenberuflich) Selbständigerwerbenden ist demnach die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen nicht im voraus gegeben. Die Zuteilung eines Grundstücks zu einem der beiden Vermögenskomplexe hat in diesen Fällen nach objektiven, d.h. vom Willen der steuerpflichtigen Person unabhängigen Kriterien zu erfolgen. Ein Grundstück gehört in der Regel dann zum Geschäftsvermögen, wenn es aus Mitteln des Geschäfts oder für geschäftliche Zwecke erworben worden ist, oder wenn es dem Geschäftsbetrieb unmittelbar oder mittelbar dient (BGE 94 I 466; LGVE 1992 II Nr. 25; 1985 II Nr. 28; 1984 II Nr. 7 und 8). Die buchmässige Behandlung einer Liegenschaft als Geschäftsvermögen (Bilanzierung, Abschreibung) ist ein gewichtiges Indiz für die steuerrechtliche Behandlung als Geschäftsvermögen (BGE 112 Ib 83; VGE vom 29.7.1991 i.S. K.; VGE vom 10.4.1985 i.S. A.). Die Aufnahme einer Liegenschaft in die Geschäftsbuchhaltung allein macht diese aber noch nicht in jedem Fall zum Geschäftsvermögen. Geschäftsvermögen kann auch ein Grundstück sein, das sich im Eigentum des einen Ehegatten befindet, wenn das Grundstück für geschäftliche Zwecke erworben und dem zusammen mit dem andern Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung gestellt wurde (BGE 110 Ib 125; nStp 47, 63; StE 1993 B. 23.2 Nr. 12). Ein Grundstück gehört ferner zum Geschäftsvermögen, wenn es dem Geschäftsbetrieb unmittelbar durch seine Beschaffenheit bzw. als Pfand für Geschäftsschulden oder mittelbar durch seinen Wert als notwendiges Betriebskapital bzw. als 6

Reserve dient.
Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist bei gleichbleibenden Verhältnissen für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begründete Änderung der Zweckbestimmung des Vermögenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. Diesfalls ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willensäusserung der Steuerpflichtigen gegenüber den Steuerbehörden erforderlich. Die bloss tatsächliche Nutzungsänderung genügt für sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27.8.1997 i.S. Sch.).

Dient eine Liegenschaft teils geschäftlichen, teils privaten Zwecken (z.B. eine Gastwirtschaft mit Privatwohnung), so gibt nach § 25 Abs. 2 StG derjenige Verwendungszweck, der überwiegt, bei der Zuweisung den Ausschlag (Präponderanzmethode). Überwiegt beispielsweise bei einer Liegenschaft der geschäftliche Teil, so ist sie ganz dem Geschäftsvermögen zuzurechnen (LGVE 1991 II Nr. 26). Geschäftsvermögen ist regelmässig dann anzunehmen, wenn der Mietwert der Geschäftsräume denjenigen des privaten Teils übersteigt. Ist steuerlich noch keine Zuordnung erfolgt, kann die Aufteilung des Mietwertes gemäss amtlicher Schatzung ein Indiz für die Zuordnung bieten. Als weitere Kriterien für die Ermittlung des überwiegenden Verwendungszweckes kommen grundsätzlich in Frage: die räumliche Aufteilung, der wertmässige Anteil des geschäftlichen und des privaten Teils sowie der mutmassliche Anteil am Verkaufserlös. Die vom Geschäftsinhaber oder von der Geschäftsinhaberin selbstbewohnten Räume sind dem geschäftlichen Teil zuzurechnen, wenn diese aus betrieblichen Gründen in besonderem Mass daran interessiert sind, im Haus, wo sich das Geschäft befindet, zu wohnen. Die unmittelbare Nähe von Wohn- und Geschäftsräumen muss betrieblich notwendig oder doch für den Betrieb in hohem Masse wünschbar sein (LGVE 1991 II Nr. 26). Eine Zerlegung des Liegenschaftswertes bzw. des daraus resultierenden Verkaufsgewinns in einen geschäftlichen und in einen privaten Teil ist somit nicht zulässig. 7

Die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Privatvermögen ist von der Veranlagungsbehörde zu beweisen, weil es sich um eine steuerbegründende Tatsache handelt. 8

3. Grundstückhandel

> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 1 Ziff. 2 (9 - 14)
weggefallen

4. Verfahrensfragen

Kommt die Veranlagungsbehörde im Einzelfall zum Schluss, dass der Gewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft der Einkommenssteuer oder Gewinnsteuer unterliegt (Geschäftsvermögen), hat sie eine Steuermeldung zu machen und je ein Doppel davon der zuständigen Veranlagungsbehörde (Abteilung Juristische Personen oder Abteilung Natürliche Personen) zu überweisen. Ein Feststellungsentscheid, wonach der Grundstückgewinn der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliege und deshalb keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werde, ist nicht zu erlassen. Fälle, bei denen es zweifelhaft ist, ob eine Grundstückgewinnsteuer oder eine Einkommenssteuer zu veranlagen ist, müssen vorgängig der Dienststelle Steuern (Abteilung Juristische Personen oder Abteilung Natürliche Personen) unterbreitet werden. Den Steuerpflichtigen soll auch in diesen Fällen das Selbstdeklarationsformular für die Grundstückgewinnsteuer zugestellt werden. Auf diese Weise kann die Veranlagungsverjährung unterbrochen werden
(§ 33). 15

Wird ein Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstücks zu Unrecht mit der Grundstückgewinnsteuer anstelle der Einkommenssteuer erfasst und wird die Veranlagung mangels Einsprache in der Folge rechtskräftig, hat die Veranlagungsbehörde für die Einkommens- oder Gewinnsteuer innert fünf Jahren nach Rechtskraft bei der Veranlagungsbehörde deren Revision zu beantragen (§ 36 Ziff. 3). 15a

01.01.2024

Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke

Grundstückgewinne (§ 7 Abs. 1) aus Veräusserungen land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke durch natürliche Personen werden ausschliesslich durch die Grundstückgewinnsteuer erfasst, falls die Grundstücke im Privatvermögen stehen. Sind solche Grundstücke Geschäftsvermögen, unterliegen die Wertzuwachsgewinne aufgrund der bundesgerichtlichen Praxis (BGE 2C_11/2011 vom 2.12.2011) nur dann der Grundstückgewinnsteuer, falls es sich um Grundstücke im Geltungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) handelt (für die wiedereingebrachten Abschreibungen vgl. § 25 Abs. 4 StG). Wertzuwachsgewinne von Grundstücken des Geschäftsvermögens ausserhalb des Geltungsbereichs des BGBB unterliegen dagegen der Einkommenssteuer. Dabei handelt es sich grundsätzlich um die in einer Bauzone liegenden landwirtschaftlichen Grundstücke. Auf Antrag der steuerpflichtigen Person ist diesfalls die Differenz zwischen Anlagekosten und dem landwirtschaftlichen Verkehrswert im Zeitpunkt der Einzonung mit der Grundstückgewinnsteuer zu veranlagen. Dieser Verkehrswert wird von der Abteilung Natürliche Personen festgelegt und der Veranlagungsbehörde für die Grundstückgewinnsteuer mitgeteilt (> vgl. Kreisschreiben Nr. 38 der EStV vom 17. Juli 2013A). Ausnahmsweise unterliegen auch durch juristische Personen erzielte Grundstückgewinne aus der Veräusserung land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke gestützt auf § 1 Abs. 1 der Grundstückgewinnsteuer, wenn sie nicht mit der (ordentlichen) Gewinnsteuer erfasst werden können (z.B. bei Veräusserung durch Vorsorgestiftungen oder Holdinggesellschaften; > vgl. dazu § 1 N 4). 16

Der Begriff des "landwirtschaftlichen Grundstücks" wird im Grundstückgewinnsteuergesetz nicht definiert. Für die Frage, ob ein landwirtschaftliches Grundstück im Geschäftsvermögen der Grundstückgewinn- oder der Einkommenssteuer unterliegt, ist auf die Definition des Bundesgerichts abzustellen (> vgl. Kreisschreiben Nr. 38 der EStV vom 17. Juli 2013 Ziff. 2.2A). Im Übrigen ist auf die Begriffsumschreibung von § 14 des Schatzungsgesetzes (SRL Nr. 626) abzustellen (LGVE 1994 II Nr. 17; BGE vom 19.5.1998 i.S. E.G.S. AG; LGVE 1998 II Nr. 33). Weist daher ein Grundstück eine Ertragswertschatzung (§ 15 SchG) auf, gilt es in der Regel auch als landwirtschaftliches Grundstück im Sinne des Grundstückgewinnsteuergesetzes. Ausgenommen ist der Fall, in dem sich die für die Bewertung massgebenden Verhältnisse seit der letzten Schatzung wesentlich geändert haben, so dass nicht mehr von einer landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks gesprochen werden kann, eine Revisionsschatzung gemäss § 9 des Schatzungsgesetzes aber noch nicht erfolgt ist. Solche Grundstücke gelten nicht mehr als landwirtschaftlich. Diese Grundsätze gelten auch analog für die landwirtschaftlichen Teile von zusammengesetzten Schatzungsgegenstände gemäss § 24 SchG. 17

Für die schatzungsrechtliche Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke > siehe LU StB Bd. 4. 18

Bei Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke ist folgendes Vorgehen zu beachten: 18a

Privatvermögen
Ist das Grundstück in den Steuerakten zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer als Privatvermögen (P) gekennzeichnet, kann der Entscheid betreffend Veranlagung oder Steueraufschub ohne weiteres gefällt werden. Wird zusammen mit dem Grundstück Fahrhabe mitveräussert, hat eine Meldung/Anfrage betreffend den Wert der Fahrhabe an das Steueramt zuhanden des Einschätzungsexperten oder der Einschätzungsexpertin Landwirtschaft zu erfolgen.

Geschäftsvermögen
Ist das Grundstück in den Steuerakten zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer als Geschäftsvermögen (G) gekennzeichnet, ist zunächst abzuklären, ob der Gewinn der Einkommenssteuer unterliegt. Bei Verkäufen ist stets eine Rückfrage bei der Abteilung Natürliche Personen (NP) zu machen. Unterliegt das Grundstück der Grundstückgewinnsteuer, sind folgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:

> Erbgang/Erbteilung:
Das Grundstück fällt mit dem Tod des Erblassers bzw. der Erblasserin an die Erbengemeinschaft in deren Geschäftsvermögen (Erbgang; Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG). Übernimmt ein Erbe bzw. eine Erbin das Grundstück von der Erbengemeinschaft als Selbstbewirtschafter/-in, erwirbt er bzw. sie dieses in sein bzw. ihr Geschäftsvermögen. Dieser Übergang erfüllt den Steueraufschubstatbestand der Erbteilung (§ 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG). Der Aufschub ist auch dann zu gewähren, wenn der Anrechnungswert über dem Anlagewert liegt.

› Verkauf innerhalb der Familie zu einem Kaufpreis unter dem Buchwert
Liegt der Kaufpreis unter dem Buchwert, liegt er auch unter dem Anlagewert sowie unter dem höchstzulässigen Preis gemäss BGBB (Verkehrswert). Somit ist ein Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG zu verfügen (Erbvorbezug bzw. gemischte Schenkung ohne Gewinn).

› Verkauf innerhalb der Familie zu einem Kaufpreis über dem Buchwert
Der Kaufpreis entspricht in diesem Fall höchstens dem höchstzulässigen Preis gemäss BGBB (Verkehrswert). Liegen die Anlagekosten über dem Kaufpreis, ist eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung mit Feststellung des realisierten Verlusts (Differenz Kaufpreis - höhere Anlagekosten) vorzunehmen, d.h. kein Steueraufschub. Liegt der Kaufpreis über den Anlagekosten, ist der Gewinn (Differenz Anlagekosten - höherer Kaufpreis) zu veranlagen. Der für den Erwerber bzw. die Erwerberin anlässlich der nächsten steuerbegründenden Veräusserung massgebende Anlagewert entspricht somit dem Kaufpreis.

Spezialfall: Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen
› Verkehrswert nach BGBB höher als Anlagewert: Die Überführung erfolgt zum Anlagewert. Eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung hat mangels Steuertatbestands zu unterbleiben. Für die nächste steuerbegründende Veräusserung ist der bisherige Anlagewert massgebend.

› Verkehrswert nach BGBB tiefer als Anlagewert: Die Überführung erfolgt zum Verkehrswert. Eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung hat mangels Steuertatbestands zu unterbleiben. Für die nächste steuerbegründende Veräusserung ist der Überführungswert (Verkehrswert gemäss BGBB) massgebend (§ 10 Abs. 2 GGStG).

Wird in der Folge die Berechnung der Anlagekosten angefochten, ist vor dem Einspracheentscheid bei der Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen, ein Amtsbericht (§ 70 Abs. 1 VRG) einzuholen.
Nach Rechtskraft (vgl. § 31 N 1) der Grundstückgewinnsteuerveranlagung meldet die Einwohnergemeinde die Höhe der Anlagekosten (Ziff. 27 des Grundstückgewinnsteuerformulars) an die Abteilung Natürliche Personen, damit diese die Veranlagung der Einkommenssteuer auf den wiedereingebrachten Abschreibungen vornehmen kann.

Aus den Steuerakten zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuer ist nicht ersichtlich, ob Geschäfts- oder Privatvermögen vorliegt. In diesen Fällen ist eine entsprechende Anfrage an die Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen, zu richten. Das weitere Vorgehen richtet sich je nach Antwort gemäss lit. a oder b (vgl. oben).

Checkliste: Vorgehen bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken
Wird zusammen mit dem Grundstück Fahrhabe und/oder Vieh mitveräussert?

JA
Anfrage an Abteilung Natürliche Personen

NEIN
Ist das veräusserte landwirtschaftliche Grundstück in der Steuerveranlagung (Liegenschaftsblatt) als Privatvermögen gekennzeichnet?

JA
GGStG Veranlagungsbehörde kann den Entscheid betreffend Veranlagung oder Aufschub ohne Rückfrage bei Abteilung Natürliche Personen fällen

NEIN
Unterliegt der Gewinn der Einkommenssteuer?

JA
Veranlagung durch Abteilung Natürliche Personen

NEIN
Trifft eine der folgenden Ausnahmen zu?
› Erbschaft
› Schenkung (nicht aber bei gemischter Schenkung)
› Rechtsgeschäft unter Ehegatten
› Landumlegung
› Enteignung
› drohende Enteignung
› Umwandlung, Zusammenschluss, Teilung juristischer Personen, die der Grundstückgewinnsteuer unterliegen

JA
GGSt Veranlagungsbehörde kann den Entscheid betreffend Veranlagung oder Aufschub ohne weiteres fällen

NEIN
Anfrage an Abteilung Natürliche Personen

01.01.2024

Ausserkantonaler Liegenschaftshandel

Die Regelung über den ausserkantonalen Liegenschaftshandel (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2) wurde per 1.1.2011 ersatzlos aufgehoben. Dies bedeutet, dass ab 2011 realisierte Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens ausserkantonaler Liegenschaftshändlerinnen und -händler nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Einkommenssteuer (natürliche Personen) bzw. der Gewinnsteuer (juristische Personen) unterliegen. 19

Massgebender Stichtag für das anwendbare Recht: vgl. § 52 N 1 ff.

Für Veräusserungsgewinne bis 2010 vgl. die entsprechenden Weisungen des Steuerbuchs in der bis 2010 gültigen Fassung (> Steuerbuch Archiv). Gemäss Bundesgerichtsentscheid vom 21.12.2010 i.S. R. SA (2C_571/2010) verstösst die Anwendung von § 1 Abs.2 Ziff. 2 GGStG (Fassung bis Ende 2010) gegen das verfassungsmässige Schlechterstellungsverbot, falls die Veranlagung des Wertzuwachsgewinns aus ausserkantonalem Liegenschaftshandel mit der Grundstückgewinnsteuer eine höhere Steuerbelastung ergibt als die Veranlagung mit der Gewinn- bzw. Einkommenssteuer. Bei den bis Ende 2010 vorgenommenen, noch nicht rechtskräftig veranlagten Grundstücksveräusserungen von ausserkantonalen Liegenschaftshändlern ist daher auf Antrag der steuerpflichtigen Person der Gewinn mit der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer zu veranlagen. Bereits rechtskräftige Veranlagungen können mangels Rückwirkung der Praxisänderung nicht korrigiert werden.

(weggefallen) (20-29)

01.01.2026

Begriff des Grundstücks

1. Zivilrechtlicher Grundstückbegriff

Der Begriff des Grundstücks entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Grundstückbegriff nach Art. 655 ZGB. Als Grundstücke gelten daher auch die Miteigentumsanteile an Grundstücken, obwohl sie im Grundstückgewinnsteuergesetz nicht speziell erwähnt werden. In Abweichung vom Zivilrecht werden in Ziff. 1 aber noch die Fahrnisbauten (Art. 677 ZGB) einbezogen, die der Grundeigentümerin oder dem Grundeigentümer gehören und mit dem Grundstück derart verbunden sind, dass sie mit ihm eine wirtschaftliche Einheit bilden. 1

Wer Eigentum an einem Grundstück besitzt, hat es an allen seinen Bestandteilen (Art. 642 ZGB). Die Verfügung über ein Grundstück bezieht sich, sofern nicht etwas anderes vereinbart wird, auch auf dessen Zugehör (Art. 644 ZGB). Diese ist bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls miteinzubeziehen. 2
Festinstallierte mechanische Einrichtungen (Abladevorrichtungen, Melkanlagen, Jaucherührwerk, Jauchepumpen, Geflügelbatterien, Boiler etc.) sind Bestandteil des landwirtschaftlichen Grundstücks. Das dafür im Kaufpreis enthaltene Entgelt unterliegt der Grundstückgewinnsteuer (VGE vom 8.9.1995 i.S. M.).

Hotelmobiliar und das landwirtschaftliche Betriebsinventar - soweit dieses nicht Bestandteil des Grundstücks ist - gelten auch bei einer entsprechenden Anmerkung im Grundbuch steuerlich nicht als Zugehör und sind daher in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht mit einzubeziehen. 2a

Die Handänderung von Fahrnis (z.B. Inventar von Betrieben) unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer. Es ist jedoch abzuklären, ob der vereinbarte Preis für die Fahrnis den tatsächlichen Verhältnissen entspricht oder ob darin auch eine Entschädigung für das Grundstück enthalten ist, welche in die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer einbezogen werden muss (> vgl. § 9 N 11 ff.). 2b

2. Wirtschaftliche Einheit

Im Grundstückgewinnsteuergesetz gilt der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung. Hievon gibt es Ausnahmen. So werden nach § 2 Abs. 2 die Gewinne für die Berechnung der Steuer zusammengerechnet, wenn die veräusserten Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit gebildet haben. Nicht das Kaufsgeschäft (Veräusserung mehrerer Grundstücke in einem Vertrag) ist das massgebende Kriterium, sondern der Umstand, dass die einzelnen Parzellen vom Standpunkt der veräussernden Person aus eine wirtschaftliche Einheit gebildet haben. Eine wirtschaftliche Einheit ist mit andern Worten dann anzunehmen, wenn die veräusserten Grundstücke beim Veräusserer oder der Veräusserin dem gleichen wirtschaftlichen Zweck dienten (LGVE 1980 II Nr. 21; VGE vom 14.11.1990 i.S. K.). Dies trifft beispielsweise auf Grundstücke zu, welche die Grundlage eines landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebes bildeten. Bei zusammenhängenden Bauparzellen kann ebenfalls von einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen werden (LGVE 1994 II Nr. 25; VGE vom 16.9.1997 i.S. F.). Stockwerkeigentumswohnungen bilden in der Regel keine wirtschaftliche Einheit. Ausnahmsweise ist dennoch in folgenden Konstellationen von einer solchen auszugehen: 3

- Abbruch eines Einfamilienhauses mit anschliessender Überbauung eines Mehrfamilienhauses mit Stockwerkeigentumswohnungen, die unmittelbar danach veräussert werden (KGE vom 07.08.2025 i.S. S.).
- Stockwerkeigentumswohnungen auf der gleichen Stammparzelle, die der Verkäufer vor dem Verkauf selber nutzte oder vermietete. Wurde jedoch die eine STWE selbst bewohnt und eine andere vermietet, so dienten diese beiden STWE nicht dem gleichen wirtschaftlichen Zweck,

Der Erwerb durch dieselbe Person ist ebenfalls die Regel (LGVE 1975 II Nr. 38; 1980 II Nr. 21).

Bei zeitlich auseinanderliegenden Teilverkäufen (z.B. bei Veräusserung von mehreren Stockwerkeigentumseinheiten) kann die Grundstückgewinnsteuer nicht gesamthaft berechnet werden (LGVE 1974 II Nr. 59, vgl. auch §§ 16 und 21). Bei enger zeitlicher Staffelung der Grundstückverkäufe ist jedoch zu überprüfen, ob nicht eine Steuerumgehung vorliegt, mit der Absicht, der Steuerprogression zu entgehen. Ein gewichtiges Indiz für eine derartige Absicht ist darin zu sehen, dass die Grundstücke von derselben Käuferschaft oder auch von mehreren Käufern oder Käuferinnen, die zusammenwirken, erworben werden. 4

Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen wird die Steuer vom Gesamtgewinn berechnet (LGVE 1979 II Nr. 20 E. 1; > vgl. § 3 N 7 ff.). 5

Zivilrechtliche Veräusserung

Ziff. 1 umfasst die sogenannten zivilrechtlichen Veräusserungen, d.h. Eigentumsübertragungen, die durch Eintrag im Grundbuch zum Ausdruck gebracht werden. Der Grundbucheintrag erfolgt aufgrund privater Rechtsgeschäfte (beispielsweise Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang) oder aufgrund amtlicher Verfügung (Enteignung, Zwangsvollstreckung, Güterzusammenlegung, richterliches Urteil). Diese zivilrechtlichen Handänderungen sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung darstellen, sofern nicht ausdrücklich Steueraufschub (§ 4) oder Steuerbefreiung (§ 5) zu gewähren ist (VGE vom 14.6.1991 i.S. K.; StE 1988 B 42.21 Nr. 4). 1

Die Eigentumsübertragung an einem Grundstück als steuerbegründende Veräusserung erfolgt in der Regel (zu den Ausnahmen > vgl. § 52a N 2 f.) mit der Eintragung der Handänderung im Grundbuch, d.h. im Hauptbuch. Vor diesem Zeitpunkt besteht daher grundsätzlich kein Recht auf Steuerfestsetzung. Soweit es bloss um die Einleitung des Verfahrens geht, kann die Veranlagung bereits nach Abschluss des Kaufvertrages oder nach der Handänderungsmeldung des Grundbuchamtes an die Hand genommen werden. Mit dem Erlass des einsprachefähigen Veranlagungsentscheides sollte jedoch bis zur definitiven Entstehung der Steuerpflicht (Eintragung im Hauptbuch) zugewartet werden. Nötigenfalls müssen die Grundbuchämter von den Gemeindekanzleien aufgefordert werden, ihnen auch vom Eintrag ins Hauptbuch Mitteilung zu machen (LGVE 1978 II Nr. 22; > vgl. auch § 27 N 1 und > § 4 N 23). 2

Der Rückzug einer Anmeldung ist im Einverständnis beider Parteien bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch jederzeit möglich. Wird die Anmeldung zurückgezogen, liegt keine steuerpflichtige Veräusserung vor (LGVE 1976 II Nr. 32). 3

Unter "gemeinschaftlichem Eigentum" ist sowohl Mit- (Art. 646 ff. ZGB) wie Gesamteigentum (Art. 652 ff. ZGB) zu verstehen. Gesamteigentumsquoten werden nach dem Grundstückgewinnsteuergesetz gleich behandelt wie Miteigentumsanteile. Steuerlich betrachtet handelt es sich in beiden Fällen um selbständige Anteilsquoten an der Gesamtsache (VGE vom 6.4.1988 i.S. B.). 4

Steuerpflichtig sind alle Veränderungen im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen (Erbengemeinschaften, Gemeinderschaften und einfachen Gesellschaften, die keine Geschäftstätigkeit ausüben) infolge Eintritt oder Austritt. Der Steuerpflicht unterliegen auch die Begründung und Aufhebung des Gesamt- bzw. Miteigentums (StE 1993 B 42.21 Nr. 7) sowie die Verschiebung von Gesamteigentumsquoten und Miteigentumsanteilen. Die Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum (oder umgekehrt) ohne Verschiebung der Eigentumsquoten ist dagegen nicht steuerpflichtig. Bei Überführung eines Grundstücks aus einem Gesamthandverhältnis in das Alleineigentum einer beteiligten Person besteht eine steuerpflichtige Veräusserung jedoch nur im Umfang des Fremdquotenüberganges (StE 1986 B 42.21 Nr. 2). 5

Treten mehrere Gesamteigentümerinnen oder Gesamteigentümer aus einem Gesamthandverhältnis aus, so ist ein allfälliger Gewinn für die Satzbestimmung als Ganzes zu erfassen und nicht auf die Einzelnen zu verteilen (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 162 N 10; Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 162 N 1). Analoges gilt bei der Veräusserung von Grundeigentum an Dritte (BGE 16.8.1995 i.S. M.). 6

Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen auf Dritte (d.h. Personen, die nicht bereits Miteigentumsanteile am veräusserten Grundstück halten) ist die Gesamtheit der Miteigentümerinnen oder Miteigentümer für den gemeinsam erzielten Gewinn steuerpflichtig, d.h. die Grundstückgewinnsteuer ist zu dem für den Gesamtgewinn massgebenden Steuersatz zu berechnen. Die Haftung besteht aber gemäss § 6 Abs. 1 nur nach Massgabe der Beteiligungen und nicht solidarisch für die Gesamtgrundstückgewinnsteuer (LGVE 2007 II Nr. 26; Präzisierung von LGVE 1979 II Nr. 20). > Vgl. auch § 6 N 3. 7

29.09.2025

Wirtschaftliche Veräusserung

Die Formulierung "Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht" beinhaltet eine Generalklausel, die grundsätzlich alle Fälle erfasst, die wirtschaftlich betrachtet eine Handänderung an einem Grundstück darstellen (VGE vom 18.12.1980 i.S. K. und B.). Eine wirtschaftliche Handänderung ist dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück - wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums - übertragen wird und sich die Wirkungen des Rechtsgeschäfts im wesentlichen auf die Übertragung eines Grundstücks beschränken. Damit tritt wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung ein. 8

Die Veräusserung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften ist grundstückgewinnsteuerpflichtig, sofern mit der Übertragung der Beteiligung die Beherrschung der Gesellschaft und damit die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke übertragen wird (vgl. ferner ab 1.1.2001 § 3 Ziff. 7). Als Immobiliengesellschaft in diesem Sinn gilt jede juristische Person, deren Zweck zur Hauptsache im Erwerb, in der Verwaltung und dem Wiederverkauf von Grundstücken besteht. Ob eine Immobiliengesellschaft anzunehmen ist, bestimmt sich somit in erster Linie nach dem statutarischen bzw. tatsächlich wahrgenommenen Gesellschaftszweck (StE 1996 B 42.23 Nr. 7). Besteht dieser ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin, Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern, kann von einer Immobiliengesellschaft gesprochen werden. Bildet dagegen das Grundstück bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb, liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesellschaft vor (BGE 104 Ia 253). Die Übertragung der Beteiligungsrechte an Betriebsgesellschaften ist keine steuerpflichtige Veräusserung, auch wenn deren Aktiven überwiegend in Immobilien bestehen. 9

Unter den gleichen Voraussetzungen gilt auch die Veräusserung von Beteiligungsrechten an Holdinggesellschaften, deren Aktiven aus Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen, als steuerpflichtige Veräusserung (BGE 103 Ia 159). Ebenso ist die Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft grundstückgewinnsteuerpflichtig, sofern der entsprechende Beteiligungs-Veräusserungsgewinn gemäss § 82 f. StG von der Gewinnsteuer ausgenommen ist. Dagegen löst die Übertragung der Mehrheitsbeteiligung am Kapital einer Genossenschaft durch eine Genossenschafterin oder einen Genossenschafter grundsätzlich keine Grundstückgewinnsteuer aus, da im Genossenschaftsrecht zwingend das Kopfstimmprinzip (Art. 885 OR) gilt. Eine Steuerpflicht wäre dann anzunehmen, wenn die verkaufende Person z.B. über Strohmänner, von ihr beherrschte Gesellschaften oder die Einrichtung der Delegiertenversammlung die Genossenschaft beherrschte, oder wenn sie als einzige Genossenschafterin verblieben war.

Es ist zu beachten, dass die Beteiligungsrechte je nach deren Inhaberin oder Inhaber entweder Privat- oder Geschäftsvermögen darstellen (> vgl. § 1 N 5).

Eine grundstückgewinnsteuerpflichtige Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht liegt vor, wenn Allein-, Mehrheits- oder verschiedene Minderheitsbeteiligte durch organisiertes Zusammenwirken die Aktien einer Immobiliengesellschaft veräussern (BGE 103 Ia 159; RE 1967/68 Nr. 58; StE 1988 B 42.23 Nr. 1). In all diesen Fällen liegt die wirtschaftliche Verfügungsmacht bei der Verkäuferschaft. Da die Transaktion aus der Sicht der Verkäuferschaft entscheidend ist, spielt es keine Rolle, ob die Aktien allenfalls auf verschiedene Personen übergehen, von denen jede für sich allein betrachtet nur eine Minderheit und somit nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht inne hat. Insgesamt gesehen geht sie aber dennoch auf die erwerbenden Personen über (BGE 103 Ia 159; VGE vom 3.1.1985 i.S. P. AG). Erforderlich ist in der Regel die Veräusserung einer Beteiligung von über 50%. Bei Veräusserung einer Beteiligung von 50% oder weniger wird dagegen die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht übertragen, vorbehalten bleibt der Fall, wo wegen besonderer Ausgestaltung der Stimmrechte auch bei einer Kapitalbeteiligung von weniger als 50% die Gesellschaft beherrscht werden kann. 10

Dementsprechend löst in der Regel auch die Übertragung einer quotenmässig geringeren Beteiligung (Minderheitsbeteiligung) keine Steuerpflicht aus, selbst wenn die erwerbende Person dadurch (zusammen mit seiner bisherigen Minderheitsbeteiligung) eine über 50% betragende Beteiligung erlangt. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn zwecks Steuerumgehung verschiedene Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine Mehrheitsbeteiligung ausmachen, innert relativ kurzer Zeit erworben werden.

Steuerpflichtig ist insbesondere:

- Veräusserung mehrerer Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine beherrschende Beteiligung ergeben, aufgrund besonderer Abrede zwischen den verschiedenen Erwerberinnen oder Erwerbern (RE 1967/68 Nr. 58);
- Veräusserung von Beteiligungsrechten mit erhöhter Stimmkraft (Stimmrechtsaktien), welche eine Beherrschung der Gesellschaft ermöglichen;
- für Genossenschaften vgl. § 3 N 9.

Veräussert die Eigentümerin oder der Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes je das hälftige Miteigentum an sämtlichen Parzellen und vereinbaren die Vertragsparteien gleichzeitig in einem Nutzungs- und Verwaltungsreglement das alleinige Nutzungsrecht entweder der einen oder der andern Vertragspartei an jedem Grundstück zwecks Umgehung des landwirtschaftlichen Realteilungsverbots, so rechtfertigt es sich, bei der Verlegung der anrechenbaren Anlagekosten nicht auf die zivilrechtlich begründeten Miteigentumsquoten, sondern auf den wirtschaftlichen Gehalt der getroffenen Vereinbarung (faktische Realteilung) abzustellen (VGE vom 2.11.1999 i.S. R.). 10a

01.01.2024

Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht

Die Begründung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts löst für sich allein noch keine Grundstückgewinnsteuerpflicht aus. Eine steuerpflichtige Veräusserung ist erst dann gegeben, wenn das einmal begründete Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht weiterveräussert wird. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt in der Folge auch die Weiterveräusserung des Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrechts durch die jeweilige Erwerberin oder den jeweiligen Erwerber. 11

Steuerpflichtig ist auch der entgeltliche Verzicht auf ein Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht. Wirtschaftlich betrachtet wird damit derselbe Erfolg erzielt, wie wenn der Berechtigte das Grundstück zunächst selbst erworben und dann an Dritte weiterveräussert hätte. 12

Die Veräusserung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts unterliegt auch dann der Grundstückgewinnsteuer, wenn nachträglich das Eigentum am Grundstück nicht erworben wird. Dasselbe gilt für den entgeltlichen Verzicht auf eines dieser Rechte. So wird beispielsweise der Gewinn aus der Veräusserung eines Kaufsrechtes besteuert, auch wenn die letzte Erwerberin oder der letzte Erwerber des Kaufsrechts dieses nicht ausübt: Für die Berechnung des Gewinns > vgl. § 7 N 2. 13

Als steuerpflichtige Veräusserung hat auch der entgeltliche Verzicht auf ein gesetzliches Vorkaufsrecht zu gelten (LGVE 1979 II Nr. 21). 14
Als steuerpflichtige Veräusserung gilt auch der Übergang eines Kaufsrechts auf eine einfache Gesellschaft, wenn dieser ausser der Kaufrechtsnehmerin oder dem Kaufrechtsnehmer noch weitere Personen angehören und letztere für den Eintritt in die Gesellschaft eine Vergütung entrichteten. Dass die Vergütung nicht den Kaufrechtsnehmerinnen oder Kaufrechtsnehmern persönlich, sondern einer von diesen beherrschten Gesellschaft geleistet wurde, ist auf die Steuerpflicht ohne Einfluss (LGVE 1975 II Nr. 39).

Steuerpflichtig ist stets die Zwischenhändlerin oder der Zwischenhändler: Die Person, die das Kaufsrecht an Dritte überträgt oder zu deren Gunsten auf die Ausübung ihres Rechts verzichtet; die Vertragspartei, die Dritte in den Vertrag eintreten lässt usw. Bei mehreren Handänderungen (sogenannte Kettengeschäfte) ist stets die Person, die dieses Recht an Dritte weiterveräussert, steuerpflichtig. 15

Beispiele eines sogenannten Kettengeschäfts
a) A räumt B ein Kaufsrecht ein
> Keine steuerpflichtige Veräusserung
b) B überträgt das Kaufsrecht an C
> Steuerpflichtige Veräusserung gemäss § 3 Ziff. 3; B ist steuerpflichtig
c) C verzichtet gegen Entgelt zugunsten von D auf das Kaufsrecht
> Steuerpflichtige Veräusserung gemäss § 3 Ziff. 3; C ist steuerpflichtig
d) D übt das Kaufsrecht aus; Eintragung des Eigentumsüberganges im Grundbuch
> Steuerpflichtige Veräusserung gemäss § 3 Ziff. 1 (zivilrechtliche Handänderung); A ist steuerpflichtig

Zur Berechnung des Anlagewertes bzw. Veräusserungswertes > vgl. § 7 N 2. 16

01.01.2024

Eintritt in Kauf- oder Kaufvorvertrag

Der Abschluss eines Kaufvorvertrages oder eines Kaufvertrages löst für sich allein noch keine Grundstückgewinnsteuerpflicht aus. Eine steuerpflichtige Veräusserung ist erst dann gegeben, wenn Dritte anstelle der Vertragspartei in einen von dieser abgeschlossenen Kauf- oder Kaufvorvertrag eintreten. Ebenso der Grundstückgewinnsteuer unterliegt in der Folge der Eintritt in den Kauf- oder Vorkaufvertrag anstelle Dritter und ihrer Nachfolgerinnen oder Nachfolger. 17

Steuerpflichtig ist auch der entgeltliche Verzicht auf die Rechte aus Kauf- oder Kaufvorvertrag. Wirtschaftlich betrachtet wird damit derselbe Erfolg erzielt, wie wenn die berechtigte Person das Grundstück zunächst selbst erworben und dann an Dritte weiter veräussert hätte. 18

Ein als "Verkaufsprovision" bezeichnetes Entgelt für den Verzicht auf die Rechte aus einem Kaufvertrag unterliegt ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer (LGVE 1975 II Nr. 40). 19

Im übrigen gelten die Ausführungen > zu § 3 Ziff. 3 (N 13 ff.) analog. 20

29.09.2025

Belastung mit Dienstbarkeiten / Verzicht auf Dienstbarkeiten

Diese Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass die Besteuerung der Grundstückgewinne infolge Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Baurecht, Kiesausbeutungsrecht) oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen unterbleibt, soweit das Entgelt der Einkommenssteuer unterliegt. Dieser Vorbehalt hat zunächst praktische Bedeutung für die gemäss § 70 StG von der Einkommenssteuerpflicht befreiten Institutionen, soweit sie nicht zugleich nach § 5 GGStG von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind. Beispielsweise ist die Entschädigung, welche eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge für die Einräumung eines Kiesausbeutungsrechtes erhält, der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen. Von dieser Besonderheit abgesehen unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aus Baurechtsverträgen, Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens der Einkommenssteuer (§ 28 Abs. 1c und 1d StG). 21

Als steuerbegründende Veräusserung gilt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkung. Gemäss BGE 139 II 363 Erw. 3.3 qualifiziert über den zu eng gefassten Wortlaut des Gesetzes hinaus auch der Verzicht auf eine zugunsten des Grundstücks bestehende dauernde und wesentliche Dienstbarkeit oder Grundlast als steuerbegründende Handänderung. Handelt es sich bei der zu löschenden Dienstbarkeit jedoch nicht um eine dauernde und wesentliche Dienstbarkeit im Sinn von § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG, wird das Entgelt als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen mit der Einkommenssteuer veranlagt (§ 28 Abs. 1 StG, Art. 21 Abs. 1 DBG). § 12 Abs. 1 GGStG ist aufgrund von BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 nicht mehr anwendbar. Das Entgelt (Einmalzahlung) für den Verzicht bzw. die Ablösung einer nicht übertragbaren Personaldienstbarkeit (insbesondere Wohnrecht und Nutzniessung) unterliegt hingegen weder der Grundstückgewinn- noch der Einkommenssteuer (steuerfrei; BGE 143 II 402). 22

Damit eine Steuerpflicht begründet wird, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: 23

1. Die Belastung muss dauernd, d.h. für mindestens 30 Jahre begründet sein. Dabei kann auch auf ein (bloss) obligationenrechtliches Rechtsverhältnis abgestellt werden (LGVE 1994 II Nr. 23). Nicht übertragbare Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung oder Wohnrecht sind zugunsten einer bestimmten Person errichtet und somit nicht dauernd. Ihre Begründung ist deshalb nicht steuerpflichtig (vgl. Richner / Frei / Kaufmann / Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz 4. Auflage, § 216 N 123 f.). Es kommt nicht darauf an, ob es sich um ein selbständiges oder unselbständiges Recht handelt (LGVE 1994 II Nr. 23). Ist eine Personaldienstbarkeit übertragbar bzw. vererblich, ist sie dauernd im Sinn von § 3 Ziff. 5, sofern deren Dauer im Vertrag nicht auf unter 30 Jahren beschränkt bleibt. Wird eine Dienstbarkeit als selbständiges und dauerndes Recht bestellt und ins Grundbuch aufgenommen, so gilt es nachher als selbständiges Grundstück (vgl. § 2 Abs. 1 Ziff. 2). Deren Übertragung stellt eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinn von § 3 Ziff. 1 dar (StE 1994 B 42.21 Nr. 6 betreffend Übertragung eines Eigentümerbaurechts.)
2. Die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks oder eines Grundstückteils (VGE vom 29.7.1997 i.S. G. und P.) müssen wesentlich beeinträchtigt werden. Betrifft die Beeinträchtigung nur einen Teil des Grundstücks, ist deren Wesentlichkeit bezogen auf den betroffenen Grundstückteil zu beurteilen. Eine wesentliche Beeinträchtigung ist namentlich anzunehmen bei der Einräumung von Bau- oder Deponierechten oder bei der Errichtung eines Bauverbots; unter Umständen auch bei einschneidenden Bauhöhebeschränkungen oder Näherbaurechten, welche die Überbauungsmöglichkeit des belasteten Grundstücks wesentlich beeinträchtigen (BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 Erw. 3.6.4). Dagegen kann beispielsweise in der Einräumung eines Fusswegrechts zu Gunsten des Nachbargrundstücks noch keine wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräusserungsmöglichkeiten erblickt werden. Ebenfalls keine wesentliche Beeinträchtigung ist in der Regel in der Einräumung eines Bau- oder Einbaurechts für die Errichtung einer Transformatoren-Station an die CKW zu erblicken.
   Die Höhe des Dienstbarkeitsentgelts in Relation zum Wert der belasteten Grundstücksfläche dient als Kriterium für die Beurteilung der Wesentlichkeit der Beeinträchtigung (BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 Erw. 3.6.2 ff.).
3. Die Belastung muss gegen Entgelt erfolgen. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Entschädigung in einer einmaligen Zahlung oder in Raten ausgerichtet wird.
   Sind die Voraussetzungen für die Besteuerung nach § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG nicht erfüllt, kann die entgeltliche Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit oder Grundlast bzw. der entgeltliche Verzicht auf eine zugunsten des Grundstücks bestehende Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als Veräusserung besteuert werden. Die Besteuerung des erhaltenen Entgelts für eine auf unbeschränkte oder beschränkte Zeit eingeräumte Belastung (bzw. für dessen Löschung) wird dann als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 28 Abs. 1 StG, Art. 21 Abs. 1 DBG mit der

Einkommenssteuer veranlagt. § 12 Abs. 1 GGStG ist gestützt auf BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 nicht mehr anwendbar.

Die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen kommen vor allem in den Fällen zum Tragen, in denen eine Enteignung kein adäquates - weil zu weitgehendes - Mittel zur Erreichung eines im öffentlichen Interesse liegenden Zweckes darstellen würde. In diesem Zusammenhang wird auch von materieller Enteignung gesprochen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 85). Für die Berechnung des Veräusserungswertes vgl. auch § 18 N 13. Bei der Um- bzw. Auszonung eines Grundstücks von der Bauzone in die Landwirtschaftszone gegen Entschädigung handelt es sich um einen Anwendungsfall einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung. Die Um-/Auszonung kann zwangsweise (mittels Erlass, Verfügung) oder durch einen öffentlich-rechtlichen Vertrag (kompensatorische "freiwillige" Auszonung gemäss § 105d Abs. 2 Planungs- und Baugesetz; SRL Nr. 735) erfolgen. Der Veräusserungswert des Grundstücks wird durch die Um-/Auszonung, die einem Bauverbot gleichkommt, dauernd und wesentlich beeinträchtigt. Mit der Zusprechung der Entschädigung wird der Baulandwert des Grundstücks realisiert.

Wird ein Gebäude unter Denkmalschutz gestellt, so liegt darin in der Regel eine dauernde und wesentliche Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung des Grundstücks, die bei Entgeltlichkeit die Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst (Zuppinger / Schärrer / Fessler / Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 161 N 88). 24

Zur Berechnung des Anlagewertes bzw. Veräusserungswertes bei Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen vgl. § 7 N 3. 25

Die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Dienstbarkeiten zugunsten der Transitgas AG wurde im Einvernehmen mit der Interessengemeinschaft der Grundeigentümer und Bewirtschafter beim Erdgasleitungsbau in den Kantonen Luzern-Aargau (IGELA) sowie dem Luzerner Bauernverband wie folgt festgelegt: 26

Dienstbarkeitsvertrag für Leitungsrechte

a) Grundstückgewinnsteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 1.8
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.1, Bst. c)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 3.1

b) Einkommenssteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Einkommenssteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.2, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.2, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 2.6.3

Vertrag über die vorübergehende Beanspruchung von Grundstücken

a) Grundstückgewinnsteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.1, Bst. c)

b) Einkommenssteuer

Die Entschädigungen folgender Positionen aus dem Dienstbarkeitsvertrag mit der Transitgas sind über die Einkommenssteuer abzurechnen:

- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.2, Bst. a)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.2, Bst. b)
- Entschädigung aufgrund Ziffer 5.3

Erforderliche Unterlagen

Für eine genaue Sachverhaltsabklärung und die richtige Besteuerung der verschiedenen Entschädigungen müssen folgende

Unterlagen vorliegen:

1. Liste der Grundeigentümer/innen, die durch die Gasleitung tangiert sind (Bereitstellung durch Gemeindekanzlei bzw. durch Veranlagungsbehörde Grundstückgewinnsteuer)
2. Dienstbarkeitsvertrag für das Leitungsrecht
3. Vertrag über die vorübergehende Beanspruchung von Grundstücken
4. Kulturschadenprotokoll mit Ertragsausfallentschädigung und Entschädigungen für Bäume, Handarbeit, Maschinenarbeit, Ansaat, Wiederinstandstellung usw.

Vorgehen

Für die Sachverhaltsabklärung soll nur eine Ausweiseinforderung zugestellt werden. Die Zuständigkeit für die Zustellung einer entsprechenden Ausweiseinforderung ist zwischen den Veranlagungsbehörden für die Grundstückgewinnsteuer und für die Einkommenssteuer auszumachen. Die unter Punkt 2 - 4 vorstehend aufgeführten Unterlagen müssen in jedem Fall vorhanden sein, damit die richtige Besteuerung der ausbezahlten Entschädigungen vorgenommen werden kann.

Meldeverfahren

Die Veranlagungsbehörden überprüfen ob Ersatzbeschaffung geltend gemacht wurde. Die geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen werden mittels Meldeverfahren unter den Veranlagungsbehörden ausgetauscht.

Für die steuerliche Behandlung von Entschädigungen für Naturwaldreservate > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 7 Ziff. 3. 26a

01.01.2024

Überführung ins Geschäftsvermögen

Jede Art der Einbringung eines privaten Grundstücks in eine Personenunternehmung (Einzelfirma oder Personengesellschaft) beinhaltet eine Überführung von Privat- in das Geschäftsvermögen. Einen solchen Überführungstatbestand meldet die Abteilung Natürliche Personen direkt der zuständigen Einwohnergemeinde. 27

Berechnungsbeispiel
Der Inhaber einer Einzelfirma will ein Grundstück, das er vor 7 Jahren für CHF 70'000 erworben hatte und das bislang zu seinem Privatvermögen gehörte, für geschäftliche Belange verwenden. Das Grundstück, dessen Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung in das Geschäftsvermögen CHF 150'000 beträgt, wird in die Bilanz der Einzelfirma mit CHF 100'000 aufgeführt.

Veräusserungswert gemäss § 17 Abs. 2: CHF 100'000
Anlagewert: CHF 70'000
Grundstückgewinn: CHF 30'000

Wird bei einer nicht buchführenden steuerpflichtigen Person eine Überführung ins Geschäftsvermögen festgestellt, kann diese mittels einer unterschriebenen Erklärung zuhanden der Veranlagungsbehörde bestimmen, welcher Wert für die Einkommenssteuer massgebend sein soll. Dieser Wert gilt als Veräusserungswert. Er darf den Verkehrswert des Grundstücks nicht übersteigen, muss jedoch mindestens dem Anlagewert entsprechen. Die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- bzw. Grundstückgewinnsteuer haben einander diesen Wert mitzuteilen. Gibt die steuerpflichtige Person keine Erklärung betreffend den massgebenden Einkommenssteuerwert ab, ist davon auszugehen, dass das Grundstück zum Anlagewert in das Geschäftsvermögen überführt wurde (VGE vom 22.10.2001 i.S. W.; VGE vom 22.9.1994 i.S. M.).
Erfolgt die Überführung unter dem aktuellen Verkehrswert (z.B. zum Anlagewert), ist ein Nachsteuervorbehalt in den Rechtsspruch der Veranlagungsverfügung aufzunehmen. Gemäss diesem Vorbehalt kann bei einer Realisation des Grundstückgewinns innerhalb von 5 Jahren (z.B. durch Veräusserung des Grundstücks) die Überführung nachträglich zum Verkehrswert abgerechnet werden, d.h. nachbesteuert wird die noch nicht besteuerte Differenz zwischen Anlagewert und Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung. Diese Nachbesteuerung ist nur in Missbrauchsfällen vorzunehmen, in denen die Realisation unter dem Regime der Einkommenssteuer zu einer im Vergleich mit der Grundstückgewinnsteuer erheblich tieferen Steuerbelastung führen würde (insbesondere bei einer Verrechnung des Veräusserungsgewinns mit einem Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit). Die Abteilung Natürliche Personen der Dienststelle Steuern meldet der Grundstückgewinnsteuerveranlagungsbehörde entsprechende Nachsteuersachverhalte.

Veräussert ein Elternteil seinem Kind steueraufschiebend eine Privatliegenschaft, die dem Kind hernach als Geschäftsliegenschaft dient, so wird das Kind grundstückgewinnsteuerpflichtig, wenn es das Grundstück zu einem höheren Wert als dem Anlagewert, der für den Elternteil massgebend war, in der Geschäftsbilanz aktiviert. In Bezug auf das Kind bildet dieser Vorgang die Überführung eines Grundstücks vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen. 28
Betreibt dagegen das Kind kein Geschäft und überträgt der Elternteil eine Geschäftsliegenschaft unter dem Verkehrswert, so wird die Übertragung auf Seiten des Elternteils als Privatentnahme qualifiziert. Die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert ist als Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen mit der Einkommenssteuer zu erfassen (§ 25 Abs. 2 StG).
Erwirbt ein Mitglied einer Erbengemeinschaft durch eine Teilerbteilung ein bisher im Privatvermögen der Erbengemeinschaft gestandenes Grundstück und verleibt es dieses seinem Geschäftsvermögen ein, liegt bei der Erbengemeinschaft infolge Erbteilung eine steueraufschiebende, bei der erwerbenden Person hingegen infolge der Überführung des Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen eine steuerbegründende Veräusserung vor (LGVE 1985 II Nr. 28).

Bei ausserkantonalen Liegenschaftshändlern/Liegenschaftshändlerinnen im Sinn von § 1 Abs. 2 Ziff. 2 (in Kraft bis 2010) stellt die Überführung eines Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen mangels Wechsels des Besteuerungssystems (Grundstückgewinn-/Einkommenssteuer) keinen steuerbegründenden Tatbestand im Sinn von § 3 Ziff. 6 dar (LGVE 2000 II Nr. 34). Dasselbe gilt für die Überführung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, sofern die Einbilanzierung zum Anlagewert erfolgt. Eine allfällige Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Wert, zu dem die Einbilanzierung erfolgte, unterliegt dagegen aus steuersystematischen Gründen (Sicherstellung der lückenlosen Besteuerungsmöglichkeit in der Zukunft) der Grundstückgewinnsteuer. 29

01.01.2024

Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften

Als Veräusserung auch die Übertragung von Beteiligungsrechten des Privatvermögens an Immobiliengesellschaften, wenn diese Beteiligungsrechte ein Sondernutzungsrecht (z.B. ein Wohnrecht) an einer Wohneinheit (z.B. Wohnung in einem Ferienhaus) verkörpern. 30

01.01.2024

Steueraufschub

Das Vorliegen einer steueraufschiebenden Veräusserung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 - 7 ist in einem formellen Entscheid festzuhalten (Ausnahme: Bei Eigentumswechsel durch Erbgang [Erbfolge/Erbanfall, Erbteilung, Vermächtnis] kann die Veranlagungsbehörde auf die Ausfertigung eines formellen Entscheids verzichten). Im Entscheid ist der Grund, der den Steueraufschub zur Folge hat, anzugeben. Für den Steueraufschub bei landwirtschaftlichen Ersatzbeschaffungen gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 > vgl. § 4 N 27 und 36. Für den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung des selbstgenutzten Wohneigentums > vgl. § 4 N 47. Bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 4, 6 und 7 ist der Entscheid über den Steueraufschub den Gemeinden am Lageort des Ersatzgrundstücks zuzustellen. 1

Der Steueraufschub ist von der Steuerbefreiung gemäss § 5 zu unterscheiden. Die Besteuerung wird aufgeschoben, weil bei den unter § 4 (abschliessend) aufgezählten Aufschubtatbeständen ein Gewinn nicht als realisiert betrachtet wird (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 89). Dies zeigt sich vor allem bei einer späteren Veräusserung, wo die steueraufschiebende Veräusserung einfach ausser Acht gelassen wird (vgl. § 7 Abs. 2 für die Berechnung des Anlagewertes). Das ist bei der Steuerbefreiung dagegen nicht der Fall. 2

Das System des Steueraufschubs ist nicht willkürlich. Es gibt dafür wichtige rechtliche, wirtschaftliche, sozial- und gesellschaftspolitische Gründe, die auch die notwendigen Konsequenzen des gewählten Systems rechtfertigen. Die Rechtsnachfolgerin oder der Rechtsnachfolger versteuert unter Umständen einen Gewinn, den nicht sie oder er, sondern die Rechtsvorgängerin oder der Rechtsvorgänger realisiert hat (LGVE 1984 II Nr. 21).
Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bei teilweisem Steueraufschub > vgl. § 22 N 5. 3

29.08.2025

Erbgang und Schenkung

Die Besteuerung wird bei sämtlichen Eigentumswechseln, die aufgrund des Erbrechts erfolgen, aufgeschoben. Erwirbt eine Erbin oder ein Erbe durch Zuschlag im Rahmen einer öffentlichen Steigerung nach Art. 612 ZGB ein Grundstück, so ist eine steueraufschiebende Veräusserung anzunehmen (RB 1982 Nr. 100). 4

1. Erbteilung

Ein Steueraufschub infolge Erbteilung ist nur bei Auflösung der Erbengemeinschaft im Sinne von Art. 602 ZGB gegeben, nicht aber bei Auflösung anderer aus der Erbengemeinschaft hervorgegangenen Gesamt- oder Miteigentumsverhältnisse wie beispielsweise durch Vertrag errichtete Gemeinderschaften (Art. 336 f. ZGB), einfachen Gesellschaften oder Kollektivgesellschaften (RB 1998 Nr. 155; RB 1986 II Nr. 74; RB 1991 Nr. 39; StE 1995 B 42.31 Nr. 5). Wird z.B. eine Liegenschaft von einem Mitglied der Gemeinderschaft übernommen oder von Dritten erworben, so ist eine steuerbegründende Veräusserung im Sinn von § 3 Ziff. 1 GGStG gegeben, sofern nicht ein anderer Steueraufschubstatbestand erfüllt ist. 5
Die Besteuerung wird auch bei einem Eigentumswechsel infolge Teil-Erbteilung aufgeschoben (LGVE 1985 II Nr. 28).
Bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erbteilung und Erbvorbezug wird die Besteuerung nach Massgabe von § 4 Abs. 1 Ziff. 1 aufgeschoben. Liegt jedoch die letzte Veräusserung weniger als fünf Jahre zurück und handelte es sich dabei ebenfalls um eine steueraufschiebende Veräusserung, ist die Frage der Steuerumgehung zu prüfen.
Eine Steuerumgehung liegt gemäss ständiger Rechtsprechung (LGVE 1984 II Nr. 14; 1991 II Nr. 14) vor, wenn
a) die gewählte Rechtsgestaltung ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht gemäss ist (objektives Moment),
b) sie effektiv eine erhebliche Steuereinsparung zur Folge hätte, wenn sie steuerlich beachtet würde, (effektives Moment) und
c) lediglich deshalb gewählt wurde, um Steuern zu sparen (subjektives Moment).

Beispiel
X will ihrem Sohn A ein Grundstück für CHF 100'000 (Verkehrswert CHF 400'000; Anlagewert CHF 100'000) veräussern, welches sie kurz zuvor anlässlich einer Erbteilung steueraufschiebend erworben hat (Anrechnungswert: CHF 400'000). Die Miterben von X, deren Geschwister Y und Z, wurden vor der Erbteilung über die geplante Weiterveräusserung des Grundstücks an A in Kenntnis gesetzt.
An sich handelt es sich bei beiden Rechtsgeschäften um steueraufschiebende Veräusserungen im Sinne von § 4 Abs. 1 Ziff. 1 (Erbteilung zwischen X, Y und Z; Erbvorbezug zwischen X und A). Da vorliegend jedoch eine Steuerumgehung bejaht werden muss, haben Y und Z für die faktische Veräusserung ihres 2/3-Anteils an ihren Neffen A den erzielten Grundstückgewinn in Höhe von CHF 200'000 (2/3 von CHF 400'000 ./. 2/3 von CHF 100'000) zu versteuern. Für den von X an ihren Sohn übertragenen 1/3-Anteil ist die Steuer gestützt auf § 4 Abs. 1 Ziff. 1 aufzuschieben. Steuerlich ist dieser Sachverhalt damit analog zu behandeln, wie wenn ein (direktes) Rechtsgeschäft zwischen allen Beteiligten abgeschlossen worden ist (VGE vom 14.5.1997 i.S. F.).
Ist der Steueraufschub für das erste Rechtsgeschäft bereits rechtskräftig festgestellt, sind Y und Z in einem Schreiben über den festgestellten Sachverhalt der Steuerumgehung und die steuerlichen Konsequenzen in Kenntnis zu setzten, unter gleichzeitiger Beilage der Selbstdeklarationsformulare. Im anschliessenden Veranlagungsentscheid ist der rechtskräftige Aufschubsentscheid aufzuheben und hierauf die Grundstücksübertragung so zu veranlagen, als ob die Grundstücke in einem Schritt von X, Y und Z an A übertragen worden wären. A ist im Veranlagungsentscheid als Beigeladener (§ 20 Abs. 1 VRG) zu bezeichnen. Der Entscheid ist ihm unter Hinweis auf das Recht, innert 30 Tagen eine Stellungnahme einzureichen, ebenfalls zuzustellen.

2. Schenkung, gemischte Schenkung und Erbvorbezug

6

Schenkungen und Erbvorbezüge werden gleich behandelt.
Sowohl bei Schenkungen/Erbvorbezügen, die völlig unentgeltlich erfolgen, als auch bei Schenkungen/Erbvorbezügen, die teilweise entgeltlich erfolgen (gemischte Schenkungen mit einem Schenkungsanteil von mind. 25%), ist die Besteuerung vollumfänglich aufzuschieben (vgl. KGE vom 25.06.2025 i.S. S.M.).

Zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks und der Gegenleistung Käuferschaft muss aber ein offensichtliches Missverhältnis von mind. 25% des Verkehrswertes bestehen. Die Gegenleistung der Käuferschaft für das Grundstück darf mit anderen Worten 75% von dessen Verkehrswert nicht übersteigen (s. Beispiel unten). Für die entsprechende Berechnung stützt sich die Veranlagungsbehörde grundsätzlich auf die geltende (nichtlandwirtschaftliche) Katasterschätzung als mutmasslichen Verkehrswert. Einen allfälligen höheren Verkehrswert hat die schenkende Person nachzuweisen. Die Validierung desselben erfolgt durch die Veranlagungsbehörde.
Zur Gegenleistung der Käuferschaft gehört neben einer allfälligen Barzahlung sowie der Übernahme bestehender Hypothekarschulden insbesondere auch der Barwert eines zugunsten der Verkäuferschaft eingeräumten unentgeltlichen Wohnrechts oder einer Nutzniessung. Bei der Berechnung dieses Barwerts (> vgl. § 9 N 10, Beispiel b) ist vom jährlichen Nettoertrag auszugehen, d.h. vom Mietwert (100%) bzw. Mietertrag abzüglich der von der wohnrechts- bzw. nutzniessungsberechtigten Person allenfalls getragenen Schuldzinsen und Unterhaltskosten (letztere gemäss dem bei der Einkommenssteuerveranlagung zur Anwendung gelangenden Abzugssystem; > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 39 Nr. 2 und > § 39 Nr. 3).
Eine allfällige Ausgleichspflicht im Rahmen eines Erbvorbezugs (Art. 626 ff. ZGB) gehört nicht zur Gegenleistung der Käuferschaft. Ein Erbvorbezug ist dort anzunehmen, wo die mutmassliche Erblasserin oder der mutmassliche Erblasser - im Zeitpunkt der Veräusserung in der Regel unentgeltlich - jedoch auf Anrechnung am Erbteil - zukünftigen Erbinnen und Erben einen Vermögensvorteil durch Übertragung eines Grundstücks zukommen lässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, § 216 N 182 ff.; LGVE 2000 II Nr. 28).

Beispiel
X veräussert seiner Tochter eine Eigentumswohnung (mit einem Verkehrswert von CHF 1'000'000 und einem Anlagewert von CHF 300'000). Die Tochter verpflichtet sich zur Übernahme der Hypothekarschulden von CHF 800'000 sowie zu einer Zahlung von CHF 50'000 an ihren Bruder. CHF 150'000 werden ihr als Erbvorbezug angerechnet.
Da die Gegenleistungen der Erwerberin (insgesamt CHF 850'000, Hypothekarschulden CHF 800'000 plus Zahlung an Brunder CHF 50'000) 75% des Verkehrswertes der Eigentumswohnung von CHF 1'000'000, d.h. CHF 750'000, übersteigen, ist kein Steueraufschub wegen Erbvorbezugs möglich. X hat einen Grundstückgewinn von CHF 550'000 (Veräusserungswert von CHF 850'000 ./. Anlagewert von CHF 300'000) zu versteuern.

Gleich wäre der Beispielfall aus Sicht der Grundstückgewinnsteuer zu beurteilen, wenn X die Eigentumswohnung nicht an seine Tochter, sondern zu denselben Konditionen an seinen (nicht erbberechtigten) Freund veräussern würde. Der Schenkungsanteil würde in diesem Fall CHF 150'000 betragen (Verkehrswert CHF 1'000'000 ./. Gegenleistungen von insgesamt CHF 850'000) und der zu besteuernde Grundstückgewinn ebenfalls CHF 550'000.

Kein Steueraufschub ist anzunehmen, wenn das Rechtsgeschäft zwar als "Schenkung", "gemischte Schenkung" oder "Erbvorbezug" bezeichnet wird, in diesem Rechtsgeschäft aber im Wesentlichen eine gewöhnliche Veräusserung erblickt werden muss. Die von den Parteien gewählte Bezeichnung und Form des Rechtsgeschäfts ist nicht massgebend. Kein Steueraufschub ist zu gewähren, wenn der Erbvorbezug in der Ausrichtung einer Geldsumme besteht, die anschliessend für den Kauf eines Grundstücks verwendet wird (VGE vom 21.11.1988 i.S. H.).

Bei Schenkungen an juristische Personen, die der Gewinnsteuer unterliegen, gilt nach § 17 Abs. 3 als Veräusserungswert der Wert, zu dem das Vermögensobjekt bei den juristischen Personen aktiviert wird. Aufgrund des Austritts aus dem System der Grundstückgewinnsteuer ist in jedem Fall eine Veranlagung vorzunehmen (d.h. auch wenn die Gegenleistung der juristischen Person an die Verkäuferschaft 75% des Verkehrswerts des Grundstücks nicht übersteigt). Ein Steueraufschub ist damit ausgeschlossen.

Unerheblich für die Frage des Aufschubs ist, ob die Gegenleistung der Käuferschaft den Anlagewert übersteigt. Folglich müssen die Anlagekosten nicht ermittelt werden, wenn es zu einem Steueraufschub kommt (d.h. wenn die Gegenleistung der Käuferschaft 75% des Verkehrswerts des Grundstücks nicht übersteigt). 7

Beispiel
Y überträgt ihrer Bekannten ihr Ferienhaus (Verkehrswert CHF 900'000, Anlagewert CHF 400'000). Der Vertrag wird als Kaufvertrag bezeichnet und als Entgelt wird CHF 600'000 vereinbart. Die Gegenleistung übersteigt den Anlagewert um CHF 200'000 (CHF 600'000 ./. CHF 400'000), ist aber gleichzeitig tiefer als 75% des Verkehrswerts (d.h. tiefer als CHF 675'000). Die Grundstückgewinnsteuer wird vollumfänglich aufgeschoben.

Resultiert bei der teilentgeltlichen Veräusserung eines Grundstücks ein Verlust, weil die Gegenleistung die Anlagekosten nicht übersteigt und liegen die Voraussetzungen einer gemischten Schenkung/Erbvorbezug nicht vor (d.h. die Gegenleistung übersteigt 75% des Verkehrswertes des Grundstücks), so erfolgt kein Steueraufschub.

29.08.2025

Eigentumswechsel unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern

Bei einem Eigentumswechsel an einem Grundstück unter Ehegatten, auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung, ist die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben, falls beide Ehegatten einverstanden sind. Der Aufschub ist in diesem Fall unabhängig von der Höhe der Kaufpreisleistungen zu gewähren, d.h. auch dann, wenn die Voraussetzungen eines Erbvorbezugs gemäss § 4 Abs. 1 Ziff.1 GGStG nicht gegeben sind. Sinngemäss gilt dies auch für eingetragene Partner. 8

Den Ehegatten wird empfohlen, das gemeinsame Begehren um Steueraufschub bereits in den Vertrag bzw. in die Vereinbarung über die Scheidungsfolgen aufzunehmen. Formulierungsvorschlag: 9
"Die Parteien stellen gemeinsam das Begehren, es sei die Grundstückgewinnsteuer aus der Übertragung des (Mit-)Eigentums an Grundstück Nr. ... Grundbuch ... nach § 4 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG aufzuschieben. Die erwerbende Partei nimmt zur Kenntnis, dass ihr oder ihren Rechtsnachfolger/innen bei einer steuerpflichtigen Weiterveräusserung des Grundstücks der jetzt gegenüber der veräussernden Partei aufgeschobene Grundstückgewinn und deren Besitzdauer angerechnet werden."

01.01.2024

Landumlegungen

1. Formen

Unter die in § 4 Abs. 1 Ziff. 3 genannten Steueraufschubstatbestände fallen nur Handänderungen, die mit behördlicher Mitwirkung im Rahmen eines durch die Gesetzgebung vorgesehenen Verfahrens (Ausnahme Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen vgl. N 12) durchgeführt werden. Eine solche liegt in folgenden Fällen vor: 11

- Güter- oder Waldzusammenlegungen sowie Grenzverbesserungen nach den Bestimmungen der kantonalen Landwirtschaftsverordnung (SRL Nr. 903); eine solche ist beispielsweise eine freiwillige Güterzusammenlegung im Sinne von § 95 dieser Verordnung, bei der die Vereinbarung zwischen den Grundeigentümerinnen oder Grundeigentümern vom Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement zu genehmigen ist. Steuerbefreit ist somit der direkte Austausch von Grundstücken, wie er mit einer Güterzusammenlegung notwendigerweise verbunden ist (LGVE 1980 II Nr. 22). Bei Veräusserung an eine Güter- oder Waldzusammenlegungsgenossenschaft zwecks Beschaffung von Massenland (Land und Wald) ist kein Aufschub zu gewähren.
- Landumlegungen nach den Art. 100 f. des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft (SR 910.1), welche auf Anordnung des Kantons erfolgen bzw. bei vertraglichen Landumlegungen der Genehmigung des Kantons bedürfen.
- Landumlegungen nach den §§ 86 ff. des Planungs- und Baugesetzes (SRL Nr. 735)
- Grenzregulierungen nach den §§ 102 ff. des Planungs- und Baugesetzes

2. Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen

Die Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen wird regelmässig als privates Tauschgeschäft abgewickelt und ist im Gegensatz zur Güterzusammenlegung nicht von einem formellen Verfahren abhängig. Die Abrundung als private Form der Güterzusammenlegungen soll der betrieblichen Verbesserung eines landwirtschaftlichen Heimwesens dadurch dienen, dass beispielsweise verstreut liegende Grundstücke zusammengelegt werden, deren Form in Hinsicht auf die Bewirtschaftung optimiert, die Entfernung zu Stall und Scheune oder zu andern Grundstücken des Heimwesens verkürzt oder die Zufahrt verbessert wird. Abrundung ist jede betriebliche Verbesserung eines Heimwesens in Bezug auf Lage und Konfiguration der Grundstücke. Mit andern Worten ist nicht jeder Tausch landwirtschaftlicher Grundstücke, der den Ertragswert eines Heimwesens steigert, eine Abrundung. Hiervon ist nur zu sprechen, wenn (auch) in geometrisch-topographischer Hinsicht eine Verbesserung eintritt (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 198). 12
Ein landwirtschaftliches Heimwesen liegt vor, wenn eine Gesamtheit von Land und Gebäuden vorhanden ist, die eine land- oder forstwirtschaftliche Schatzung aufweisen (> vgl. § 1 N 17). Wer hingegen Eigentümer/in von einzelnen landwirtschaftlich genutzten Grundstücken ist, besitzt noch kein Heimwesen.
Für den Steueraufschub wird (im Gegensatz zum Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung) nicht verlangt, dass das Heimwesen von der veräussernden Person selbst bewirtschaftet wird oder dass es ihr als Grundlage einer bäuerlichen Existenz dient oder gedient hat. Es genügt, dass objektiv ein landwirtschaftliches Heimwesen gegeben ist, unbekümmert darum, ob dieses von der veräussernden Person im Haupt- oder Nebenberuf selbst oder von Dritten als Pächterin oder Pächter bewirtschaftet wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 199).

3. Enteignung

Aufschiebend sind auch Landumlegungen im Zusammenhang mit Enteignungen oder drohenden Enteignungen nach dem Bundesgesetz über die Enteignung (SR 711) bzw. dem kantonalen Enteignungsgesetz (SRL Nr. 730). 13
Eine drohende Enteignung liegt vor, wenn der Pflichtige nachgewiesenermassen vor die Wahl gestellt war, das fragliche Grundstück freiwillig zu veräussern oder enteignen zu lassen (Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 94). Es ist zudem erforderlich, dass das Enteignungsrecht dem Gemeinwesen im Zeitpunkt des freihändigen Erwerbs bereits zusteht, oder dass es sich dieses Enteignungsrecht bei Weigerung des Eigentümers, freihändig zu verkaufen, unmittelbar hätte verschaffen können (LGVE 1974 II Nr. 53).

4. Aufzahlungen, Aufgelder

Für die Tatbestände gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG kann der Steueraufschub nur soweit gewährt werden, als das Entgeld in Realersatz besteht. Zusätzlich zum Realersatz-Land geleistete Zahlungen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer.

01.01.2024

Ersatzbeschaffung steuerbefreiter Institutionen

14

Nach § 70 Abs. 1e-i StG steuerbefreite Institutionen können ebenfalls Ersatzbeschaffungen mit steueraufschiebender Wirkung vornehmen. Ersatzbeschaffungen sind jedoch nur für das betriebsnotwendige Anlagevermögen vorgesehen und dies nur dann, wenn die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden (§ 78 StG). Im Ergebnis bedeutet dies, dass insbesondere der Liegenschaftsbesitz der Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, soweit er nicht unmittelbar dem Betrieb dient (Vewaltungsliegenschaft), nicht mit steueraufschiebender Wirkung veräussert bzw. ersetzt werden kann (BGE 2C_340/2011 vom 1.2.2012).

01.01.2024

Umstrukturierungen

Ob der Übergang eines Grundstücks im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung steueraufschiebend ist, beurteilt sich grundsätzlich nach den Kriterien der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer, auf die das GGStG in § 4 Abs. 1 Ziff. 5 verweist (s. §§ 26 und 75 StG; > LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 26 / 75 Nr. 2). Bestehen Zweifel über den Steueraufschub einer Unternehmensumstrukturierung, ist mit den für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zuständigen Behörde (Abteilung Selbständigerwerbende bzw. juristische Personen) Kontakt aufzunehmen. Diese orientieren die betroffenen Gemeinden auch über allfällige Vorbescheide im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen. In den Erwägungen des Aufschubsentscheids sind für die Zwecke einer künftigen Veranlagung die Anlagekosten des übertragenen Grundstücks festzuhalten. 15
Werden stille Reserven im Sinn von § 26 Abs. 2 bzw. § 75 Abs. 2 und 4 StG nachträglich besteuert, ist auch die Grundstückgewinnsteuer nachträglich zu erheben. Im Entscheid über den Aufschub von der Grundstückgewinnsteuer ist ein entsprechender Vorbehalt in den Rechtsspruch aufzunehmen, verbunden mit der Aufforderung, den Wegfall einer Voraussetzung der Steuerneutralität der Veranlagungsbehörde mitzuteilen. Die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und die Gemeinden orientieren einander gegenseitig über entsprechende Sachverhalte.

Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen darf gemäss Art. 80 Abs. 4 BVG (SR 831.40) und § 4 Abs. 1 Ziff. 5 keine Steuer erhoben werden. Die Grundstückgewinnsteuer ist in diesen Fällen aufzuschieben. 16

(weggefallen) (17-20)

01.01.2024

Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft

Zum Begriff des landwirtschaftlichen Grundstücks > vgl. § 1 N 17. Die Aufschubsbestimmung ist grundsätzlich restriktiv auszulegen (LGVE 1985 II Nr. 30 E. 4). 21
Für die Behandlung der landwirtschaftlichen Ersatzbeschaffung bei der Einkommenssteuer > vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 37/78 Nr. 1.

1. Anwendbares Recht

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Veräusserungen, die ab dem 1. Januar 2001 erfolgten (für den massgebenden Stichtag > vgl. § 52a N 1 ff). 22

2. Ersatzbeschaffungsfrist

Die Frist zur Ersatzbeschaffung knüpft an der Veräusserung (§ 3) an. Sie ist eingehalten, wenn der Erwerb des Ersatzgrundstücks zwei Jahre vor oder nach der Veräusserung erfolgt (für den jeweils massgebenden Stichtag > vgl. § 52a N 1 ff; VGE vom 8.7.2004 i.S. S., bestätigt durch BGE vom 7.6.2005 i.S. S.; LGVE 1998 II Nr. 34). 23
Bei Erstellung und Verbesserung von Gebäuden ist die Frist eingehalten, soweit die entsprechenden Bauarbeiten innert der gesetzlichen Frist effektiv ausgeführt wurden. Das Datum der Rechnungsstellung ist nicht entscheidend (KGE vom 17.03.2014 i.S. W.).

Für die Erstreckung der Ersatzbeschaffungsfrist vgl. N 38. 24

3. Ertragsmässige Gleichwertigkeit

Für Ersatzinvestitionen aufgrund von ab 2011 erfolgten Veräusserungen gilt die Einschränkung der ertragsmässigen Gleichwertigkeit nicht mehr, so dass bei vollständiger Reinvestition des Veräusserungserlöses in ein selbstbewirtschaftetes land- oder forstwirtschaftliches Ersatzgrundstück innert der gesetzlichen Fristen der volle Steueraufschub zu gewähren ist (§ 4 Abs. 1 Ziffer 6 GGStG in der ab 1.1.2011 geltenden Fassung; vgl. auch § 4 N 50). 25
Für Veräusserungen vor 2011 vgl. das Steuerbuch in der bis 2010 gültigen Fassung (siehe > Steuerbuch Archiv).

(weggefallen) (25a - 25b)

4. Selbstbewirtschaftung

Selbstbewirtschaftung ist dann anzunehmen, wenn das in Frage stehende Grundstück zum Betriebsvermögen gehört (LGVE 1990 II Nr. 26; LGVE 1977 II Nr. 27) und das landwirtschaftliche Grundstück von der Eigentümerin oder vom Eigentümer auf eigene Rechnung unter Einsatz von eigenem Kapital und eigener Arbeit genutzt wird (VGE vom 2.7.2003 i.S. B.; VGE vom 7.3.1994 i.S. St.; LGVE 1990 II Nr. 26; LGVE 1979 II Nr. 23 E. 2). Wird eine Liegenschaft durch Angestellte faktisch selbständig bewirtschaftet, ist keine Selbstbewirtschaftung anzunehmen. Ebensowenig ist Selbstbewirtschaftung anzunehmen, wenn ein Hof durch eine Verwalterin oder einen Verwalter geführt wird (VGE vom 27.5.1998 i.S. G.M.). 26
Ein Viehhändler, der keine Viehwirtschaft betreibt, sondern das veräusserte Grundstück nur zur Fütterung der von ihm gehandelten Tiere bewirtschaftet, betreibt keine Selbstbewirtschaftung (VGE 20.2.1990 i.S. O.).

Das Erfordernis der Selbstbewirtschaftung muss sowohl beim veräusserten wie beim Ersatzgrundstück erfüllt sein (LGVE 1985 II Nr. 29). Die Selbstbewirtschaftung des Ersatzgrundstücks muss von einer gewissen Dauer sein. Eine Ersatzliegenschaft, die nach ihrem Erwerb nur während sechs Monaten bewirtschaftet wird, gilt nicht mehr als selbstbewirtschaftet (LGVE 1990 II Nr. 25). Bei einer kurzfristigen Aufgabe der Selbstbewirtschaftung des Ersatzgrundstücks ist daher der Steueraufschub nicht zu gewähren bzw. ist die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens gemäss § 38a GGStG zu prüfen. Ein Nachsteuervorbehalt in der Aufschubsverfügung ist hierfür nicht notwendig. Unzulässig ist hingegen die Nachbesteuerung durch die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks, wenn das selbstbewirtschaftete Ersatzgrundstück vor Ablauf von 5 Jahren weiterveräussert wird (vgl. BGE 143 II 233, BGE 2C_70/2017 vom 28.9.2017, > Weisungen GGStG § 4 Abs. 1 Ziff. 7 N 47 und > § 4 Abs. 2 N 55). 27

Wird die Selbstbewirtschaftung einer Liegenschaft durch Verpachtung aufgegeben, scheidet die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen aus, sofern die Verpachtung im Einzelfall als endgültig und unwiderruflich erscheint. Wo nach den Umständen die Wiederaufnahme der Selbstbewirtschaftung nicht auszuschliessen ist, bleibt die Liegenschaft Betriebsvermögen (LGVE 1977 II Nr. 27 E. 4). Eine Liegenschaft, die während der gesamten Eigentumsdauer nie selbst bewirtschaftet worden ist, stellt ohne Zweifel Privat- und nicht Betriebsvermögen dar (LGVE 1979 II Nr. 23; 1983 II Nr. 16). 28

Verpachtet jemand die Liegenschaft an Nachkommen, so ist Selbstbewirtschaftung anzunehmen, wenn die Mitarbeit der Eigentümerin oder des Eigentümers im landwirtschaftlichen Betrieb nachgewiesen ist (LGVE 1977 II Nr. 26 E. 4). Die Mitarbeit hat aber noch regelmässig, in beträchtlichem Ausmasse und in leitender Funktion zu erfolgen. Voraussetzung ist ferner, dass die betriebliche Einheit gewahrt bleibt und die Reinvestition in eigene Grundstücke der Verpachtenden (und nicht etwa in solche der Nachkommen) erfolgt. Kommt die Arbeitsteilung einer eigentlichen Betriebsteilung gleich, ist der Steueraufschub abzulehnen (LGVE 1990 II Nr. 26). 29

Betrachtet sich der Eigentümer einer landwirtschaftlichen Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräusserung von Parzellen selber nicht mehr als Landwirt, unterlässt er es ferner, im Zusammenhang mit dem Erwerb der "Ersatzliegenschaft" auf eine möglichst baldige Auflösung des vorbestehenden Pachtverhältnisses hinzuwirken, und ist er überdies bereits während fast 5 Jahren nicht mehr als Landwirt tätig gewesen, kann er nicht mehr als Landwirt angesehen werden (LGVE 1985 II Nr. 30). 30

5. Ersatzgrundstück

Mit der Unternehmenssteuerreform II, in Kraft ab 1.1.2011, wurde der Begriff der Ersatzbeschaffung in Art. 30 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 4 StHG erweitert. Dementsprechend wird ab 2011 auch der Begriff des landwirtschaftlichen Ersatzgrundstücks in diesem erweiterten Sinn ausgelegt: Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch andere Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (d.h. vorliegend land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke) sollen die stillen Reserven steuerneutral übertragen werden können. Das einschränkende Erfordernis der Gleichartigkeit bzw. der gleichen betrieblichen Funktion des Ersatzgrundstücks muss bei Ersatzbeschaffungen ab 2011 nicht mehr erfüllt sein; es genügt, wenn es sich beim Ersatzgrundstück um ein von der veräussernden Person ebenfalls selbstbewirtschaftetes land- oder forstwirtschaftliches Grundstück handelt. 31
Für Veräusserungen vor 2011 vgl. das Steuerbuch in der bis 2010 gültigen Fassung (> Steuerbuch Archiv); zum für das anwendbare Recht massgebenden Stichtag vgl. § 52a N 1 ff.

(weggefallen) (32)

(weggefallen) (33)

6. Verbesserung der Grundstücke

Der Steueraufschub ist auch bei Verbesserungen des Ersatzgrundstücks oder von Gebäuden auf dem Ersatzgrundstück sowie bei Erstellung von landwirtschaftlichen Neubauten zu gewähren. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Neubau auf dem verbliebenen Restgrundstück oder auf dem Ersatzgrundstück erstellt wird. Bauliche Reinvestitionen, die im Hinblick auf eine beliebige land- oder forstwirtschaftliche Nutzung getätigt werden, sind daher steueraufschiebend, soweit sie den bisherigen Anlagewert übersteigen (so kann beispielsweise der Erlös aus der Veräusserung eines Waldgrundstücks für den Scheunenbau verwendet werden). 34

Steueraufschiebende Wirkung haben nur Verbesserungen an bereits in Grundstücke oder Betriebsgebäude investierten Vermögenswerten. Eine Besserstellung der allgemeinen Betriebsgrundlagen durch Entschuldung und finanzielle Sanierung fällt nicht unter den Begriff der "Verbesserung eigener, selbstbewirtschafteter Grundstücke oder Betriebsgebäude". 35

7. Durchführung des Veranlagungsverfahrens

Grundstückgewinne, die einen Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 nach sich ziehen können, sind wie bei allen anderen Veräusserungen unmittelbar nach Kenntnis der Veräusserung zu veranlagen. Sind zum Zeitpunkt der Veranlagung geplante Aufwendungen für Ersatzbeschaffungen, Erstellungen oder Verbesserungen wertmässig noch nicht bestimmt, so ist die Veranlagungsverfügung ohne Berücksichtigung dieser Tatbestände und mit dem Hinweis, dass die steuerpflichtige Person die steuerliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen innert zwei Jahren seit der Veräusserung geltend machen könne, zu erlassen (StE 1993 B 42.38 Nr. 11). Einwände gegen die Festsetzung der Grundwerte hat die steuerpflichtige Person innert der vorgesehenen Frist durch Einsprache geltend zu machen. Die festgesetzte Steuerforderung ist grundsätzlich sofort zu beziehen. Sie unterliegt bezüglich Verzinsung den ordentlichen Vorschriften des Grundstückgewinnsteuergesetzes (vgl. § 31 Abs. 2). Stehen Ersatzbeschaffung, Erstellung oder Verbesserung unmittelbar bevor, so ist auf ein entsprechendes Gesuch hin der Bezug aufzuschieben. Die Veranlagungsverfügung ist - jedoch ohne Berücksichtigung der Steueraufschubstatbestände - trotzdem zu erlassen. Wird später eine allfällige Revision der ursprünglich erlassenen Veranlagungsverfügung notwendig, so sind zuviel bezahlte Beträge mit Zinsen zurückzuerstatten und aufgelaufene Verzugszinsen der revidierten Steuerforderung anzupassen (> vgl. § 31 N 3 ff.; > § 35 N 5). Für das Verfahren vgl. ferner > § 4 N 1 und 27. Der Entscheid ist in jedem Fall der 36

Veranlagungsbehörde am Lageort des Ersatzgrundstücks zuzustellen (für die interkantonale Ersatzbeschaffung Art. 5 Abs. 2 Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141).

8. Ermittlung des steuerbaren Gewinns bei teilweisem Steueraufschub

Der nach Abzug des anrechenbaren Wertes der Ersatzgrundstücke bzw. der nach Abzug der Aufwendungen für Erstellungen oder Verbesserungen im Sinne von § 4 Abs. 1 Ziff. 6 verbleibende Gewinn ist zu dem für diesen Gewinn massgebenden Steuersatz zu berechnen. 37

9. Erstreckung der Ersatzbeschaffungsfrist

Die Bestimmung über die Erstreckung der Ersatzbeschaffungsfrist ist restriktiv zu handhaben. Insbesondere bei Verwendung des Veräusserungserlöses für Neubauten oder Sanierungen wird sich eine Erstreckung kaum je begründen lassen. Eine Verlängerung der Zweijahresfrist wird in aller Regel nur dann gewährt werden können, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund von Umständen, die nicht von ihr zu vertreten sind (wie beispielsweise pendentes Güterzusammenlegungsverfahren), in eine eigentliche Notlage gerät (LGVE 1992 II Nr. 26). So kann sich bei einer beabsichtigten Ersatzbeschaffung eine Erstreckung aufgrund des ausgetrockneten Liegenschaftsmarktes als notwendig erweisen. 38
Eine Fristerstreckung für vor der Veräusserung erfolgte Ersatzbeschaffungen ist mangels entsprechender Gesetzesgrundlage nicht zulässig (§ 4 Abs. 3 GGStG; LGVE 1998 II Nr. 35).

(weggefallen) (39)

(weggefallen) (40)

10. Abgrenzung zur Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

Wird die Liegenschaft veräussert und die Tätigkeit als Landwirtin oder Landwirt aufgegeben, ist der auf das selbstgenutzte Wohneigentum entfallende Anteil des Grundstückgewinns nach Massgabe von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 (> vgl. N 42 ff.) aufzuschieben, sofern er als Ersatz dafür selbstgenutztes (privates) Wohneigentum erwirbt. 41

01.01.2024

Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

1. Anwendbares Recht

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Veräusserungen, die ab dem 1. Januar 2001 erfolgten (für den massgebenden Stichtag > vgl. § 52a N 1 ff.). 42

2. Ersatzbeschaffungsfrist

Es gelten sinngemäss die entsprechenden Ausführungen zur landwirtschaftlichen Ersatzbeschaffung (> vgl. § 4 N 23; für die Erstreckung > vgl. § 4 N 38). 43

3. Voraussetzungen des Steueraufschubs

Die Voraussetzungen für einen Aufschub der Besteuerung im Sinn von Ziff. 7 sind grundsätzlich erfüllt, wenn es sich sowohl bei der veräusserten wie auch bei der neu erworbenen oder neu gebauten bzw. wertvermehrend umgebauten Ersatzliegenschaft um dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Liegenschaften handelt. Zu den einzelnen Voraussetzungen: 44

Dauernd selbstgenutzt ist die Wohnliegenschaft, wenn sie die steuerpflichtige Person an ihrem Hauptwohnsitz eventuell zusammen mit ihrer Familie (vgl. § 4 N 46) tatsächlich selber bewohnt. Das schliesst deren Vermietung grundsätzlich aus (Ausnahme bei kurzfristiger Vermietung der veräusserten oder der Ersatzliegenschaft im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung von weniger als zwei Jahren (BGE 9C_614/2022 vom 20.01.2023; BGE 2C_215/2008 vom 21.8.2008; StE 1996 B 42.38 Nr. 15; StR 1995, 559). 45

Ausschliesslich selbstgenutzt ist die Wohnliegenschaft, die von Steuerpflichtigen und ihren Familienangehörigen (Frau, Mann, Kinder, (Schwieger-)Eltern, Lebens- oder Konkubinatspartner/in) bewohnt wird. Die Selbstnutzung durch die Erblasserin oder den Erblasser kann Erbinnen oder Erben, die nicht als Familienangehörige mit dieser Person zusammengelebt haben, nicht angerechnet werden (StE 1992 B 42.38 Nr. 9; BStP 1996, 28). Veräussern dagegen Familienangehörige, die mit der Erblasserin oder dem Erblasser zusammenlebten, die geerbte Wohnliegenschaft und erwerben sie wiederum selbstgenutztes Wohneigentum, ist die Voraussetzung der Selbstnutzung erfüllt. 46
Veräussern Familienangehörige, welche die von ihr bewohnte Liegenschaft im Mit- oder Gesamteigentum halten, diese Liegenschaft und erwirbt einer der bisherigen Mit- oder Gesamteigentümer eine unverändert von ihm und den bisherigen Mit- oder Gesamteigentümern weiterbewohnte Ersatzliegenschaft zu Alleineigentum, ist für die Berechnung des Steueraufschubs von voller Selbstnutzung auszugehen, sofern alle bisherigen Mit- oder Gesamteigentümer mit diesem Vorgehen und damit auch mit dem Übergang des gesamten aufgeschobenen Gewinns auf den Alleineigentümer einverstanden sind.
Veräussert eine Person, die das Alleineigentum an der von ihr und ihren Familienangehörigen bewohnten Liegenschaft besitzt, und erwirbt sie eine unverändert von ihr und ihren Familienangehörigen weiterbewohnte Ersatzliegenschaft unter Mitbeteiligung der Familienangehörigen zu Gesamt- oder Miteigentum, ist für die Berechnung des Steueraufschubs ebenfalls weiterhin von voller Selbstnutzung auszugehen, d.h. es kann der gesamte Veräusserungserlös steueraufschiebend reinvestiert werden (RB 1995 Nr. 53). Dasselbe gilt, wenn die sich an der Ersatzliegenschaft mitbeteiligenden Familienangehörigen nicht in der veräusserten Liegenschaft gewohnt haben. Wird der Gesamt- oder Miteigentumsanteil des sich am Ersatzobjekt mitbeteiligenden Familienangehörigen nicht oder nicht vollständig von diesem selbst finanziert, liegt eine steueraufschiebende Schenkung des bisherigen Alleineigentümers vor. Der sich neu beteiligende Familienangehörige übernimmt daher im Umfang seines Anteils die latente Steuerlast für den aufgeschobenen Gewinn. Der Steueraufschubsentscheid ist in diesem Fall auch dem mitbeteiligten Familienangehörigen als Beigeladener zu eröffnen mit dem Hinweis, dass der auf seinen Anteil entfallende Gewinn, für den die Besteuerung aufgeschoben wird, bei der nächsten steuerbegründenden Veräusserung bei ihm veranlagt wird. Hat der sich mitbeteiligende Familienangehörige seinen Anteil hingegen nachweislich vollständig selber finanziert, erfolgt die Reinvestition nur in den eigenen Anteil der veräussernden Person am Ersatzobjekt und ein aufgeschobener Gewinn ist allein dem vormaligen Alleineigentümer der veräusserten Liegenschaft zuzurechnen; der Aufschubsentscheid ist diesfalls nur dem Veräusserer zuzustellen; > vgl. hierzu auch die Beispiele unter § 4 N 57. Falls der Erwerb des Ersatzobjekts vollständig vom neu mitbeteiligten Familienangehörigen finanziert wird, kann dem Alleineigentümer der veräusserten Liegenschaft mangels

Reinvestition kein Steueraufschub gewährt werden.
Ausgeschlossen ist ein Steueraufschub bei einem vollständigen Subjektswechsel, d.h. bei einem Wechsel vom Alleineigentum des einen Familienangehörigen in das Alleineigentum eines anderen Familienangehörigen.
Ein Steueraufschub bedingt aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand der Besteuerungsmöglichkeit des aufgeschobenen Gewinns. Ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ist daher nicht zulässig, wenn das Ersatzgrundstück beispielsweise nur gepachtet oder vom Ehepartner der veräussernden Person (zu Alleineigentum) erworben wird (VGE vom 23.3.2005 i.Sa. B.; StR 2001, 294).
Bei Mehrfamilienhäusern ist die Selbstnutzung anteilsmässig im Umfang des selbstbewohnten Teils anzunehmen. Analoges gilt bei Fremdvermietung eines Teils des Einfamilienhauses (Einlegerwohnung). Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis der Mietwerte (BStP 1997, 486) oder entsprechend der Wohnfläche (BStP 1998, 49).
Bei Gesamt- oder Miteigentumsverhältnissen ist Selbstnutzung anzunehmen, soweit die Gesamt- oder Miteigentümerinnen oder -eigentümer (eventuell zusammen mit Familienangehörigen) sowohl die veräusserte wie auch die Ersatzliegenschaft (kumulativ) selbst bewohnen.

Die Wohnliegenschaft gilt als dauernd selbstgenutzt, wenn sie von der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (vgl. § 4 N 46) ohne grössere zeitliche Unterbrechungen ganzjährig als hauptsächliche Wohnstätte gebraucht wird. Diese Voraussetzungen können nur am Hauptwohnsitz (Steuerwohnsitz) erfüllt werden (BGE 143 II 233). Gemäss Bundesgericht ist die Voraussetzung des dauernden Selbstbewohnens 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. Für Zweit- und Ferienwohnungen ist ein Steueraufschub von Gesetzes wegen ausgeschlossen. 47
Die Verlegung des Wohnsitzes in die Ersatzliegenschaft ist abzuklären, bevor ein Aufschub verfügt wird. In Zweifelsfällen ist mit der Aufschubsverfügung zuzuwarten, bis die Wohnsitzsituation geklärt ist. Wurde ein Aufschub gewährt und stellt sich aufgrund neuer Tatsachen nach Rechtskraft der Aufschubsverfügung heraus, dass die Wohnsitzverlegung fiktiv war, ist ein Nachsteuerverfahren gemäss § 38a GGStG einzuleiten (BGE 2C_70/2017 vom 28.9.2017 Erw. 4.4). Ein Nachsteuervorbehalt in der Aufschubsverfügung ist hierfür nicht notwendig.
Nicht erforderlich ist, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen selbstgenutzt worden ist.
Die Zuweisung einer Liegenschaft des einen Ehegatten an den anderen Ehegatten und die Kinder zur Nutzung im Rahmen vorsorglicher Massnahmen für die Dauer des Scheidungsverfahrens ist keine Aufgabe der Selbstnutzung (LGVE 2007 II Nr. 27.).
Wird die Ersatzliegenschaft innert fünf Jahrenseit Verkauf der ursprünglichen Liegenschaft veräussert oder die Selbstnutzung daran aufgegeben (z.B. durch Vermietung), kann die Gemeinde am Lageort der ursprünglichen Liegenschaft den gewährten Steueraufschub nicht widerrufen - ein entsprechendes Nachsteuerverfahren ist bundesrechtswidrig (BGE 143 II 233, BGE 2C_70/2017 vom 28.9.2017 Erw. 4.3). Entsprechende Nachsteuervorbehalte dürfen nicht mehr in die Aufschubsverfügungen aufgenommen werden. Bestehende Nachsteuervorbehalte sind nicht mehr anwendbar. Der infolge Ersatzbeschaffung aufgeschobene Gewinn kann ausschliesslich durch die inner- oder ausserkantonale Gemeinde am Lageort der Ersatzliegenschaft anlässlich des Verkaufs der Ersatzliegenschaft durch Abzug vom Anlagewert besteuert werden (> Weisungen GGStG § 4 Abs. 2 N 55).

Eine Wohnliegenschaft ist anzunehmen, soweit Gebäulichkeiten ausschliesslich der privaten Wohnnutzung dienen. Eine geschäftliche Nutzung, die von völlig untergeordneter Bedeutung ist (z.B. bei Benützung eines Zimmers des Einfamilienhauses als Geschäftsbüro), kann vernachlässigt werden. Ist die geschäftliche Nutzung nicht mehr völlig untergeordneter Natur, aber noch nicht überwiegend (> vgl. dazu § 1 N 7), ist der Steueraufschub anteilsmässig entsprechend dem Wohnanteil zu gewähren. Überwiegt die geschäftliche Nutzung, handelt es sich um Geschäftsvermögen, dessen Veräusserung grundsätzlich nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (> vgl. § 1 N 2 f.). 48
Der Erlös aus dem Verkauf einer nichtüberbauten Landfläche kann nicht steueraufschiebend in eine Ersatzliegenschaft investiert werden (LGVE 2012 II Nr. 27). Wird als Ersatz eine Baulandparzelle gekauft, unterbleibt aber deren Überbauung während der Ersatzbeschaffungsfrist, ist kein Aufschub zu gewähren, da keine Reinvestition in eine Wohnliegenschaft erfolgte (BStP 1998, 71).

Die Ersatzliegenschaft muss in der Schweiz liegen. 49

4. Umfang des Steueraufschubs

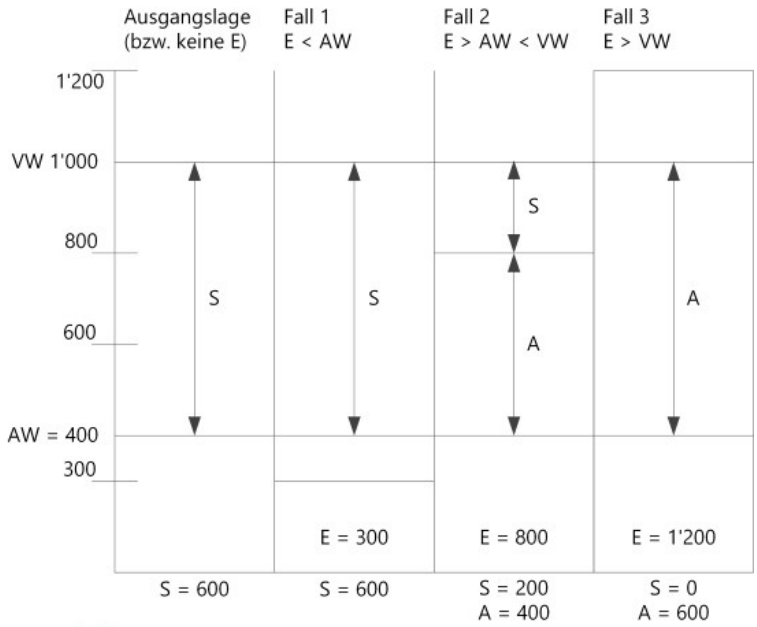
Die Besteuerung wird aufgeschoben, soweit der Veräusserungserlös zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird und die Kosten der Ersatzliegenschaft über dem Anlagewert des veräusserten Objekts liegen (BGE 130 II 202; LGVE 1997 II Nr. 31; VGE vom 11.5.1998 i.S. Sch). 50
Für die Bestimmung der Höhe der Ersatzinvestition sind neben dem Kaufpreis des Ersatzgrundstücks auch weitere im

Zusammenhang mit dem Erwerb anfallende Kosten, die bei einer steuerbegründenden Veräusserung anrechenbar sind (§ 13), zu berücksichtigen.

Anwendungsfälle 51

Beispiel 1: einmalige Ersatzbeschaffung

Ausgangslage: Jemand veräussert ein selbstbewohntes Eigenheim mit einem Anlagewert (AW) von 400 zu einem Veräusserungswert (VW) von 1'000. Der Grundstückgewinn (GG) beträgt 600 (VW 1'000./. AW 400). Der Steueraufschub (A) erfolgt entsprechend der Ersatzinvestition (E). Je nach Höhe der Ersatzinvestition (E) sind folgende Fälle denkbar:



A = Aufschub
AW = Anlagewert
E = Ersatzinvestition
S = steuerbarer Grundstückgwinn
VW = Veräusserungswert

Beispiel 2: Mehrfamilienhaus / geschäftliche Teilnutzung

Jemand veräussert ein Dreifamilienhaus, in dem eine Wohnung zusammen mit der Familie bewohnt wurde, für 2'100 (Anlagewert 1'200) und zieht in ein kurz zuvor für 800 erworbenes Einfamilienhaus, das zu 25% geschäftlich genutzt wird. Der Umfang des Steueraufschubs berechnet sich wie folgt:

Bezogen auf den selbstbewohnten Teil ergibt sich folgende Gewinnberechnung: Veräusserungswert 700 (1/3 von 2'100) ./. Anlagewert 400 (1/3 von 1'200), was einen Grundstückgewinn von 300 ergibt. 300 wären bei entsprechender Reinvestition maximal aufschiebbar.

Die Ersatzinvestition in den selbstgenutzten Wohnteil beträgt 600 (75% von 800) und übersteigt den bisherigen Anlagewert des selbstbewohnten Teils (400) um 200, was dem aufzuschiebenden Grundstückgewinn entspricht (600 ./. 400 = 200).

Das ergibt folgenden steuerbaren Grundstückgewinn:
Veräusserungswert: 2'100
Anlagewert: 1'200
Grundstückgewinn: 900
davon aufgeschoben: 200
steuerbar: 700 (zum Satz von 700)

5. Steuersatz

Der Steuersatz richtet sich nach dem steuerbaren Grundstückgewinn, d.h., der aufgeschobene Grundstückgewinn wird nicht berücksichtigt (vgl. Beispiel 2 N 51). 52

6. Durchführung des Veranlagungsverfahrens

Es kann auf die Ausführungen zu > § 4 N 36 verwiesen werden. Der Entscheid über die Veranlagung bzw. den Steuerauschub ist auch der Veranlagungsbehörde am Lageort des Ersatzgrundstücks zuzustellen (für die interkantonale Ersatzbeschaffung Art. 5 Abs. 2 Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141). 53

7. Weiterveräusserung des selbstbewohnten Ersatzgrundstücks

Im Falle einer steuerbegründenden (Weiter-)Veräusserung des Ersatzgrundstücks ist der aufgeschobene Grundstückgewinn vom Anlagewert abzuziehen (vgl. Beispiel in § 4 N 25a im Archiv Steuerbuch 1. Juli 2010 (> Steuerbuch Archiv); für die Berechnung der Besitzesdauer > vgl. § 24 N 8). 54

01.01.2024

Gewinnberechnung bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts

Bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts ist der anlässlich der steueraufschiebenden Veräusserung aufgeschobene Grundstückgewinn von den Anlagekosten abzuziehen (vgl. Berechnungsbeispiel in § 4 N 25a im Archiv Steuerbuch 1. Juli 2010 (> Steuerbuch Archiv). 55

Wurde die Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum in einem anderen Kanton aufgeschoben, darf der vom ehemaligen Wegzugskanton gestützt auf Art. 12 Abs. 3e StHG (SR 642.14; anwendbar ab 1.1.2001) aufgeschobene Grundstückgewinn bei der Veräusserung des luzernischen Ersatzobjektes durch Abzug vom Anlagewert im Kanton Luzern besteuert werden, falls keine erneute steueraufschiebende Ersatzbeschaffung erfolgt (BGE 2C_337/2012 vom 19.12.2012, BGE 143 II 233, BGE 2C_70/2017 vom 28.9.2017).

Wurde der Grundstückgewinn aus der Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks, die zwischen dem 1. Oktober 1986 und dem 31. September 2000 stattfand, ausserhalb des Kantons verwendet, so wird bei einer Veräusserung des betreffenden Grundstücks die seinerzeit veranlagte, jedoch aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer fällig und ist zu beziehen (vgl. § 5 der aufgehobenen Verordnung über die Grundstückgewinnsteuer und die nachträgliche Vermögenssteuer bei der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke im Grenzgebiet in G 1986 154). 56

Aufschub/Besteuerung aufgeschobener Gewinn bei Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum unter Mitbeteiligung von Familienangehörigen und späterer steuerbegründender Veräusserung des Ersatzobjekts (vgl auch Weisungen GGStG § 4 N 46) 57

Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum unter Mitbeteiligung von Familienangehörigen und späterer steuerbegründender Veräusserung des Ersatzobjekts

Beispiel 1 (unentgeltliche Beteiligung)
Sachverhalt
X kauft selbstgenutztes Wohneigentum im Alleineigentum für 100. Dieses verkauft er für 300. Er kauft ein Ersatzobjekt für 400, an dem er seine Ehefrau schenkungsweise zur Hälfte mitbeteiligt. Das Ersatzobjekt wird später für 500 an Dritte veräussert ohne dass eine weitere Ersatzbeschaffung stattfindet.
Steuerfolgen Verkauf 1
Die Grundstückgewinnsteuer wird für einen Gewinn von 200 (Veräusserungswert 300 minus Anlagewert 100) wegen Ersatzbeschaffung aufgeschoben.
Steuerfolgen Mitbeteiligung Ehefrau am Ersatzobjekt
Für die unentgeltliche Mitbeteiligung der Ehefrau am Ersatzobjekt erfolgt ebenfalls ein Steueraufschub. Die Ehegatten übernehmen damit entsprechend ihrem Anteil je 100 aufgeschobenen Gewinn mit Besitzdauer ab Kauf 1.
Steuerfolgen Verkauf 2
Jeder Ehegatte erzielt einen Gewinn von 150 (1/2 Veräusserungswert 250 abzüglich [1/2 Anlagewert 200 minus den aufgeschobenen anteiligen Gewinn von 100]). Die Besitzdauer beginnt je für einen Gewinn von 100 ab Kauf 1 und für den restlichen Gewinn von je 50 ab Kauf 2 zu laufen. Der massgebende Steuersatz beträgt 300.

Beispiel 2 (teilweise entgeltliche Beteiligung)
Identischer Sachverhalt wie in Beispiel 1. Die Ehefrau finanziert jedoch ihren hälftigen Miteigentumsanteil (Wert 200) teilweise aus eigenen Mitteln (z.B. mit 150).
Die Steuerfolgen entsprechen denjenigen von Beispiel 1.

Beispiel 3 (vollständig entgeltliche Beteiligung)
Sachverhalt
X kauft selbstgenutztes Wohneigentum im Alleineigentum für 100. Dieses verkauft er für 300. Er kauft zusammen mit seiner Ehefrau ein Ersatzobjekt für 400 zu je 1/2 Miteigentum. Die Ehefrau finanziert ihren Anteil von 200 vollständig aus eigenen Mitteln. Das Ersatzobjekt wird später für 500 an Dritte veräussert ohne dass eine weitere Ersatzbeschaffung stattfindet.
Steuerfolgen Verkauf 1

X erzielt einen Grundstückgewinn von 200 (Veräusserungswert 300 minus Anlagewert 100). Vom Veräusserungserlös verwendet X 200 für den Erwerb seines hälftigen Miteigentumsanteils am Ersatzobjekt. Die Grundstückgewinnsteuer wird bei X für einen Gewinn von 100 aufgeschoben (Reinvestition 200 minus den bisherigen Anlagewert 100). Die restlichen 100 Gewinn hat X zum Satz von 100 zu versteuern (steuerliche Desinvestition durch X).

Steuerfolgen Mitbeteiligung Ehefrau am Ersatzobjekt

Die Ehefrau erwirbt ihren hälftigen Miteigentumsanteil vollständig aus eigenen Mitteln. Es handelt sich insoweit für sie um einen steuerbegründenden Erwerb (kein Steueraufschub).

Steuerfolgen Verkauf 2

X erzielt einen Gewinn von 150 (1/2 Veräusserungswert 250 abzüglich [1/2 Anlagewert 200 minus den aufgeschobenen Gewinn von 100 aus Verkauf 1]). Die Besitzdauer beginnt für einen Gewinn von 100 ab Kauf 1 und für den restlichen Gewinn von 50 ab Kauf 2 zu laufen. Der massgebende Steuersatz beträgt 200.

Die Ehefrau erzielt einen Gewinn von 50 (1/2 Veräusserungswert 250 abzüglich Anlagewert 200 für ihren hälftigen Miteigentumsanteil). Die Besitzdauer beginnt für ihren Gewinn von 50 ab Kauf 2 zu laufen. Der massgebende Steuersatz beträgt 200.

Variante zu Beispiel 3

Die Besteuerung der restlichen 100 Gewinn von X aus dem Verkauf 1 in Beispiel 3 lässt sich vermeiden, wenn das Miteigentum des andern Ehegatten noch vor dem Verkauf 1 begründet wird. Sofern beide Ehegatten einverstanden sind, wird die Steuer aufgeschoben (§ 4 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG). In diesem Fall entsprechen die Steuerfolgen denjenigen von Beispiel 1.

01.01.2024

Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung ist in jedem Fall in einem formellen Entscheid auszusprechen. Im Entscheid ist der Grund, der zur Steuerbefreiung führt, anzugeben. 1

Die Steuerbefreiung für Veräusserungen durch kirchliche und gemeinnützige Institutionen gemäss § 5 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 aGGStG wurde aufgehoben. Solche Veräusserungen unterliegen ab 2001 gemäss zwingender Vorgabe des Steuerharmonisierungsgesetzes (Art. 23 Abs. 4) ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer. Steuerbar ist in solchen Fällen der seit dem 1. Januar 2001 bis zur Veräusserung entstandene Grundstückgewinn (unter der Voraussetzung, dass das veräusserte Grundstück bereits vor 2001 einer damals steuerbefreiten Institution gehörte). Der Anlagewert per 2001 kann bei Fehlen genauer Angaben analog zum subsidiären Handänderungswert gemäss § 7 Abs. 2 HStG (zu diesem Zeitpunkt) ermittelt werden. Für die Berechnung der Besitzesdauer > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 24 N 10. 1a

1. Steuerbefreiung des Bundes und seiner Betriebe

Die Veräusserung von Grundstücken durch den Bund, seine Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen ist nach Art. 62d RVOG (SR 172.010; früher Art. 10 Garantiegesetz) grundsätzlich von der Besteuerung befreit (BGE 111 Ib 6). 2

Steuerbefreit sind beispielsweise: Die SUVA, soweit die Grundstücke ausschliesslich der Durchführung der Sozialversicherung, der Erbringung oder der Sicherstellung von Sozialversicherungsleistungen dienen (Art. 80 Abs. 1 Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts; SR 830.1); die Alkoholverwaltung, soweit es sich um Grundeigentum handelt, das mit dem Geschäftsbetrieb der Alkoholverwaltung eine unmittelbare Beziehung hat (Art. 71 Abs. 4 Alkoholgesetz; SR 680); Militäranstalten oder Werkstätten mit Ausnahme der Unternehmen des privaten Rechts der Gruppe Rüstung (Art. 123 Abs. 2a Militärgesetz; SR 510.10). Sofern keine Steuerbefreiung gegeben ist, unterliegt ein allfälliger Veräusserungsgewinn der ordentlichen Gewinnsteuer.
Grundstückgewinne der Schweizerischen Post AG, der PostFinance AG und der Post Immobilien AG unterliegen der ordentlichen Gewinnsteuer (Art. 10 Postorganisationsgesetz; SR 783.1). 3

Grundstückgewinne der Schweizerischen Bundesbahnen SBB unterliegen ab Steuerperiode 2010 grundsätzlich der ordentlichen Gewinnsteuer, soweit sie überhaupt steuerbar sind (vgl. KS EStV Nr. 35 vom 2. Dezember 2011 bzw. KS SSK 33 vom 6. September 2011 betreffend Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen. 4

2. Steuerbefreiung des Kantons

Die Veräusserung von Grundstücken durch den Staat Luzern selbst ist steuerfrei. Dagegen unterliegt die Veräusserung durch selbständige Anstalten des Staates (z.B. Gebäudeversicherung, Luzerner Pensionskasse etc.) der Grundstückgewinnsteuer. 5

3. Steuerbefreiung der Gemeinden

Korporationsgemeinden sind nicht steuerbefreit. Veräusserungen durch Korporationsgemeinden unterliegen nicht der Grundstückgewinn-, sondern der ordentlichen Gewinnsteuer. 6

Gemeindeverbände im Sinne der §§ 48 ff. des Gemeindegesetzes (SRL Nr. 150), die ausschliesslich aus Luzerner Gemeinden bestehen, sind steuerbefreit, sofern das Grundstück innerhalb einer der am Gemeindeverband beteiligten Gemeinden liegt. Sind am Gemeindeverband auch ausserkantonale Gemeinwesen beteiligt, ist die Steuerfreiheit anteilsmässig nach Massgabe des Verteilungsschlüssels für die Haftung der (luzernischen) Verbandsgemeinden zu gewähren. 7

01.01.2024

Steuerschuldner / Steuerschuldnerin

1. Steuerpflicht

Steuerpflichtig bei zivilrechtlichen Handänderungen (> vgl. § 3 N 1) ist, wer im Grundbuch als Eigentümerin oder Eigentümer eingetragen ist. Das gilt auch bei einem Treuhandverhältnis (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, a.a.O., § 162 N 1; ZStP 1994, 25). 1
Steuerpflichtig bei wirtschaftlichen Handänderungen ist, wer die eigentumsähnliche Verfügungsgewalt innehatte. Bei Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht, Eintritt in Kauf- oder Kaufvorvertrag > vgl. § 3 N 15.
Der Umstand, dass Dritten (z.B. Miterbinnen oder Miterben gestützt auf Art. 619 ZGB) Anteile am Veräusserungsgewinn zustehen, macht diese nicht zu Steuerpflichtigen. Besteuert wird diejenige Person, die veräussert, nicht wer einen Anteil am Gewinn erhält (VGE vom 29.5.1996 i.S. K.; VGE vom 8.9.1995 i.S. M.; LGVE 1981 II Nr. 15; RE 1965/66 Nr. 29; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 162 N 4; Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 324).
Wird ein Grundstück nach der Konkurseröffnung über den Grundstückseigentümer/die Grundstückseigentümerin veräussert (Versteigerung oder freihändiger Verkauf), handelt es sich bei der daraus anfallenden Grundstückgewinnsteuer um eine Masseschuld im Sinne von Art. 262 Abs. 1 SchKG, die vorab aus dem Verwertungserlös zu decken ist. Steuersubjekt ist in diesem Fall die durch die Konkursverwaltung vertretene Konkursmasse, womit die Verfahrenspflichten (§ 27 Abs. 3 GGStG) von dieser zu erfüllen sind. Selbsteinschätzungsformulare, Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung sind folglich der Konkursverwaltung zuzustellen (vgl. ZStP 2001, 125).
Dasselbe gilt bei einer betreibungsrechtlichen Zwangsverwertung einer Liegenschaft (Art. 157 Abs. 1 SchKG), wobei aber in diesem Fall der/die Eigentümer/in der Liegenschaft mangels Übergangs derselben auf eine Masse Steuersubjekt bleibt. Dieser/diese hat somit die Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren zu erfüllen. Dem Betreibungsamt ist jeweils eine Orientierungskopie der Veranlagung/Steuerrechnung zuzustellen.

Tritt eine Gesamthandgemeinschaft (> vgl. § 3 N 5) als Veräusserin auf, so haftet jede beteiligte Person für den ganzen, von der Gesamthandgemeinschaft geschuldeten Steuerbetrag (inkl. die ganze Nachsteuer; nicht jedoch für die Steuerstrafen anderer Beteiligter). 2

Beispiel 1 3
Eine Erbengemeinschaft, bestehend aus drei Geschwistern (A, B und C), schuldet für die Veräusserung der elterlichen Liegenschaft eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 60'000. Da A und B für ihren Anteil von je CHF 20'000 nicht aufkommen können, ist C für den Gesamtbetrag von CHF 60'000 zu belangen.
Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen auf Dritte (d.h. Personen, die nicht bereits Miteigentumsanteile am veräusserten Grundstück halten) ist die Gesamtheit der Miteigentümerinnen und Miteigentümer für den gemeinsam erzielten Gewinn steuerpflichtig, d.h. die Grundstückgewinnsteuer ist zu dem für den Gesamtgewinn massgebenden Steuersatz zu berechnen. Die Miteigentümerinnen und Miteigentümer haften aber nur nach Massgabe der Beteiligung (LGVE 2007 II Nr. 26; Präzisierung von LGVE 1979 II Nr. 20).

Beispiel 2
Eine Miteigentumsgemeinschaft bestehend aus A, B und C verkauft ein Grundstück. Die Grundstückgewinnsteuer beträgt CHF 60'000. Da A, B und C zu gleichen Teilen am Grundstück beteiligt waren, haftet jeder für CHF 20'000.

2. Vertragliche Übernahme der Steuer

Steuerpflichtig ist nur, wer veräussert. Abweichende vertragliche Vereinbarungen wie z.B. die je hälftige Übernahme durch die Vertragsparteien sind für die Veranlagungsbehörde unbeachtlich. Für sie ist die veräussernde Person alleiniges Steuersubjekt. Ihr ist deshalb für den ganzen Steuerbetrag Rechnung zu stellen. Die vertragliche Übernahme durch die erwerbende Person begründet lediglich einen privatrechtlichen Anspruch der veräussernden gegenüber der erwerbenden Person auf Ersatz der Steuern, dagegen kein Forderungsrecht des steuererhebenden Gemeinwesens gegenüber der Erwerberin oder dem Erwerber (RE 1963/64 Nr. 56). 4

Es ist nicht ausgeschlossen, dass anstelle oder neben den in § 6 genannten Steuerpflichtigen Dritte sich direkt gegenüber dem Gemeinwesen verpflichten können. Die Grundlagen der Steuerbemessung basieren aber auf den Verhältnissen der 5

veräussernden Person als gesetzliche Steuerschuldnerin und nicht denjenigen der Übernehmerin oder des Übernehmers (VGE vom 4.3.1981 i.S. R.). Über ein entsprechendes Angebot entscheidet die Veranlagungsbehörde.

Zur Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch den Erwerber vgl. auch § 20. 6

01.01.2024

Grundstückgewinn

1. Gewinnberechnung

Als Grundstückgewinn gilt nach § 7 Abs. 1 der Mehrbetrag des Veräusserungswertes gegenüber dem Anlagewert. Die Berechnung des Grundstückgewinns erfolgt auf der Grundlage des Nominalwertprinzips. Die Geldentwertung wird bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt (BGE 95 I 130; VGE vom 17.6.1991 i.S. K.; VGE vom 7.1.1986 i.S. E. = StE 1986 B 44.1 Nr. 2). 1

Bei Veräusserungen gemäss § 3 Ziff. 3 und 4 (Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht, Eintritt in Kauf- oder Kaufvorvertrag, entgeltlicher Verzicht) tritt anstelle des Veräusserungspreises das erhaltene Entgelt und anstelle des Anlagewertes des Grundstücks die für die Erlangung des betreffenden Rechts gehabten Aufwendungen (RE 1964/64 Nr. 51 E. 7). 2

Bei Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (§ 3 Ziff. 5) gilt das erhaltene Entgelt als Veräusserungspreis. 3
Der Anlagewert ist im Verhältnis des für die Belastung bezahlten Entgelts zum Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Belastung aufzuteilen. Steuerlich zu berücksichtigen ist demnach nur jene Quote des Anlagewertes, die sich aus dem Verhältnis der Entschädigung für die Belastung zum Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt der Belastung ergibt. Der Rest des Anlagewertes ist erst bei einer allfälligen späteren Veräusserung des Grundstücks anzurechnen.

Beispiel
A besitzt ein Grundstück, das für CHF 100'000 erworben wurde. Das Grundstück wird gegen eine Entschädigung von CHF 400'000 mit einem Bauverbot belegt. Der Verkehrswert vor der Belastung betrug CHF 500'000. Das ergibt einen für die Belastung anrechenbaren Anlagewert von CHF 80'000 (CHF 100'000 : CHF 500'000 x CHF 400'000). Die restlichen CHF 20'000 können bei einer allfälligen späteren Veräusserung abgezogen werden.

2. Steueraufschub bei Erwerb

§ 7 Abs. 2 schliesst die Berücksichtigung von Erwerbskosten, Leistungen und Verpflichtungen, die anlässlich einer steueraufschiebenden Handänderung vereinbart wurden, aus. Bei Erbteilung erbrachte Leistungen und übernommene Verpflichtungen (Auszahlungen an Miterbinnen, Miterben und Testamentsbegünstigte, Grabunterhalt, Teilungskosten, Ablösung des elterlichen Nutzniessungsrechts) können daher bei Veräusserung der Liegenschaft nicht zum Anlagewert hinzugerechnet werden (LGVE 2008 II Nr. 27, bestätigt durch BGE 2C_147/2008 vom 29.7.2008 i.S. H.; LGVE 2005 II Nr. 26; LGVE 1981 II Nr. 15; 1979 II Nr. 25). Ebensowenig sind Aufwendungen für die spätere Ablösung der anlässlich einer steueraufschiebenden Handänderung eingegangenen Verpflichtung (z.B. Entschädigung für Ablösung eines anlässlich der Erbteilung begründeten Wohnrechts) zu berücksichtigen (LGVE 1995 II Nr. 26). 4
Bezüglich Anrechenbarkeit der Erbschafts- und Handänderungssteuern > vgl. § 13 N 4.

Bei Veräusserung eines durch steueraufschiebenden Tausch (a§ 4 Abs. 1 Ziff. 5) erworbenen Grundstücks ist der Anlagewert des anlässlich des Steueraufschubes in Tausch gegebenen Grundstücks massgebend (StE 1993 B 42.35 Nr. 1). 5

Erleidet jemand durch den Verkauf eines Grundstücks, bei dem die Besteuerung nach § 4 aufgeschoben wird, einen Verlust, kann dieser Verlust nicht vom Gewinn einer späteren Teilveräusserung abgezogen werden. 6

01.01.2024

Erwerbspreis

1. Grundsätze

Als Erwerbspreis gilt nach § 9 Abs. 1 der Wert aller Leistungen, die für den Erwerb erbracht worden sind. Bei Erwerb durch Kauf ist der öffentlich beurkundete Kaufpreis als Erwerbspreis massgebend. Erbringt jemand zusätzliche Leistungen zum nominellen Erwerbspreis, so sind diese bei der Berechnung des Erwerbspreises miteinzubeziehen. In Betracht fallen alle Leistungen, welche mit dem Erwerb in kausalem Zusammenhang standen. In welcher Form und unter welcher Bezeichnung diese Entschädigungen geleistet wurden, ist ohne Bedeutung. Aufzurechnen sind beispielsweise die an die Inhaberin oder den Inhaber eines Vorkaufsrechts geleistete Entschädigung; die für die Abtretung eines Kaufsrechts entrichtete Entschädigung (LGVE 1974 II Nr. 56 und 76); die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer (vgl. § 20); die Einräumung eines Wohnrechts an die Veräusserin oder den Veräusserer (BGE 2C_719/2017 vom 26.4.2019); Vergütungen im Sinne von § 18 Abs. 5 (LGVE 2007 II Nr. 29; RE 1969/70 Nr. 103); die Rückzahlung von WEG-Grundverbilligungen an den Bund, falls die Käuferschaft beim Erwerb des Grundstücks eine entsprechende Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Bund eingegangen war (BGE 2C_44/2008 vom 28.7.2008); zur Kapitalisierung einer Zeitrente vgl. § 9 N 10. 1
Der Erwerbspreis deckt sich nicht unbedingt mit dem Veräusserungspreis, der der Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers zugrundegelegt wurde.

Der auf nicht liegenschaftliche Werte entfallende Teil des Erwerbspreises ist von diesem abzuziehen und nicht zum Anlagewert hinzuzurechnen (RE 1967/68 Nr. 76). > Vgl. auch § 18 N 7a. 2

Die Verpflichtung, den Kaufpreis zu verzinsen, ohne dass vom gleichen Zeitpunkt an die Nutzung zugestanden wäre, stellt ebenfalls eine zusätzliche Leistung dar. Dementsprechend bildet die zinslose Stundung des Kaufpreises trotz Übergangs des Nutzens eine Minderung des Kaufpreises, welcher durch eine Diskontierung Rechnung zu tragen ist. > Vgl. analog § 18 N 7. 3

Bei Erwerb durch Tausch - sofern kein Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 5 aGGStG gegeben war - bildet der Veräusserungswert des in Tausch gegebenen Grundstücks im Zeitpunkt des Tausches den massgebenden Erwerbspreis (VGE vom 12.1.1994 i.S. E.). Eine geleistete Aufzahlung wird hinzugerechnet, eine empfangene Aufzahlung wird abgerechnet. Da beim Tausch vielfach die Werte der getauschten Grundstücke nicht genannt werden, ist auf den Verkehrswert (> vgl. § 18 N 8) der Grundstücke im Zeitpunkt des Tausches abzustellen. 4

Bei Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück liegen in der Regel Kaufpreise vor. Bei Handänderungen durch Veräusserung von Beteiligungen ergibt sich der für die Grundstückgewinnsteuer relevante Erwerbspreis der Liegenschaften aus dem Erwerbspreis für die Beteiligung, zuzüglich der übernommenen Gesellschaftsschulden und abzüglich der nichtliegenschaftlichen Aktiven zu Verkehrswerten (> vgl. § 18 N 8). Die Berechnung erfolgt > analog zu den Beispielen von § 18 N 4a und 4b. Zum Erwerbspreis der Liegenschaften sind allfällige auf dem Liegenschaftskonto der Immobiliengesellschaft aktivierte wertvermehrende Investitionen gemäss § 13 GGStG hinzu zu rechnen. Hat die steuerpflichtige Person ihre beherrschende Stellung durch mehrere, zeitlich auseinanderliegende Beteiligungskäufe erworben und ausgebaut, so ist von der Summe der Erwerbspreise der einzelnen Beteiligungen auszugehen. Die Berechnung der einzelnen massgebenden Erwerbspreise für die liegenschaftlichen Aktiven erfolgt - für jeden Beteiligungserwerb gesondert - analog dem Berechnungsbeispiel > von § 18 N 4b. 5

Für den Erwerbspreis bei vorheriger Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen > vgl. § 10 N 1 ff..
Wurden beim Erwerb Schwarzgelder bezahlt, sind diese nur dann als Anlagekosten anrechenbar, falls deren Nachbesteuerung noch möglich ist. 6

2. Nicht feststellbarer Erwerbspreis

Der Verkehrswert (> vgl. § 18 N 8) im Zeitpunkt des Erwerbs ist nach § 9 Abs. 2 für die Grundstückgewinnsteuerberechnung massgebend, wenn der Erwerbspreis nicht feststellbar ist (VGE vom 12.1.1994 i.S. E.; LGVE 1978 II Nr. 26). 7

Beim sogenannten Altbesitz (§ 11) kommt § 9 Abs. 2 nur dann zum Zuge, wenn die vor 30 Jahren gültige Katasterschatzung nicht mehr festgestellt werden kann (KGE vom 2.5.2017 i.S. H.). 8

3. Sachleistungen

Die beim Kauf eines Grundstücks übernommene Verpflichtung, das Restgrundstück des Verkäufers durch Erstellung einer 9

Strasse und einer Kanalisation baulich zu erschliessen, stellt eine zum zahlenmässig festgesetzten Veräusserungspreis hinzuzurechnende Sachleistung dar (RE 1963/64 Nr. 72).

Der Barwert von periodischen Leistungen ist mit Hilfe der Barwerttafeln Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 7. Auflage, zu ermitteln. Man unterscheidet zwischen Zeitrenten mit fest bestimmbarer Dauer und Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit der berechtigten Person abhängt. Die Bestimmung von § 9 Abs. 3 bezieht sich nur auf Leibrenten, während die Zeitrenten als Leistungen im Sinne von § 9 Abs. 1 zu verstehen sind, da sie im Grunde genommen nichts anderes als die Bezahlung des Kaufpreises in Raten beinhalten (vgl. RE 1963/64 Nr. 12). Der Barwert einer Leibrente ist nach der Lebenserwartung im Zeitpunkt der Veräusserung (> vgl. § 52a N 1 ff.) zu ermitteln. Der massgebende Kapitalisierungszinssatz beträgt bei indexierten Leistungen 3½% und bei nichtindexierten Leistungen 5%. Nutzniessungen an Grundstücken und Wohnrechte sind als faktisch indexierte Leistungen mit 3½% zu kapitalisieren. Bei Baurechten, sofern überhaupt für die Grundstückgewinnsteuer relevant (> vgl. § 3 N 21), ist ebenfalls mit 5% zu kapitalisieren (VGE vom 29.11.1996 i.S. G.S. AG). Die nachfolgenden Berechnungsbeispiele gehen von einer monatlich vorschüssigen Zahlung aus. Bei einem anderen Zahlungsmodus ist eine entsprechende Korrektur vorzunehmen (vgl. Korrekturfaktoren in Schaetzle/Weber, 5. Aufl., Kapitalisieren, S. 578 ff.). 10

Beispiele

a) Barwert einer auf 50 Jahre errichteten Zeitrente mit einer jährlich zu entrichtenden Leistung in Höhe von CHF 10'000 (indexiert)

Zu verwenden ist Tafel Z7 / 7. Auflage (entspricht unverändert Tafel Z7 / 6. Auflage)
Dauer der Leistung: 50 Jahre
Kapitalisierungszinssatz: 3½%
Faktor laut Tafel: 23,897960 (für einen Jahresbetrag von 1)
Barwert: CHF 10'000 x 23,897960 = CHF 238'979.60

b) Barwert eines Wohnrechts, welches einem 60jährigen Mann auf Lebzeit eingeräumt wurde und dessen jährlicher Wert CHF 4'800 beträgt (Leibrente)

Zu verwenden ist Tafel M1x für Männer resp. M1y für Frauen (7. Auflage) (> s. ferner BarwertrechnerA)
Alter des Empfängers: 60
Kapitalisierungszinssatz: 3½%
Faktor laut Tafel: 17,06 (für einen Jahresbetrag von 1)
Barwert: CHF 4'800 x 17,06 = CHF 81'888

Zu kapitalisieren ist bei Nutzniessungen jeweils der Nettoertrag, d.h. der aus dem belasteten Vermögen fliessende Nutzen abzüglich allfälliger mit der Nutzniessung eingegangener Verpflichtungen. Wird die Nutzniessung an einem Grundstück eingeräumt, besteht der Nutzen aus den vereinnahmten Zinsen bzw. aus dem Mietwert (100%) gemäss Katasterschatzung, multipliziert mit dem Faktor gemäss anwendbarer Mietwerttabelle in > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 2. Hat sich der/die Nutzniesser/in verpflichtet, Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten zu tragen, sind diese für die Barwertberechnung vom Mietertrag abzuziehen. Die verbliebene Differenz ist mit 3,5% zu kapitalisieren, da es sich bei Nutzniessungen an Grundstücken (wie auch bei Wohnrechten) um faktisch indexierte Leistungen handelt. Analoges gilt bei Wohnrechten (KGE vom 14.6.2016 i.S. M.).

4. Fahrhabe

Zahlungen für Fahrhabe, den Wert der Geschäftskundschaft und dergleichen sind nach § 9 Abs. 4 nicht Bestandteil des Erwerbspreises. Die von den Parteien vorgenommene Verlegung des Kaufpreises auf die liegenschaftlichen und nichtliegenschaftlichen Werte ist für die Steuerbehörde nicht ohne weiteres verbindlich (VGE vom 28.2.2005 i.S. B.; VGE vom 17.6.1991 i.S. K.; RE 1967/68 Nr. 65). 11

Die Fahrhabe ist zu dem Wert zu berücksichtigen, den sie im Zeitpunkt der Veräusserung verkörpert. Als tauglicher Weg zur Ermittlung dieses Wertes bietet sich die Vornahme der üblichen Abschreibungen an (VGE vom 12.3.1984 i.S. H.). 12

Der Veranlagungsbehörde bleibt es unbenommen, den Beweis dafür zu erbringen, dass im beurkundeten Erwerbspreis Fahrhabe inbegriffen war. Wird dieser Beweis erbracht, ist vom Erwerbspreis ein dem tatsächlichen Wert der Fahrhabe entsprechender Betrag abzuziehen. 13

01.01.2024

Anlagewert bei vorheriger Überführung vom Geschäftsvermögen

Bei einem Grundstück, das vorher vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden ist, gilt der damals für die Einkommensbesteuerung massgebende Überführungswert als Erwerbspreis, sofern die Überführung Gegenstand einer Einkommenssteuerveranlagung war. Der Überführungswert ist dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung zu eröffnen und nach Rechtskraft dem Gemeinderat am Lageort des Grundstücks zu melden (> vgl. auch Meldeverzeichnis im Anhang 1). 1

War die Überführung nicht Gegenstand der Einkommenssteuerveranlagung und ist eine solche nicht mehr möglich, ist der Erwerbspreis nach § 9 zu ermitteln. Analog ist zu verfahren, falls die Einkommenssteuerveranlagung längere Zeit nicht vorgenommen werden kann. Im letzteren Fall ist ein entsprechender Revisionsvorbehalt in den Grundstückgewinnsteuerentscheid aufzunehmen. 2

Die bezahlte Liquidationssteuer wird nicht berücksichtigt. 3

01.01.2024

Altbesitz

Die Altbesitzregelung konkretisiert den Ersatzwert nach Art. 12 Abs. 1 StHG. Mit dem Ersatzwert werden die Anlagekosten vor 30 Jahren gesetzlich fingiert. Der Ersatzwert entspricht dem vor 30 Jahren gültigen Katasterwert mit einem Zuschlag von 25%. Bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken, deren Katasterschatzungen ein Inkraftdatum ab Januar 1989 (01.1989) haben, entfällt der Zuschlag von 25% (§ 11 Abs. 2 GGStG). Die Regelung des Ersatzwerts nach § 11 GGStG verletzt kein höherrangiges Recht (BGE 2C_540/2017 vom 10.9.2018 i.S. H.). Die Anwendung der Altbesitzregelung setzt voraus, dass die letzte steuerbegründende Handänderung des Grundstücks mehr als 30 Jahre zurückliegt (Fristberechnung: Weisungen GGStG § 52a Abs. 1). Eine andere Festlegung des Ersatzwerts als gemäss § 11 GGStG ist nicht zulässig (KGE vom 2.5.2017 i.S. H.). 1

Bei mehr als 30jährigem Besitz ist der Erwerbspreis bei der letzten steuerbegründenden Veräusserung nur massgebend, wenn er mit Einschluss der über 30 Jahre zurückliegenden Aufwendungen einen höheren Wert ergibt als der Ersatzwert. Stellt sich im Laufe des Veranlagungsverfahren heraus, dass der von der steuerpflichtigen Person deklarierte Erwerbspreis beim massgebenden Erwerb (letzte steuerbegründende Veräusserung) niedriger ist als der Ersatzwert, ist von Amtes wegen letzterer als Erwerbspreis anzurechnen (LGVE 1974 II Nr. 57). Wird bei einem mehr als 30 Jahre zurückliegenden Erwerb der Ersatzwert als Erwerbspreis angenommen, bleibt für die Berücksichtigung der über 30 Jahre zurückliegenden Aufwendungen kein Raum (LGVE 1986 II Nr. 12; RE 1971/73 Nr. 68).

Ist nur für einen Teil des veräusserten Landes der Nachweis eines den Ersatzwert übersteigenden Erwerbspreises erbracht, ist nur der Anlagewert für dieses Land aufgrund des massgebenden Erwerbes zu ermitteln, während für das übrige Land auf den Ersatzwert abzustellen ist (RE 1965/66 Nr. 32). 2

Auch bei einer nicht von der steuerpflichtigen Person zu vertretenden Unmöglichkeit des Nachweises des Erwerbspreises bei Erwerb vor mehr als 30 Jahren gilt der Ersatzwert als Erwerbspreis und ist dieser nicht durch Schätzung zu bestimmen (RE 1969/70 Nr. 93). 3

Die rechtskräftige Katasterschatzung vor 30 Jahren ist für die Steuerbehörden verbindlich, und zwar sowohl bezüglich der Höhe des Katasterwertes wie auch des Zeitpunktes, auf den sie in Kraft gesetzt wurde (VGE 23.2.1995 i.S. Z.). > Vgl. auch § 9 N 8. 4

01.01.2024

Abzüge vom Erwerbspreis

§ 12 ist gestützt auf BGE 2C_730/2021 vom 19.05.2022 nicht mehr anwendbar. Konnte das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit / Grundlast auf dem Grundstück oder für den Verzicht auf eine zugunsten des Grundstücks bestehende Dienstbarkeit / Grundlast nicht nach § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG besteuert werden, unterlag es im Zeitpunkt der Realisation als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen der Einkommensbesteuerung. Ein Abzug vom Anlagewert bei der nächsten steuerbegründenden Veräusserung des Grundstücks ist nicht mehr zulässig. 1

01.01.2024

Zuschläge zum Erwerbspreis

In § 13 sind die anrechenbaren Aufwendungen abschliessend aufgezählt (VGE vom 27.9.1995 i.S. S.; LGVE 1987 II Nr. 18). 1

Was im Gesetz nicht ausdrücklich als anrechenbar erklärt wird, kann daher bei der Ermittlung des Anlagewertes nicht berücksichtigt werden. 2

Der Nachweis solcher Aufwendungen obliegt den Steuerpflichtigen, da es sich um steuervermindernde Tatsachen handelt (VGE vom 29.4.1992 i.S. S.; VGE vom 16.5.1989 i.S. B.; VGE vom 3.1.1985 i.S. P. AG). Die Veranlagungsbehörde würdigt die Beweisergebnisse nach pflichtgemässem Ermessen (§ 59 Abs. 1 VRG; SRL Nr. 40). Allenfalls ist eine Strafe wegen Hinterziehungsversuchs gemäss § 39 auszusprechen. 3
Belege betreffend in den letzten sechs Jahren vor der Veranlagung erfolgte Zahlungen an Dritte (namentlich Barquittungen, Zahlungen durch Verrechnungen, ganze Bauabrechnungen bzw. Aufstellungen über die Baukosten mit den entsprechenden Belegen) sind nach rechtskräftigem Abschluss der Grundstückgewinnsteuerveranlagung (> vgl. § 31 N 1 f.) konsequent der Dienststelle Steuern (Abteilung Natürliche Personen) zuzustellen. Diese wird für die allfällige Weitermeldung an die jeweils zuständige Veranlagungsbehörde für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer besorgt sein.

01.01.2024

Erwerbskosten

Bei der Veräusserung einer ererbten Liegenschaft sind die seinerzeit entrichteten Erbschafts- und Handänderungssteuern nicht zum Erwerbspreis hinzuzurechnen (> vgl. § 7 N 4; LGVE 2008 II Nr. 27, bestätigt durch BGE 2C_147/2008 vom 29.7.2008 i.S. H.; BGE 2C_227/2017 vom 17.11.2017; a.M. LGVE 1977 II Nr. 28, der jedoch noch in Anwendung des bis zum 31. Dezember 1974 gültigen Rechts erging, das keine mit § 7 Abs. 2, der auf den 1. Januar 1975 in Kraft trat, vergleichbare Bestimmung kannte). Auf getätigten WEF-Kapitalbezügen (Wohneigentumsförderung Säule 2 + 3a) bezahlte Einkommenssteuern (Sondersteuer) gelten nicht als anrechenbare Erwerbskosten. 4

Bei einem innerkantonalen Verhältnis kommt ein genereller Abzug von 5% des Verkaufspreises (analog zum interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht) nicht in Frage (VGE vom 18.11.1985 i.S. S.; RB 1990 Nr. 51; StE 1987 B 44.13.7 Nr. 3). Entschädigungen an Dritte für den Verzicht auf die Mitbewerbung um das Kaufsobjekt sind anrechenbare Aufwendungen (VGE vom 7.10.1992 i.S. B. und W.). 5

01.01.2024

Mäklerprovisionen

Unter Mäklerprovision sind die Auslagen zu verstehen, die Steuerpflichtige einer Drittperson für Vermittlung oder Nachweis einer Kauf- bzw. Verkaufsgelegenheit geleistet haben. Bei der Nachweismäklerei ist nur die Gelegenheit zum Kauf bzw. zur Veräusserung nachzuweisen. Die Tätigkeit bei der Vermittlungsmäklerei geht weiter. Dort besteht auch die Aufgabe, zwischen den Parteien zu vermitteln. Beide Arten von Provisionen sind zur Anrechnung zuzulassen. Die Mäklerprovision ist geschuldet, wenn mit dem vermittelten Liegenschaftsvertrag (oder -kauf) der beabsichtigte Geschäftserfolg eingetreten ist (LGVE 2003 II Nr. 27). 6

Im Gegensatz zur Mäklerprovision gehören allfällige Kosten für eine Stellvertretung nicht zu den anrechenbaren Aufwendungen. Allerdings ist es im Einzelfall nicht immer einfach, blosse Stellvertretung vom Mäklervertrag zu unterscheiden. Der Hauptunterschied zwischen Mäklerei und Stellvertretung liegt darin, dass die Mäklerin oder der Mäkler - im Gegensatz zur Stellvertretung - nie das angestrebte Rechtsgeschäft selber abschliesst (Rechtshandlung), sondern bloss eine den Abschluss fördernde Tathandlung vornimmt. Die Tätigkeit bei der Mäklerei erschöpft sich im Nachweis einer Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages (Nachweismäklerei) oder der Vermittlung des Abschlusses eines Vertrages (Vermittlungsmäklerei).
Anders verhält es sich bei der Stellvertretung. Diese wird von den Vertretenen ermächtigt (Vollmacht), im Namen der Vertretenen Rechtshandlungen vorzunehmen. Die Stellvertretung verkauft beispielsweise im Namen der Vertretenen und mit Wirkung für die Vertretenen ein Grundstück. Veräussernde jedoch sind die Vertretenen. 7

Eine Mäklerprovision liegt vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: 8

- Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR (schriftlich oder mündlich) mit einer Drittperson
- eine zum Kaufvertragsabschluss führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers
- Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns.

Das Vorliegen einer Mäklerprovision setzt voraus, dass Dritte als Vermittlerinnen oder Vermittler tätig gewesen sind. Ein allgemeiner Hinweis, ohne die Tätigkeit der Dritten wäre das Kaufsgeschäft nicht zustande gekommen, genügt dabei nicht (nStp 47, 51). Die Anrechnung einer Eigenprovision, einer Entschädigung für eigene Bemühungen ist ausgeschlossen (RE 1965/66 Nr. 34). 9
Die Organe einer juristischen Person (Mitglieder des Verwaltungsrats, der Direktion, der Geschäftsführung usw.) sind keine Drittpersonen. Von der juristischen Person an ihre Organe bezahlte Vergütungen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen können nicht als Mäklerprovisionen abgezogen werden (VGE vom 15.12.1987 i.S. I. AG; VGE vom 9.1.1987 i.S. F. und S.).
Grundsätzlich sind Mäklerprovisionen allgemein nicht abzugsberechtigt, wenn die Interessen des Auftraggebers mit denjenigen des Beauftragten parallel laufen oder die Auftraggeberin mit der Beauftragten wirtschaftlich eng verbunden ist (BGE 103 Ia 25, LGVE 1977 II Nr. 30; nStp 47, 51; nStp 46, 113). Die Ausrichtung einer Provision an eine von der veräussernden Person wirtschaftlich beherrschten Gesellschaft ist nicht abzugsfähig (VGE vom 20.12.1996 i.S. W.; VGE vom 8.5.1991 i.S. B. und W.; StE 1990 B 44.13 Nr. 4; StR 47, 222 und 228). Entschädigungen an einzelne Mitglieder einer einfachen Gesellschaft sind ebenfalls als nicht abzugsfähige Eigenprovisionen anzusehen (VGE vom 15.11.1989 i.S. T.) Analog sind auch Provisionen unter Miteigentümerinnen und Miteigentümern für den gemeinsamen Verkauf nicht abzugsfähig (nStp 49, 17). Die Fondleitungsgesellschaft ist im Verhältnis zum Immobilienanlagefonds keine zur Geltendmachung einer Mäklerprovision befugte Drittperson (RB 1987 Nr. 54).

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist nur die übliche Mäklerprovision anzurechnen. Gemäss der Rechtsprechung des Kantonsgerichts (KGE vom 29.06.2023 i.S. S./Praxisänderung) ist als üblich nicht ein maximaler Prozentsatz, sondern das im Einzelfall zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Entgelt zu verstehen, sofern dieses einem Drittvergleich standhält. Massgebend ist somit, ob der vereinbarte Mäklerlohn (Prozentsatz vom Verkaufspreis oder Pauschalbetrag) unter unbeteiligten Dritten in der entsprechenden Höhe abgeschlossen worden ist (marktkonformes Entgelt gemäss dem «Dealing at arm's length»-Prinzip). Demnach sind Mäklerprovisionen, die unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse (z.B. aufgrund eines persönlichen bzw. wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnisses oder eines Nahestehenden-Verhältnisses wie insbesondere eine verwandtschaftliche Beziehung zwischen den Vertragsparteien) geleistet worden sind, zu kürzen, soweit jene über den marktüblichen Ansätzen (maximal 3% für überbaute, maximal 4% für unüberbaute Grundstücke zuzüglich Mehrwertsteuer) liegen. Bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass das Mäklerhonorar unter dem Einfluss ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse vereinbart wurde, darf hingegen keine Kürzung vorgenommen werden, d.h. sowohl das vereinbarte und bezahlte Mäklerhonorar wie auch allfällige zusätzlich in Rechnung gestellte Kosten im Zusammenhang mit der 10

Mäklertätigkeit (z.B. für Inserate, Verkaufsdokumentation, Verkehrswertschatzungen) sind steuerlich anzurechnen. Eigenprovisionen (Sachverhalte gemäss vorstehender Randnote 9) sind weiterhin nicht abzugsberechtigt.

Wirken mehrere Personen zusammen, so hat jede einen Teilanspruch (VGE vom 18.12.1979 i.S. K.). 11

> Vgl. ferner § 19 N 3 und 4.

01.01.2024

Wertvermehrender Aufwand

Unter dem Begriff der Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung werden diejenigen tatsächlichen oder rechtlichen Vorkehren zusammengefasst, die im Zeitpunkt der Erbringung eine Wertvermehrung der Grundstücksubstanz herbeigeführt haben. Die Wertvermehrung braucht im Zeitpunkt der Veräusserung nicht mehr zu bestehen (VGE vom 14.3.1995 i.S. E.K.; LGVE 1987 II Nr. 18; BGE 2C_665/2019 vom 10.3.2020, wonach Anlagekosten abgebrochener Bauten nicht abgezogen werden können, ist mangels vergleichbarer Rechtsgrundlagen im Kanton Luzern nicht anwendbar). Der Ersatz vorhandener Anlagen stellt grundsätzlich keinen wertvermehrenden Aufwand dar, es sei denn, die neue Anlage enthalte wertvermehrende Elemente wie grössere Dimensionierung, besseres Material, verfeinerte Technik, usw. (VGE vom 18.11.1985 i.S. S.). Reparaturen sind daher in der Regel nicht, und Renovationen höchstens zu einem gewissen Teil wertvermehrend (VGE vom 16.5.1989 i.S. B. und VGE vom 26.6.1985 i.S. K.). Zur Abgrenzung der wertvermehrenden Aufwendungen zu den bei der Einkommenssteuer anrechenbaren Unterhaltskosten im einzelnen > vgl. § 13 N 23 und 24; > Anhänge 2 bis 4). 12

Die Steuerpflichtigen dürfen sich nicht damit begnügen, der Veranlagungsbehörde einen Stoss von Belegen einzureichen, ohne zumindest eine Ausscheidung von wertvermehrenden Aufwendungen und Unterhaltskosten vorzunehmen. In Fällen, in denen Steuerpflichtige die Vornahme einer Unterscheidung zwischen wertvermehrenden Aufwendungen und Unterhaltskosten unterlassen haben, ist die Veranlagungsbehörde gehalten, diese auf ihre Mitwirkungspflichten hinzuweisen und von ihnen die erforderliche Spezifizierung zu verlangen (§ 26 Abs. 1 und 2, § 27 Abs. 3). Kommt eine Partei ihren Mitwirkungspflichten auch nach erfolgter Mahnung unter Androhung einer Ordnungsbusse nicht nach, ist die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen und eine Ordnungsbusse auszusprechen. Ist eine steuerliche Qualifizierung einzelner Aufwandposten aus Gründen einer ungenügenden Substanziierung seitens der Steuerpflichtigen nicht möglich, müssen die entsprechenden Positionen grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Werden aber Belege zu einzelnen Aufwandpositionen eingereicht, muss die Veranlagungsbehörde diese auf ihren wertvermehrenden Charakter hin prüfen. Dabei darf sie von den Steuerpflichtigen verlangen, dass sie die Belege einzelnen Positionen zuordnen und erklären, weshalb wertvermehrende Aufwendungen vorliegen, wenn sich dies nicht unmittelbar aus den Belegen selbst feststellen lässt (VGE vom 10.5.1999 i.S. D.; VGE vom 12.4.1999 i.S. O.).

Besitzen Steuerpflichtige keine Belege mehr, so sollte es ihnen - zumindest für die letzten 10 Jahre - möglich sein, bei den damaligen Lieferfirmen und Handwerkersbetrieben bzw. Unternehmungen Rechnungskopien zu beschaffen.

Sind Steuerpflichtige überhaupt nicht mehr in der Lage, die wertvermehrenden Aufwendungen zu belegen (§ 26 Abs. 1), kann ausnahmsweise subsidiär der damalige Gebäudeversicherungswert herangezogen werden. Dieser entspricht nämlich in der Regel annähernd den Baukosten, wobei für die Umgebungsarbeiten, welche darin nicht enthalten sind, ein entsprechender Zuschlag zu machen ist (LGVE 1998 II Nr. 36; LGVE 1982 II Nr. 21; RE 1971/73 Nr. 77). Da ins Gewicht fallende wertvermehrende Aufwendungen eine Revisionsschatzung bei der Gebäudeversicherung auslösen, kann aufgrund des Schatzungsprotokolls (falls vorhanden bzw. bei der Gebäudeversicherung noch erhältlich) auf den Umfang der wertvermehrenden Aufwendungen geschlossen werden. Bestehen Anhaltspunkte, dass der Gebäudeversicherungswert erheblich höher ist als die effektiven Anlagekosten (z.B. bei nicht anrechenbaren Eigenleistungen), ist eine entsprechende Kürzung des Gebäudeversicherungswerts vorzunehmen. 13

Voraussetzung für eine Expertise ist, dass Steuerpflichtige ihre Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten gewissenhaft erfüllt haben und sich in einem "Beweisnotstand" befinden. Das ist nicht der Fall, wenn sie imstande wären, die Kosten durch Urkunden zu belegen, was für Baukosten in der Regel zutrifft, wenn die wertvermehrenden Investitionen kurze Zeit vor der Veräusserung vorgenommen wurden (VGE vom 6.11.1998 i.S. B.; VGE vom 2.3.1998 i.S. H.,; RE 1971/73 Nr. 77). Ist mangels Belegen eine Expertise durchzuführen, so sind deren Kosten ohne Rücksicht auf das Ergebnis den Steuerpflichtigen zu überbinden (VGE vom 24.3.1982 i.S. R.; RE 1969/70 Nr. 75). Die Behörde kann einen angemessenen Kostenvorschuss verlangen (§ 196 Abs. 1 VRG). Wird für eine angeordnete Expertise der einverlangte Kostenvorschuss trotz Androhung der Folgen innert eingeräumter Frist nicht geleistet, können die Aufwendungen, die mit der Expertise hätten bewiesen werden sollen, nicht berücksichtigt werden (§ 196 Abs. 2 VRG; RE 1971/73 Nr. 76). Eine von Steuerpflichtigen in Auftrag gegebene Expertise (Privatgutachten) kann beweiswertmässig nicht einem amtlichen Gutachten gleichgesetzt werden (VGE vom 29.7.1982 i.S. F.).

Bezüglich Verlegung der wertvermehrenden Aufwendungen bei Teilveräusserung > vgl. § 16 N 2. 14

Wenn im Hinblick auf eine beabsichtigte Wertvermehrung eines Grundstücks die Beseitigung von bestehenden Bauten notwendig ist (z.B. zum Zwecke der Bereitstellung von Bauland), so sind die Abbruchkosten als wertvermehrende Aufwendungen zuzulassen. 15

Bauprojekte, die verwirklicht oder zusammen mit dem Grundstück weiterveräussert werden, sind wertvermehrende Aufwendungen. Nicht ausgeführte und nicht mitveräusserte Bauprojekte sind anrechenbar, sofern sie grundsätzlich brauchbar und damit geeignet sind, den Wert des Grundstücks zu erhöhen. Lässt beispielsweise die Eigentümerin oder der Eigentümer eines Bauplatzes ein Projekt für die Überbauung ausarbeiten, um damit die Überbauungsmöglichkeiten festzustellen bzw. die Verkaufschancen zu erhöhen, und findet diese Person in der Folge eine Käuferschaft, die anders bauen will, so ändert dies nichts am (wertvermehrenden) Wesen des Projekts (VGE vom 1.10.1996 i.S. P.; VGE vom 27.9.1995 i.S. S.; VGE vom 14.3.1995 i.S. I.; VGE vom 6.9.1985 i.S. H.; Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 225). 16

Einlagen in den Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümerschaft sind nur in dem Umfang anrechenbar, wie daraus für die veräusserte Stockwerkeigentumseinheit wertvermehrende Aufwendungen getätigt wurden und soweit die entsprechende Einlage nicht bereits bei der Einkommenssteuerveranlagung in Abzug gebracht wurde (§ 13 Abs. 2 GGStG). 16a

Wertvermehrende Aufwendungen, die von Dritten (z.B. Mieterinnen oder Mietern) getragen wurden, sind insoweit anrechenbar, als sie den Dritten vergütet, von diesen schenkungshalber erbracht, oder von der Eigentümerin bzw. vom Eigentümer als Einkommen versteuert worden sind. 16b

Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten während der Besitzesdauer sind insoweit abzugsfähig, als das Geld für wertvermehrende Aufwendungen verwendet wurde. 16c

Die Bauherrschaft, die als ihre eigene Generalunternehmerin auftritt, kann ein entsprechendes Honorar nur anrechnen, wenn sie die in dieser Eigenschaft erbrachten Leistungen nachweist und wenn feststeht, dass sie nicht von jeder andern Bauherrschaft ebenfalls hätten erbracht werden müssen. Sie dürfen auch einen Anteil Unternehmergewinn enthalten, müssen aber den geleisteten Arbeiten insgesamt angemessen sein. An die Substanziierung der Eigen-Generalunternehmerhonorare sind hohe Anforderungen zu stellen (StE 1998 B 44.13.7 Nr. 12). Ferner dürfen die generalunternehmerischen Leistungen nicht bereits unter einem andern Titel in der Baurechnung enthalten sein (BGE 104 Ia 22; VGE vom 20.12.1996 i.S. W.; StE 1987 B 44.13.7 Nr. 2). Analoges gilt für ein Generalunternehmer-
Honorar an eine Personengesellschaft, deren Gesellschafterinnen und Gesellschafter zugleich die Bauherrschaft sind. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Gesellschafterinnen und Gesellschafter die Arbeiten persönlich oder durch ihre Angestellten erbracht haben (VGE vom 9.1.1987 i.S. F. und S.). > Vgl. ferner § 13 N 26. 16d

Für die Ermittlung der wertvermehrenden Aufwendungen bei landwirtschaftlichen Grundstücken > vgl. § 1 N 18a. 16e

01.01.2024

Aufwendungen für Behebung der beim Erwerb vorhandenen grossen Verwahrlosung des Grundstücks (bis 31.12.2009)

Erwerb im Sinne dieser Bestimmung kann auch eine steueraufschiebende Handänderung sein. Die Nichtberücksichtigung der bei Erwerb durch steueraufschiebende Handänderung getätigten Aufwendungen für Unterhaltsarbeiten hätte sonst zur Folge, dass solche Aufwendungen aus steuersystematischen Gründen weder bei der Einkommens-, noch bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet worden wären. 17

Aufwendungen, die rein technisch gesehen Unterhaltskosten darstellen, sind anrechenbare Aufwendungen im Sinne dieser Bestimmung, wenn sie das Grundstück im Vergleich zu seinem Zustand im Zeitpunkt des Erwerbes verbessern. Dies trifft insbesondere bei Ausgaben für die Instandstellung neu erworbener Grundstücke und Gebäude, deren Unterhalt bisher vernachlässigt worden ist, zu. In der Praxis dürfte es allerdings nicht immer leicht sein, festzustellen, ob solche Aufwendungen eine Verbesserung des Zustandes eines Grundstücks oder Gebäudes im Vergleich zu seinem Zustand beim Erwerb bewirkt haben. Je grösser der zeitliche Abstand zwischen dem Erwerb des Grundstücks und den darauf auszuführen Arbeiten ist, desto mehr spricht die Vermutung, besonders bei masslich nicht stark ins Gewicht fallenden Aufwendungen, für blosse Unterhaltsarbeiten. Bei unmittelbar nach dem Erwerb ausgeführten grösseren Arbeiten spricht die Vermutung hingegen für wertvermehrende Aufwendungen. Kosten für die vollständige Instandstellung eines im Unterhalt bisher vernachlässigten Hauses im Anschluss an den Erwerb stellen gemäss der bis 2009 gültigen Dumont-Praxis keine bei der Veranlagung der Einkommenssteuer abzugsberechtigten Unterhaltskosten dar; sie sind bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als wertvermehrende Aufwendungen zu berücksichtigen (BGE 123 II 218; BGE 108 Ib 316; VGE vom 12.3.1992 i.S. S.; VGE vom 26.6.1985 i.S. K.; RE 1971/73 Nr. 69; > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 39 Nr. 4 Ziff. 1.2). Zu prüfen ist jeweils, ob bereits Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abgezogen wurden. Ist dies der Fall, ist der Abzug auf den wertvermehrenden Aufwand bzw. Anteil beschränkt (§ 13 Abs. 2). 18

§ 13 Abs. 1 Ziff. 4 GGStG wurde im Zusammenhang mit der Abschaffung der Dumont-Praxis (> vgl. LU StB Weisungen Bd. 1 StG § 39 Nr. 4 Ziff. 1.2) per 1.1.2010 aufgehoben, da ab 2010 sämtliche Instandstellungskosten ausschliesslich im Rahmen der Einkommenssteuer abzugsfähig sind. Die vor 2010 getätigten Instandstellungsaufwendungen, welche im Rahmen der Einkommenssteuer aufgrund der Dumont-Praxis nicht abgezogen werden konnten, können noch bei einer steuerbegründeten Veräusserung ab 2010 geltend gemacht werden (als Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG). 18a

Bis zur Praxisänderung gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 23.02.2023 (BGE 9C_577/2021) galten sämtliche Kosten, die im Rahmen einer Totalsanierung einer Liegenschaft angefallen waren, als Anlagekosten, wenn dieser Umbau faktisch der Erstellung eines wirtschaftlichen Neubaus entsprochen hatte. Mit diesem Urteil wurde die rein wirtschaftliche Betrachtungsweise (frühere Dumont-Praxis) zugunsten einer objektiv-technischen Betrachtungsweise aufgegeben, d.h. auch bei einer Totalsanierung sind die gesamthaft angefallenen Kosten in Unterhaltsaufwendungen (Abzug bei der Einkommenssteuerveranlagung) und Anlagekosten (Abzug bei der GGSt-Veranlagung) aufzuteilen. Bei allen Sachverhalten, bei denen im Rahmen der vor diesem BGE ergangenen Einkommenssteuerveranlagung noch die alte Praxis zum wirtschaftlichen Neubau zur Anwendung kam (kein Abzug von Unterhaltskosten), sind bei der nächsten steuerbegründenden Veräusserung des Grundstücks die vollen Kosten der Totalsanierung als wertvermehrend zum Abzug zuzulassen. 18b

01.01.2024

Erschliessungskosten

Die Kosten eines Gestaltungsplanes fallen unter die Erschliessungskosten (LGVE 1974 II Nr. 58).	19
Ein Abzug von Beiträgen, die Dritte in Zukunft möglicherweise an die Kosten der Erschliessung der verkauften Liegenschaft leisten werden, ist nicht zulässig. Es sind nur tatsächlich geleistete Beiträge Dritter bei den Anlagekosten in Abzug zu bringen (LGVE 1983 II Nr. 16).	20
Eine erneute, von früheren Berechnungen abweichende Festsetzung der Erschliessungskosten ist bei späteren Teilverkäufen möglich. Dies gilt nur für die späteren Teilverkäufe (VGE vom 13.6.1979 i.S. R.).	21
Die in einem früheren Zeitpunkt erfolgte Landabtretung für die Erschliessung des Grundstücks stellt eine Teilveräusserung dar, die nur im Rahmen des Verlustausgleichs im Sinne von § 21 berücksichtigt werden kann (VGE vom 28.10.1987 i.S. L.).	21a

01.01.2024

Entschädigungen für Dienstbarkeiten / Grundlasten

Bei Errichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des veräusserten Grundstücks und zulasten des im Eigentum der veräussernden Person gebliebenen Restgrundstücks ist die Entschädigung, die für die Errichtung der Dienstbarkeit mutmasslich an Dritte hätte entrichtet werden müssen, zum Erwerbspreis hinzuzurechnen (RE 1969/70 Nr. 97). > Vgl. auch § 16 N 6. 22

01.01.2024

Verhältnis zur Einkommenssteuer

Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer bereits als Abzüge berücksichtigt worden sind oder die Steuerpflichtige erfolgreich als Unterhaltskosten geltend gemacht haben, können nicht als wertvermehrende Aufwendungen angerechnet werden. Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer, weil wertvermehrend, nicht zum Abzug zugelassen wurden, sind bei der Grundstückgewinnsteuer zu den Anlagekosten zuzurechnen. Allfällige Subventionen/Förderbeiträge der öffentlichen Hand sind anlagekostenmindernd zu berücksichtigen. Der generelle Umkehrschluss, wonach alle Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen wurden bzw. nicht abgezogen werden konnten, bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung anzurechnen sind, ist nicht zutreffend (LGVE 1987 II Nr. 18; VGE vom 19.10.1982 i.S. B.). Im übrigen dienen die in den > Anhängen 2 und 3 wiedergegebene Tabellen als Richtlinie für die Ausscheidung in anzurechnende wertvermehrende Aufwendungen und Unterhaltskosten. 23

Sind die Kosten für Investitionen zum Zwecke der Energieeinsparung bei der Einkommenssteuer zusätzlich zu den Unterhaltskosten ganz oder teilweise steuerlich berücksichtigt worden, können diese Kosten später nicht mehr als wertvermehrende Aufwendungen angerechnet werden. Das gilt für Energiesparinvestitionen ab Steuerperiode 2023 (vgl. > Anhang 4, wo die bei der Grundstückgewinnsteuer abziehbaren Anlagekosten dem Abzug der Energiesparinvestitionen bei der Einkommenssteuer bereits Rechnung tragen). Solche zusätzlichen Abzüge für Energiesparinvestitionen wurden zudem für in den Jahren 1979 (Veranlagungsperiode 1981/82) bis Ende 1998 (Veranlagungsperiode 1999/2000, falls Vergangenheitsbemessung und kein Abzug für ausserordentliche Unterhaltskosten nach § 251 Abs. 5a StG) getätigte Aufwendungen gewährt (> vgl. Anhang 2 Spalten 2 und 3, die diesem Umstand in pauschaler Form Rechnung tragen). 24

Schuldzinsen sind keine anrechenbaren Aufwendungen (VGE vom 14.3.1995 i.S. E.K.; LGVE 1987 II Nr. 18). Ausnahmen: Baukreditzinsen gehören zu den Baukosten, d.h. zu den Anlagekosten, jedoch nur bis zur Beendigung der Bauarbeiten, d.h. regelmässig bis zur Baukonsolidierung (VGE vom 17.5.1996 i.S. S.; LGVE 1994 II Nr. 16; VGE vom 12.11.1990 i.S. U.; > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 40 Nr. 1 Ziff. 2.2). Nachher gelten die Zinsen auf dem investierten Kapital als ordentliche Betriebskosten, welche bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigt werden können (LGVE 1987 II Nr. 18; RE 1967/68 Nr. 68). Da die Baukreditzinsen wie die übrigen Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer bis zur Veranlagungsperiode 91/92 abgezogen werden konnten, ist bei der Grundstückgewinnsteuer Veranlagung davon auszugehen, dass sie bei der Einkommenssteuerveranlagung bereits berücksichtigt worden sind. Weist der Steuerpflichtige nach, dass dies nicht der Fall war, sind sie bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen. 25

Werden Eigenleistungen geltend gemacht, so sind sie grundsätzlich nur anzurechnen, wenn sie bereits als Einkommen versteuert worden sind (VGE vom 17.1.1995 i.S. S.). Leistungen eines Mitglieds einer Erbengemeinschaft an der Nachlassliegenschaft sind wie Eigenleistungen zu behandeln (StE 1992 B 22.1 Nr. 1). Auch wenn der von Unselbständigerwerbenden durch eigene Arbeit geschaffene Vermögenswert nicht für den Eigengebrauch, sondern für die spätere Weiterveräusserung bestimmt ist, können die Eigenleistungen erst mit der Bezahlung des Kaufpreises als steuerbares Einkommen erfasst werden (VGE vom 31.5.1999 i.S. M.; RE 1967/68 Nr. 15; BGE 108 Ib 227 = ASA 51, 635; StR 34, 229). Solche Eigenleistungen sind somit im Zeitpunkt der Veräusserung in der Regel noch nicht versteuertes Einkommen und können daher nicht angerechnet werden. Für Eigenleistungen von selbständigen Baufachleuten > vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 1 Ziff. 1.4. 26

01.01.2024

Versicherungsleistungen / Subventionen

Beispiele

a) Ein Gebäude (Anlagewert von CHF 50'000) brennt vollständig nieder. Die von der Brandversicherung ausbezahlte Entschädigung beträgt CHF 100'000. Anstelle des abgebrannten Gebäudes wird ein Neubau (Anlagewert CHF 400'000) errichtet. In der Folge wird die Liegenschaft für CHF 500'000 veräussert.

Position	CHF	CHF
Veräusserungswert		500'000
Anlagewert altes Gebäude	50'000	
Anlagewert Neubau	400'000	
Anlagewert total	450'000	
abzüglich Versicherungssumme	100'000	350'000
Grundstückgewinn		**150'000**

b) Das Grundstück, auf dem sich das abgebrannte Gebäude befindet, wird für CHF 100'000 veräussert.

Position	CHF	CHF
Veräusserungswert		100'000
Anlagewert altes Gebäude	50'000	
abzüglich Versicherungssumme	100'000	50'000
Grundstückgewinn		**150'000**

01.01.2024

Anlagewert bei Teilveräusserung

Zur Frage, ob eine Gesamt- oder Teilveräusserung anzunehmen ist, > vgl. § 2 N 3 ff. 1

Können Aufwendungen eindeutig dem veräusserten Grundstück zugeordnet werden, sind sie diesem aufzurechnen. Der Gesamtanlagewert - allenfalls vermindert um allein dem veräusserten Grundstück bzw. dem Restgrundstück zuzurechnende Aufwendungen - ist im Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Grundstücke im Zeitpunkt ihres Erwerbes zu verlegen (LGVE 1974 II Nr. 59; VGE vom 13.8.1996 i.S. E.S.; VGE vom 22.3.1994 i.S. H.). Die Bewertung der einzelnen Teile ist eine Ermessensfrage. Selbständige Katasterschatzungen der Parzellen, welchen der Verkehrswert zugrunde liegt, bilden solange einen geeigneten Wertmassstab, als nicht ihre Unrichtigkeit nachgewiesen wird. Liegen keine selbständigen Verkehrswert- bzw. Katasterschatzungen für die Parzellen vor, so wird man vom durchschnittlichen m2-Preis auszugehen haben. Dieser ist für die wertvolleren Parzellen (Teile) schätzungsweise zu erhöhen und für die weniger wertvollen entsprechend herabzusetzen (Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 278; VGE vom 28.11.1983 i.S. W.). 2

Bei einer ins Gewicht fallenden Teilveräusserung von Kulturland (über 10% der ursprünglichen Grundstückfläche) ab einem landwirtschaftlichen Heimwesen ist auch ein Teil der Anlagekosten der Wirtschaftsgebäude (ohne Wohnhaus) anteilsmässig (in der Regel entsprechend der Fläche) auf das verkaufte Land zu verlegen (RE 1971/73 Nr. 72 und 74; VGE vom 17.5.1996 i.S. S.; VGE vom 22.3.1994 i.S. H.; VGE vom 26.3.1984 i.S. B.). Dies gilt analog auch bei wirtschaftlichen Veräusserungen (VGE vom 2.11.1999) i.S. R.). 3

Aufwendungen, die erst nach einem Teilverkauf für das Restgrundstück gemacht werden, können bei der Ermittlung des beim Teilverkauf erzielten Grundstückgewinns nicht berücksichtigt werden (RE 1969/70 Nr. 94). 4

Betreffend (Neu-)Festlegung von Erschliessungskosten bei späteren Teilverkäufen > vgl. § 13 N 21. 5

Bei einer Teilveräusserung ist eine öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkung (Ausnützungsziffer), die die Wirkung eines Bauverbotes für eine im Eigentum des Veräusserers gebliebene Restparzelle hat, wie die Errichtung einer Dienstbarkeit zugunsten des veräusserten Grundstückes und zulasten der im Eigentum der veräussernden Person gebliebenen Restparzelle zu berücksichtigen (RE 1969/70 Nr. 101). > Vgl. auch § 13 N 22. 6

Die Bestimmung von § 16 Abs. 2 über die Gliederung in Wertzonen findet auch Anwendung, wenn eines von mehreren gleichzeitig erworbenen Grundstücken veräussert wird, für die beim Erwerb nur ein Gesamtpreis festgesetzt wurde (RE 1963/64 Nr. 68). 7

01.01.2024

Veräusserungswert

1. Veräusserungswert bei Überführung ins Geschäftsvermögen

> Vgl. Ausführungen unter § 3 N 27. 1

Diese Bestimmung gilt analog auch für den Fall, wo bei Gründung einer AG ein bisher zum Privatvermögen gehörendes Grundstück als Sacheinlage eingebracht wird. 2

Führen Steuerpflichtige keine Buchhaltungen oder reichen Nichtbuchführungspflichtige keine Aufstellungen ein, die den von ihnen festgesetzten Einkommenssteuerwert des Grundstücks enthalten, ist davon auszugehen, dass das Grundstück zum Anlagewert überführt wurde (VGE vom 22.10.2001 i.S. W.; VGE vom 22.9.1994 i.S. M.). 3
Nachsteuervorbehalt: > vgl. § 3 Ziff. 6 N 27.

Betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke > vgl. § 3 N 29. 4

2. Veräusserungswert bei Zuwendung an eine juristische Person

Nach § 17 Abs. 3 gilt bei der ganz oder teilweise unentgeltlichen Zuwendung an eine juristische Person als Veräusserungswert analog zu Abs. 2 der Wert, zu dem das Grundstück bei der juristischen Person aktiviert wird. Diese ist gegenüber der steuerpflichtigen Person zur schriftlichen Bescheinigung des Aktivierungswertes verpflichtet. Reicht die steuerpflichtige Person die Bescheinigung trotz Mahnung nicht ein, kann diese von der Veranlagungsbehörde direkt bei der juristischen Person eingefordert werden (§ 26 Abs. 1 und § 27 Abs. 3 i.V.m. 148 Abs. 1g und Abs. 2 StG). 5
Wurde das Grundstück unter dem Verkehrswert (z.B. zum Anlagewert) an eine der Gewinnsteuer unterliegende Person veräussert, ist ein Nachsteuervorbehalt in den Rechtsspruch der Veranlagungsverfügung aufzunehmen. Gemäss diesem Vorbehalt kann bei einer Realisation des Grundstückgewinns innerhalb von 5 Jahren (z.B. durch Weiterveräusserung des Grundstücks) die noch nicht besteuerte Differenz zwischen Anlagewert und Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung an die der Gewinnsteuer unterliegende Person nachbesteuert werden. 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 143 II 33) oder bei Verrechnung realisierter Grundstückgewinne mit Verlusten der der Gewinnsteuer unterliegenden Person.
Die Abteilung Juristische Personen der Dienststelle Steuern meldet der Grundstückgewinnsteuerveranlagungsbehörde entsprechende Nachsteuersachverhalte.

01.01.2024

Veräusserungspreis

1. Grundsätze

Als Veräusserungspreis gelten nach § 18 Abs. 1 alle Leistungen der Erwerbenden oder Dritter, die auf Rechnung der Erwerbenden erfolgen. Auszugehen ist vom verurkundeten Kaufpreis. Bei gleichzeitiger Veräusserung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen und Vereinbarung bloss eines Gesamtpreises muss zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns eine dem tatsächlichen Wertverhältnis möglichst entsprechende Verlegung des Gesamtpreises auf das unbewegliche Vermögen vorgenommen werden (RE 1971/73 Nr. 73) 1
Enthält der Veräusserungsvertrag keine ziffernmässigen Angaben über den Preis, zu welchem das Grundstück die Hand wechselt, wird nach § 9 Abs. 2 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 zur Bestimmung des Veräusserungspreises auf den Verkehrswert abgestellt (VGE vom 18.12.1980 i.S. K. und B.).
Bezüglich des Veräusserungspreises bei Eigentumswechsel infolge Ehescheidung gilt, sofern kein Aufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 2 gegeben ist (> vgl. § 4 N 8 ff.), der im Zusammenhang mit der güterrechtlichen Auseinandersetzung bestimmte Wert des Grundstücks. Lässt sich dieser aufgrund des Urteils bzw. des durch das Urteil bestätigten Konveniums nicht einwandfrei ermitteln, ist auf den Verkehrswert des Grundstücks abzustellen (§ 9 Abs. 2 i.V.m. § 18 Abs. 3; VGE vom 2.2.1995 i.S. H.; VGE vom 26.2.1993 i.S. D.).

Die Veranlagungsbehörde darf vertragliche Abmachungen über die Aufteilung des Kaufpreises auf ihre steuerliche Bedeutung und ihre Angemessenheit überprüfen. Sie sind für die Veranlagungsbehörde ebenso wenig verbindlich wie die Angaben der Steuerpflichtigen in der Steuererklärung (VGE vom 28.2.2005 i.S. B.; RE 1971/73 Nr. 74 E. 2). 2

Werden in verschiedenen Kantonen gelegene Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, veräussert, so sind die von den Vertragsparteien für die einzelnen Grundstücke festgesetzten Preise für die Veranlagungsbehörde nicht verbindlich. Diese darf vielmehr die zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Verlegung des Gesamtpreises daraufhin überprüfen, ob sie dem wirklichen Wertverhältnis entspricht (LGVE 1982 Nr. 20; 1974 II Nr. 61). 3

Sind die Aktien einer Immobiliengesellschaft (> vgl. § 3 N 9) verkauft worden, so setzt sich der Veräusserungspreis (Verkehrswert für die Immobilien) aus dem Aktienkaufpreis und den übernommenen Gesellschaftsschulden zusammen. Ist im Kaufpreis für die Aktien ein Anteil für die Abgeltung von nichtliegenschaftlichen Werten enthalten, so muss der Veräusserungspreis um den entsprechenden Anteil gekürzt werden (VGE vom 30.4.1997 i.S. R.; VGE vom 1.3.1989 i.S. F.). 4

Beispiele 4a

a) Veräusserung einer 100%-igen Beteiligung

Position	CHF	CHF
Veräusserungspreis der Beteiligung		1'000'000
zuzüglich Grundpfandschulden	200'000	
zuzüglich Gesellschaftsschulden (Passiven ohne Eigenkapital), z.B. Darlehen, Kreditoren, transitorische Passiven usw.	100'000	300'000
Total		1'300'000
abzüglich Verkehrswert der nichtliegenschaftlichen Aktiven (Aktiven ohne Immobilien)		200'000
Massgebender Veräusserungspreis für Immobilien		**1'100'000**

Das Beispiel geht davon aus, dass allfällige stille Reserven nur auf den Immobilien gebildet werden konnten.

b) Veräusserung einer 60%-igen Beteiligung (gleiche Verhältnisse wie bei N 4a) 4b

Position	CHF	CHF
Veräusserungspreis der Beteiligung		600'000
zuzüglich Grundpfandschulden (60% von 200'000)	120'000	
zuzüglich Gesellschaftsschulden (Passiven ohne Eigenkapital), z.B. Darlehen, Kreditoren, transitorische Passiven usw. (60% von 100'000)	60'000	180'000
abzüglich Verkehrswert der nichtliegenschaftlichen Aktiven (Aktiven ohne Immobilien, 60% von 200'000)		120'000
Massgebender Veräusserungspreis für Immobilien		**660'000**

Behält sich die veräussernde Person ein Nutzniessungs-, Wohn- oder ein anderes Recht an der veräusserten Liegenschaft vor, so ist der Barwert dieses Rechts als zusätzliche Leistung zum vereinbarten Kaufpreis hinzuzuzählen (LGVE 2007 II Nr. 29; LGVE 1979 II Nr. 25). > Vgl. Berechnungsbeispiele in § 9 N 10. 5

Leistet die erwerbende Person anlässlich der Veräusserung an Dritte ein Entgelt für den Verzicht auf ein vertragliches oder gesetzliches Vorkaufsrecht, so ist diese Entschädigung nicht zum Veräusserungspreis hinzuzurechnen. Sie unterliegt aber gemäss § 3 Ziff. 3 der Besteuerung durch die erwerbende Person (LGVE 1979 II Nr. 21). 6

Bei Unverzinslichkeit der Kaufpreisrestanz und hinausgeschobener Fälligkeit muss für die Zeit vom Übergang von Nutzen und Schaden bis zur Fälligkeit ein Diskont vom Veräusserungspreis abgezogen werden. Die Diskontberechnung ist nach Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 7. Auflage, Tafel Z5 zum Satz von 5% vorzunehmen. Der massgebende Kaufpreisanteil ergibt sich durch die Multiplikation des aufgeschobenen Kaufpreises mit dem zutreffenden Abzinsungsfaktor. Beispiel: Ein Kaufpreisanteil von CHF 100'000 ist erst in 10 Jahren zu bezahlen, ohne dass er zu verzinsen ist. Der für die Grundstückgewinnberechnung massgebende Kaufpreisanteil beträgt CHF 61'391.30 (CHF 100'000 x 0,613913). Andererseits ist bei Bezahlung oder Verzinsung des Kaufpreises vor dem Übergang von Nutzen und Schaden eine zusätzliche, zum Veräusserungspreis hinzuzurechnende Leistung anzunehmen (BGE 2C_603/2010 vom 15.11.2011; LGVE 1981 II Nr. 14; 1974 II Nr. 60). 7
Die Differenz zwischen dem Zins einer zu niedrig verzinsten Kaufpreisrestanz und dem Zins, der aus einer normalen Verzinsung (übliche Hypothekarzinssätze) resultieren würde, kann ebenfalls vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht werden.

Ist im Kaufpreis nachweislich ein Anteil am Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümerschaft eingeschlossen, kann dieser als nichtliegenschaftlicher Wert vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht werden. 7a

Bei der Bestimmung des Veräusserungspreises sind die Leistungen grundsätzlich zum Nominalwert (Nennwert) einzusetzen. Später eingetretene Entwertungen dieser Leistungen oder Einbussen, die nachträglich beim Inkasso entstehen, fallen grundsätzlich ausser Betracht (Zuppinger / Schärrer / Fessler / Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 167 N 1a; RB 1998 Nr. 159; ZStP 1993, 179; > vgl. aber § 35 N 4). 7b

WIR-Geld ist zum Nennwert (1 WIR-Franken = 1 Schweizer Franken) anzurechnen, wenn der mittels WIR-Geld zu begleichende Teil des Kaufpreises laut Kaufvertrag zum Nennwert an die gesamte Kaufpreissumme angerechnet worden ist (StE 1997 B 44.11 Nr. 9). Die Anrechnung zum Nominalwert gilt regelmässig auch dann, wenn die veräussernde Person ein offizielles oder stilles Konto bei der WIR-Wirtschaftsring-Genossenschaft in Basel hat (RE 1963/64 Nr. 11). 7c

2. Veräusserungspreis bei Tausch

Beim Tausch gilt nach § 18 Abs. 2 der Verkehrswert des eingetauschten Grundstücks im Zeitpunkt des Tausches als Veräusserungspreis, zuzüglich eine empfangene und abzüglich eine geleistete Aufzahlung. Ein Tauschgeschäft ist auch bei Abschluss von zwei Kaufverträgen anzunehmen, wenn die beiden Kaufverträge ein einheitliches, voneinander abhängiges Ganzes bilden, die Parteien sich eine Sache gegen die andere verschaffen wollen und die Preisfestsetzung nur die Bedeutung einer Bestimmung der Tauschwerte hat. Ein allfälliges Aufgeld hat bloss nebensächlichen Charakter und darf nach dem Willen der Parteien nur den Zweck haben, für das Gleichgewicht der Leistungen zu sorgen (VGE vom 10.5.1989 i.S. B.). 8
Unter dem Verkehrswert des "eingetauschten" Grundstücks ist weder der vereinbarte Tauschwert noch der Verkehrswert des von Steuerpflichtigen in Tausch gegebenen Grundstücks, sondern der Verkehrswert des in Tausch erhaltenen Grundstücks zu verstehen (VGE vom 5.6.1997 i.S. P.; LGVE 1974 II Nr. 64).
Die Umschreibung des Verkehrswertes entspricht inhaltlich § 18 des Schatzungsgesetzes (SRL Nr. 626). Er sollte in der Regel durch Erfahrungs- und Vergleichszahlen ermittelt werden können. In Sonderfällen, wo die Bestimmung des Verkehrswertes erhebliche Schwierigkeiten bereitet, kann direkt an die Abteilung Immobilienbewertung (IB.dst@lu.ch) gelangt werden.
Bei der Veranlagung ist jedoch zunächst auf den im Tauschvertrag festgesetzten Anrechnungswert des eingetauschten Grundstücks abzustellen. Wollen Steuerpflichtige oder die Steuerbehörden davon abweichen, weil dieser Wert nicht dem Verkehrswert entspreche, so haben sie ihre Behauptung zu beweisen (VGE vom 16.11.1984 i.S. P.B.; bestätigt durch BGE vom 5.11.1986 i.S. P.B.).

3. Nicht feststellbarer Veräusserungspreis, Sachleistungen, Fahrhabe

> Vgl. sinngemäss § 9 N 7 ff. 9
Grundstückgewinnsteuerpflichtigen bleibt es unbenommen, den Beweis dafür zu erbringen, dass im beurkundeten Veräusserungspreis Fahrhabe inbegriffen ist. Wird dieser Beweis erbracht, ist vom Veräusserungspreis ein dem tatsächlichen Wert der Fahrhabe entsprechender Betrag abzuziehen (LGVE 1983 II Nr. 74).

4. Zukünftige Leistungen

Die Verpflichtung der Verkäuferschaft, bestimmte künftige Leistungen zu machen, wird nach § 18 Abs. 4 berücksichtigt, wenn 10

die Leistung im Zeitpunkt der Veranlagung masslich bestimmbar und die Ausführung gewiss ist. Überbindet die veräussernde Person nachträglich ihre Verpflichtung, bestimmte künftige Leistungen zu erbringen, auf Dritte, sind diese dennoch bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen und demzufolge vom Veräusserungspreis abzuziehen.
Die gegenseitige Verpflichtung der Verkäuferschaft und der Käuferschaft zur gemeinsamen Ausführung eines Werkes, das dem Verkaufsobjekt und dem im Eigentum der Verkäuferschaft gebliebenen Restgrundstück in gleicher Weise dient, kann bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns nicht als Gegenleistung der Verkäuferschaft vom Verkaufspreis abgezogen werden (RE 1963/64 Nr. 71).
Eine künftige Leistung kann aufgrund einer Offerte als masslich bestimmbar betrachtet werden (RE 1967/68 Nr. 75).

Die Kosten des erst in 3 bis 4 Jahren vorgesehenen Baues einer Erschliessungsstrasse sind noch nicht masslich bestimmbar (RE 1963/64 Nr. 73). Sie sind allenfalls durch eine Revision gemäss § 35 zu berücksichtigen. 11

Die vertragliche Verpflichtung der Verkäuferschaft zu bestimmten künftigen Leistungen kann nicht berücksichtigt werden, wenn die Käuferschaft diese Leistungen erbringt und aufgrund des gesetzlichen Pfandrechts die Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen hat (RE 1967/68 Nr. 77). 12

5. Vergütungen für Nachteile aus der Veräusserung

§ 18 Abs. 5 bezieht sich ausschliesslich auf Vergütungen, die bei einer Enteignung neben dem vollen Verkehrswert des Grundstücks entrichtet werden müssen, d.h. für Vergütungen für den Minderwert des Restgrundstücks und die sogenannten Inkonvenienzentschädigungen, welche in der Regel gesondert festgesetzt werden. Werden ausserhalb eines Enteignungsverfahrens Entschädigungen für wirtschaftliche Nachteile bezahlt, können sie gemäss § 19 Abs. 2 nicht vom Veräusserungspreis abgezogen werden (> vgl. auch § 19 N 5). Der formellen Enteignung ist die freiwillige Veräusserung wegen drohender Enteignung gleichgestellt (VGE vom 29.11.1985 i.S. F.; RE 1969/70 Nr. 104). Zum Begriff der drohenden Enteignung > vgl. § 4 N 13. 13

Während in der Regel die in einem Enteignungsverfahren von der hiefür zuständigen Behörde neben der Vergütung für den Verkehrswert festgesetzten Entschädigungen für mittelbaren Schaden (Minderwert, Inkonvenienzentschädigung) ohne weiteres als Vergütungen für Nachteile im Sinne von § 18 Abs. 5 gelten dürfen, ist die bei einer freiwilligen, im Zusammenhang mit einer drohenden Enteignung stehenden Veräusserung vereinbarte Inkonvenienzentschädigung daraufhin zu überprüfen, ob sie tatsächlich in vollem Umfang zum Ausgleich von Nachteilen dient, die bei einer Enteignung neben dem Verkehrswert vergütet werden müssten (Ersatz von Umzugs- und Räumungskosten, Entschädigung für Geschäftsaufgabe, Betriebsstörungen und ähnliches), oder ob sie noch zum Teil eine Vergütung für den Verkehrswert des Grundstücks darstellt (VGE vom 29.11.1985 i.S. F.; RE 1969/70 Nr. 104). Sofern unter dem Titel "Inkonvenienzentschädigung" noch eine zusätzliche Entschädigung für den Landwert ausgerichtet wird, ist diese zum Veräusserungspreis hinzuzurechnen. 14

Die Einwohnergemeinde meldet solche Entschädigungen der für die Einkommenssteuer-Veranlagung zuständigen Behörde. 15

Die im Enteignungsverfahren zugesprochene Entschädigung für einen nutzlos gewordenen wertvermehrenden Aufwand kann nicht nochmals vom Veräusserungspreis abgezogen werden, wenn derselbe wertvermehrende Aufwand bereits bei der Ermittlung des Anlagewerts berücksichtigt wurde (VGE vom 18.12.1995 i.S. T.). 16

01.01.2024

Abzüge vom Veräusserungspreis

1. Mehrbestand von Kulturen

Nach dem Wortlaut und Sinn dieser Bestimmung ist nicht der Mehrwert der Kulturen, insbesondere von Wald, sondern nur der Wert eines Mehrbestandes gegenüber dem Bestand beim massgebenden Erwerb abzugsfähig. Abzugsberechtigt ist daher nicht die Differenz zwischen dem Wert des Holzbestandes im Zeitpunkt der Veräusserung und demjenigen im Zeitpunkt des Erwerbs - eine solche Differenz wird regelmässig auch ohne Mehrbestand bestehen -, sondern nur der Wert des Mehrbestandes im Zeitpunkt der Veräusserung (VGE vom 28.2.2005 i.S. B.; LGVE 1974 II Nr. 66; RE 1965/66 Nr. 44. 1
Ein geltend gemachter Mehrbestand muss von den Steuerpflichtigen belegt oder doch glaubhaft gemacht werden (LGVE 1974 II Nr. 66).

2. Handänderungskosten

Das Entgelt, das Dritten für den Verzicht auf ein vertragliches oder gesetzliches Vorkaufsrecht zu entrichten war, kann vom Veräusserungspreis abgezogen werden, unterliegt aber der Besteuerung durch die Empfängerin oder den Empfänger (> vgl. § 3 N 12). 2
Die nachträgliche Vermögenssteuer gemäss § 49 StG ist vom Veräusserungspreis nicht abziehbar (LGVE 1979 II Nr. 21; RE 1969/70 Nr. 86).

3. Auslagen für die Durchführung des Veräusserungsgeschäfts

Abziehbar sind nur die effektiven Kosten und Auslagen, die mit der Durchführung des Veräusserungsgeschäfts in einem ursächlichen Zusammenhang stehen (LGVE 1986 II Nr. 13; VGE vom 21.5.1993 i.S. F.). 3
Für persönliche Bemühungen (inkl. Zeitaufwand) der Steuerpflichtigen um das Zustandekommen des Kaufs oder des Verkaufs sowie für weitere Verrichtungen, die üblicherweise zum eigenen Aufgabenkreis einer Grundeigentümerin oder eines Grundeigentümers bzw. der Bauherrschaft gehören, kann weder ein Zuschlag zum Erwerbspreis gemacht noch ein Abzug vom Veräusserungspreis vorgenommen werden (BGE 104 Ia 23; BGE 101 Ia 4; LGVE 1975 II Nr. 43 und 46). Ebensowenig können Kosten, die der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung entstehen, abgezogen werden (VGE vom 25.5.2000 i.S. P.).

Ein zivilrechtlich gültiges Mäklerverhältnis zwischen Firmen, die in einer Holdinggesellschaft zusammengefasst sind, ist steuerlich nicht beachtlich, wenn die Interessen der Vertragsparteien einander nicht gegenüberstehen, sondern parallel verlaufen (BGE 103 Ia 25; LGVE 1977 II Nr. 30). 4
> Vgl. im Weiteren § 13 N 6 ff.

Als Auslagen für die Durchführung des Veräusserungsgeschäfts gelten auch Abfindungszahlungen wegen vorzeitiger Auflösung bestehender Pachtverträge, wenn gemäss Kaufvertrag die Liegenschaft pachtfrei auf die Käuferschaft übergehen muss (LGVE 1986 II Nr. 13). Für den Abzug von Vorfälligkeitsentschädigungen (Ablösezahlungen) siehe § 19 N 4e. 4a

Gewinnanteile, die die Verkäuferschaft an Dritte (z.B. Miterbinnen oder Miterben) weitergeben muss, können nicht vom Veräusserungspreis abgezogen werden (VGE vom 29.5.1996 i.S. K.; VGE vom 8.9.1995 i.S. M.; LGVE 1981 II Nr. 15; RE 1965/66 Nr. 29; Reimann/Zuppinger/Schärrer, a.a.O., § 167 N 16; ZStP 1993, 193 und 270). 4b

Führte die Veräusserung zur Reduktion des Milchkontingentes, kann eine allenfalls dafür geschuldete Entschädigung an die Käsereigenossenschaft nicht abgezogen werden. 4c

Die Mehrwertsteuerbelastung für Eigenverbrauch bei Erstellung von Bauten (Art. 9 Abs. 2 MWSTG; in Kraft bis 31.12.2009) fällt nicht unter die Kosten, die mit dem Verkauf der Liegenschaft unmittelbar zusammenhängen und kann nicht vom Verkaufspreis abgezogen werden, da die Mehrwertsteuer mit der Erstellung der Wohnhäuser und nicht mit deren Verkauf ausgelöst wird. Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer und der Mehrwertsteuer stellen keine unzulässige Doppelbesteuerung dar. Mit der Mehrwertsteuer wird der Verbrauch (Umsatz und Einfuhren) und mit der Grundstückgewinnsteuer der Gewinn, d.h. der Wertzuwachs besteuert (StR 2001, 128). Ebenso sind die Lieferungs- und die Eigenverbrauchssteuer, die bei Vermögensübertragungen anfallen (Art. 22 Abs. 1 und Art. 31 MWSTG) nicht abzugsfähig). 4d

Eine Vorfälligkeitsentschädigung für die vorzeitige Ablösung einer bestehenden, auf dem veräusserten Grundstück lastenden 4e

Hypothekarverpflichtung kann bei der Grundstückgewinnsteuer (nicht bei der Einkommenssteuer) gewinnmindernd abgezogen werden, wenn die Entschädigung ohne Fortsetzung des Kreditverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks entrichtet worden ist (BGE 2C_1148/2015 vom 3.4.2017; > vgl. auch LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 40 Nr. 1 Ziff. 2.4).

4. Wirtschaftliche Nachteile aus der Veräusserung

Alle Leistungen der Käuferschaft, die in kausalem Zusammenhang mit der Handänderung stehen, bilden grundsätzlich Bestandteil des Veräusserungspreises. Wird bei einer freiwilligen Veräusserung neben dem eigentlichen Kaufpreis noch eine Sonder- oder Inkonvenienzentschädigung für irgendwelche wirtschaftliche Nachteile, die der Verkäuferschaft wegen der Veräusserung entstehen, vereinbart, so ist sie Bestandteil des Veräusserungspreises. Eine Ausnahme gilt einzig für Entschädigungen von wirtschaftlichen Nachteilen bei Veräusserung infolge effektiver oder drohender Enteignung (VGE vom 29.11.1985 i.S. F.; RE 1969/70 Nr. 104, > vgl. auch § 18 N 13). 5

5. Mehrwertabgabe

Gemäss den per 1.1.2018 in Kraft getretenen §§ 105 ff. Planungs- und Baugesetz (PBG; SRL Nr. 735) muss der Grundeigentümer, dessen Grundstück durch Einzonung, durch Umzonung oder Aufzonung in Gebieten mit Bebauungs- oder Gestaltungsplanpflicht sowie durch Erlass oder Änderung eines Bebauungsplans eine Wertzunahme von mehr als 100'000 Franken erfährt, eine Mehrwertabgabe von 20% des Mehrwerts entrichten. Die Mehrwertabgabe wird durch die Gemeinde nach Rechtskraft der Planänderung, welche den Mehrwert bewirkt, veranlagt. Die Fälligkeit der Abgabe tritt erst bei Überbauung des Grundstücks im Zeitpunkt des Rechtskrafteintritts der Baubewilligung oder (ohne vorherige Überbauung) bei Veräusserung des Grundstücks im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs (> LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 52a Abs. 1) ein. Anstelle einer Veranlagung kann die Gemeinde den Mehrwertausgleich mit dem Grundeigentümer in einem verwaltungsrechtlichen Vertrag regeln (§ 105a PBG), wobei die Ausgleichsleistung auch höher oder tiefer als 20% des Mehrwerts sein kann (§ 31f Planungs- und Bauverordnung; SRL Nr. 736). 6

Eine fällige Mehrwertabgabe bzw. ein fälliger Mehrwertausgleich kann vom Veräusserungspreis in Abzug gebracht werden. Im Fall eines vertraglich vereinbarten Mehrwertausgleichs ist die steuerlich anrechenbare Aufwendung auf maximal 30% des Mehrwerts beschränkt (§ 105g PBG).

Solange die fällige Mehrwertabgabe nach einer steuerbegründenden Veräusserung des Grundstücks noch nicht bezahlt worden ist, ist das GGSt-Verfahren zu sistieren. Dasselbe gilt, wenn im Zeitpunkt der Veräusserung die Frist für die Beschaffung einer landwirtschaftlichen Ersatzbaute zur Selbstbewirtschaftung gemäss § 105b Abs. 3 PBG noch nicht abgelaufen ist und eine solche Ersatzbeschaffung in Aussicht steht. Die Vornahme einer solchen Ersatzbeschaffung führt zu einer entsprechenden Kürzung bzw. zu einer vollständigen Aufhebung der fälligen und allenfalls bereits bezahlten Mehrwertabgabe, womit auch der entsprechende abzugsfähige Aufwand für die GGSt-Veranlagung geringer wird oder vollständig wegfällt.

01.01.2024

Übernahme der Grundstückgewinnsteuer

Die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch die Käuferschaft stellt eine zusätzliche Kaufpreisleistung dar. Mittels einer Näherungsmethode ist der steuerlich massgebende Veräusserungspreis zu suchen, wovon sich nach Abzug der Grundstückgewinnsteuer der vertragliche Kaufpreis ergibt (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 167 N 10; VGE vom 4.2.1981 i.S. R.). 1

Beispiel 2

A veräussert seine Liegenschaft im Jahr 2022 für CHF 100'000. Der Anlagewert beträgt CHF 70'000. B hat sich vertraglich zur Übernahme der Grundstückgewinnsteuer verpflichtet. Die massgebende Besitzesdauer beträgt mehr als 33 Jahre.

Position	Werte in CHF			
Veräusserungswert	100'000			
Anlagewert	70'000			
Grundstückgewinn	**30'000**	**30'000**	**30'000**	**30'000**
Steuer (704 x 4,2)	2'956.80			
Ermässigung (25%)	739.20			
Steuer nach Ermässigung	2'217.60			
Annähernder Grundstückgewinn	32'217.60			
Steuer (814 x 4,2)	3'418.80			
Ermässigung	854.70			
Steuer nach Ermässigung		2'564.10		
Annähernder Grundstückgewinn		32'564.10		
Steuer (829 x 4,2)	3'481.80			
Ermässigung	870.45			
Steuer nach Ermässigung			2'611.35	
Annähernder Grundstückgewinn			32'611.35	
Steuer (834 x 4,2)	3'502.80			
Ermässigung	875.70			
Steuer nach Ermässigung				2'627.10
Annähernder Grundstückgewinn				32'627.10
Steuer (wie oben)				**2'627.10**

Die von A geschuldete Grundstückgewinnsteuer, welche aber von B übernommen wird, beläuft sich in diesem Beispiel auf CHF 2'627.10. Der massgebende Veräusserungswert (Kaufpreis plus übernommene Grundstückgewinnsteuer) beträgt CHF 102'627.10.
Hätten sich A und B verpflichtet, die Grundstückgewinnsteuer je zur Hälfte zu übernehmen, so wäre der Steuerbetrag im Berechnungsbeispiel jeweils nach Berücksichtigung der Besitzesdauer durch zwei zu teilen.
Ist der Käufer zur Übernahme eines frankenmässig fixierten Teilsteuerbetrags verpflichtet, steht die Höhe der zusätzlichen Kaufpreisleistung zum vornherein fest, womit die Näherungsmethode nicht anzuwenden ist.

Die von der Käuferschaft vertraglich übernommene Grundstückgewinnsteuer ist auch dann zum Verkaufspreis hinzuzurechnen, wenn die Verkäuferschaft die Grundstückgewinnsteuer trotz der anderslautenden vertraglichen Abmachung im Nachhinein selber tragen muss (Zuppinger/Schärrer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 167 N 1a). Anders verhält es sich, wenn nachträglich der Vertrag entsprechend abgeändert wird. In diesem Fall ist gestützt auf § 35 Ziff. 1 eine Revision vorzunehmen. 3

01.01.2024

Verlustausgleich

Der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung schliesst eine (generelle) Verrechnung von Grundstückgewinnen und -verlusten aus. Ein Verlustausgleich ist nur bei Teilveräusserungen ab einer Stammparzelle bzw. bei Veräusserung von Grundstücken, die eine wirtschaftliche Einheit (§ 2 Abs. 2) bildeten, vorgesehen, nicht jedoch bei Veräusserung mehrerer, voneinander unabhängiger Grundstücke (Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 285 ff.). Die Veräusserung von Stockwerkeigentum stellt dann eine Teilveräusserung im Sinne dieser Vorschrift dar, wenn von derselben Stammparzelle mehrere Stockwerkeigentumseinheiten veräussert werden. 1

Erleidet die Verkäuferschaft durch den Verkauf eines Grundstücks, bei dem die Besteuerung nach § 4 aufgeschoben wird, einen Verlust, so kann sie diesen Verlust nicht vom Gewinn einer späteren Teilveräusserung in Abzug bringen (> vgl. auch § 7 N 4). 2

Der nach Abzug des Verlusts aus früheren Teilveräusserungen verbleibende Gewinn ist zu dem Satze zu besteuern, der für diesen Gewinn allein massgebend ist. 3

(weggefallen) (4)

Die in einem früheren Zeitpunkt erfolgte Landabtretung für die Erschliessung des Grundstücks stellt eine Teilveräusserung dar, die grundsätzlich im Rahmen des Verlustausgleichs gemäss § 21 berücksichtigt werden kann (VGE vom 28.10.1987 i.S. L.) 5

Von der Gewinnsteuer befreite juristische Personen (insbesondere Pensionskassen, kirchliche und gemeinnützige Institutionen) können Verluste aus Grundstücksverkäufen des gleichen Jahres sowie der 7 vergangenen Jahre mit Grundstückgewinnen zur Verrechnung bringen (BGE 2C_1080/2014 vom 5.7.2016; BGE 2C_216/2019 vom 28.1.2020). 6

01.01.2025

Steuersatz

Die Berechnung der einfachen Steuer erfolgt nach dem Einkommenssteuertarif für Alleinstehende (> siehe steuern.lu.ch / Berechnungstabellen SteuertarifeA). Der anzuwendende Tarif bestimmt sich bei zivilrechtlichen Handänderungen nach dem Datum des Eigentumsübergangs, d.h. in der Regel der Grundbucheintragung (Tagebuch) (VGE vom 25.3.1988 i.S. P.) bzw. bei wirtschaftlichen Handänderungen nach dem Datum des Abschlusses des obligatorischen Vertrages (> vgl. § 52a N 1 ff.). 1

Bei Veräusserungen von Grundstücken im Gesamteigentum ist für den Steuersatz der Gesamtgewinn massgebend (VGE vom 12.7.1993 i.S. M., bestätigt durch BGE vom 16.8.1996 i.S. M.). Dies gilt auch dann, wenn nicht alle Gesamteigentümerinnen und Gesamteigentümer der Grundstückgewinnsteuerpflicht unterliegen (VGE vom 15.11.1989 i.S. T. und VGE vom 28.11.1983 i.S. W.), sondern ein Teil des Gesamtgewinns mit der Einkommenssteuer erfasst wird. 2

Bei gemeinsamer und gleichzeitiger Übertragung von Miteigentumsanteilen auf Dritte (d.h. Personen, die nicht bereits Miteigentumsanteile am veräusserten Grundstück halten) ist die Gesamtheit der Miteigentümerinnen und Miteigentümer für den gemeinsam erzielten Gewinn steuerpflichtig, d.h. die Grundstückgewinnsteuer ist nach dem für den Gesamtgewinn massgebenden Steuersatz zu berechnen (LGVE 2007 II Nr. 26; Präzisierung von LGVE 1979 II Nr.20). Bei gemeinsamer Übertragung von Miteigentumsanteilen an einen Miteigentümer richtet sich der Steuersatz nach dem Gewinn je Miteigentumsanteil. 3

Wirken mehrere Aktionärinnen und Aktionäre bei der Veräusserung der Aktienmehrheit an einer Immobiliengesellschaft zusammen, so ist die Grundstückgewinnsteuer nach dem für den Gesamtgewinn massgebenden Steuersatz zu berechnen (BGE 103 Ia 162). 4

Ist eine Veräusserung nur teilweise steueraufschiebend, so ist derjenige Steuersatz anzunehmen, der sich für den steuerbaren Gewinn allein ergibt. 5

Beispiel

X veräussert ein Grundstück an den Sohn und dessen Ehefrau, welche am Grundstück Gesamteigentum begründen. Bei der Veräusserung erzielt X einen Grundstückgewinn von CHF 100'000. Für die eine Hälfte des Grundstückgewinns ist die Steuer gestützt auf § 4 Abs. 1 Ziff. 1 (Erbvorbezug) aufzuschieben. Die andere Hälfte ist zum Satz von CHF 50'000 zu besteuern.

Gewinne bis CHF 13'000 werden nach § 22 Abs. 2 nicht besteuert. Beträgt der Gesamtgewinn bei Veräusserung durch mehrere Gesamteigentümerinnen und Gesamteigentümer mehr als CHF 13'000, ist die Steuer zu erheben, auch wenn die Gewinne der einzelnen Beteiligten weniger als CHF 13'000 ausmachen (VGE vom 15.11.1989 i.S. T.). Dasselbe gilt im Fall der Übertragung von mehreren Miteigentumsanteilen auf Dritte (vgl. Weisungen GGStG § 6 N 3). 6

Gewinne zwischen CHF 13'001 bis CHF 13'099 werden auf CHF 13'000 abgerundet und zum Satz von CHF 13'000 besteuert (§ 22 Abs. 1 mit Verweis auf § 57 Abs. 1 und 3 StG). Die Steuerfreiheit nach § 22 Abs. 2 gilt nur für Gewinne bis CHF 13'000.

01.01.2024

Steuerfuss

Der Steuerfuss beträgt gemäss § 23 4,2 Einheiten. Es handelt sich um den Gesamtsteuerfuss, der sowohl den Staats- wie den Gemeindeanteil an der Grundstückgewinnsteuer beinhaltet. Dieser einheitliche Steuerfuss gelangt in allen Gemeinden unabhängig von deren aktuellem Steuerfuss bei den ordentlichen Steuern zur Anwendung. Für die Aufteilung des Steuerertrags s. § 49. 1

01.01.2024

Besitzdauer

1. Besitzdauerzuschläge- und ermässigungen

1

Besitzdauer	Zuschläge
weniger als 1 Jahr	50%
1 Jahr, weniger als 2 Jahre	40%
2 Jahre, weniger als 3 Jahre	30%
3 Jahre, weniger als 4 Jahre	20%
4 Jahre, weniger als 5 Jahre	10%
5 Jahre, weniger als 6 Jahre	kein Zuschlag

Besitzdauer	Ermässigung
mehr als 9, bis und mit 10 Jahre	1%
mehr als 10, bis und mit 11 Jahre	2%
mehr als 11, bis und mit 12 Jahre	3%
mehr als 12, bis und mit 13 Jahre	4%
mehr als 13, bis und mit 14 Jahre	5%
mehr als 14, bis und mit 15 Jahre	6%
mehr als 15, bis und mit 16 Jahre	7%
mehr als 16, bis und mit 17 Jahre	8%
mehr als 17, bis und mit 18 Jahre	9%
mehr als 18, bis und mit 19 Jahre	10%
mehr als 19, bis und mit 20 Jahre	11%
mehr als 20, bis und mit 21 Jahre	12%
mehr als 21, bis und mit 22 Jahre	13%
mehr als 22, bis und mit 23 Jahre	14%
mehr als 23, bis und mit 24 Jahre	15%
mehr als 24, bis und mit 25 Jahre	16%
mehr als 25, bis und mit 26 Jahre	17%
mehr als 26, bis und mit 27 Jahre	18%
mehr als 27, bis und mit 28 Jahre	19%
mehr als 28, bis und mit 29 Jahre	20%
mehr als 29, bis und mit 30 Jahre	21%
mehr als 30, bis und mit 31 Jahre	22%
mehr als 31, bis und mit 32 Jahre	23%
mehr als 32, bis und mit 33 Jahre	24%
mehr als 33 Jahre	25%

Wird eine Liegenschaft veräussert, die sich aus mehreren Grundstücken oder Grundstückteilen zusammensetzt, welche je zu verschiedenen Zeitpunkten erworben worden sind, so berechnet sich die Besitzdauer wie folgt: 2

- Es sind zunächst die je auf die einzelnen Teile des Grundstücks entfallenden Anlagewerte zu ermitteln, ebenso die darauf entfallenden Anteile am Veräusserungspreis (vgl. § 16 N 2 und § 18 N 2).
- Die sich ergebenden Teilgewinne sind zusammenzurechnen (§ 2 Abs. 2) und der auf den Gesamtgewinn entfallende Steuerbetrag zu berechnen.
- Dieser Gesamtsteuerbetrag ist wieder anteilsmässig (im Verhältnis der Teilgewinne) auf die einzelnen Teilgewinne zu verteilen.

› Danach wird für die einzelnen Teilsteuerbeträge ein dem jeweiligen Erwerbsdatum entsprechender Zuschlag oder Abzug gemacht.

Es ist nicht statthaft, die Besitzdauer für Boden und Gebäude getrennt zu berechnen (LGVE 1977 II Nr. 29). 3

2. Stichtag

Stichtag bei der Berechnung der Besitzdauer ist nach § 24 Abs. 3 der Eintrag in das Grundbuch (Tagebuch) oder der Tag des Vertragsabschlusses, sofern kein Grundbucheintrag erfolgt (› vgl. auch § 52a N 1 ff.). Massgebend ist der Abschluss des Hauptvertrages und nicht der Abschluss des Vorvertrages. 4

Im Falle einer wirtschaftlichen Handänderung (§ 3 Ziff. 2) bildet die Zeit zwischen Erwerb und Preisgabe der wirtschaftlichen Verfügungsmacht die massgebende Besitzdauer (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 170 N 9). Die wirtschaftliche Verfügungsmacht wird in der Regel mit dem Abschluss des (obligatorischen) Vertrages erworben bzw. preisgegeben. Bei Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft ist der Zeitpunkt von deren Übertragung (Art. 967 ff. OR) massgebend. Der Übergang von Nutzen und Schaden ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, S. 138; VGE vom 18.12.1980 i.S. K. und B.; RB 1993 Nr. 27 = StE 1993 B 92.9 Nr. 3). 5
Hat die veräussernde Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht durch mehrere sukzessive Beteiligungskäufe erworben, so ist die Besitzdauer für jeden Teilgewinn bzw. Teilsteuerbetrag entsprechend dem Datum des jeweiligen Beteiligungskaufs separat zu ermitteln (analog § 24 N 2).

Bei vertraglich begründeten Rechten ist für die Berechnung der Besitzdauer auf den Zeitpunkt der Einräumung einerseits und den Zeitpunkt der Veräusserung oder des Verzichts andererseits abzustellen (RE 1963/64 Nr. 51). Bei gesetzlich begründeten Rechten tritt an die Stelle des Zeitpunktes der Einräumung der Zeitpunkt der Entstehung des gesetzlichen Rechtsanspruches. 6

Wurde ein Grundstück als Sacheinlage gegen Übernahme der Aktien in die in Gründung befindliche Immobiliengesellschaft eingebracht und später das Aktienpaket veräussert, ist der durch die Aktienübernahme bewirkte Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht als letzte steuerbegründende Veräusserung anzusehen (RB 1990 Nr. 53). 7

Zur Berechnung der Besitzdauer fallen steueraufschiebende Veräusserungen (§ 4) grundsätzlich ausser Betracht. Steueraufschiebende Veräusserungen unterbrechen die Besitzdauer nicht. Bei steueraufschiebenden Veräusserungen im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziffern 4, 6 und 7 ist im Ausmass des damals aufgeschobenen Gewinns auf die vorletzte steuerbegründende Veräusserung zurückzugehen. 8

Beispiel

X erwarb am 1.7.1998 (Tagebucheintrag; ebenso nachfolgende Daten) eine landwirtschaftliche Liegenschaft, die er am 1.6.2013 wieder veräusserte. Aus dem Veräusserungserlös kaufte X am 15.6.2013 eine Ersatzliegenschaft. Dabei wurde ein Grundstückgewinn von CHF 300'000 aufgeschoben. Am 1.5.2018 verkaufte X die Ersatzliegenschaft mit einem Grundstückgewinn von CHF 500'000 (keine weitere Ersatzbeschaffung). Somit setzt sich der steuerbare Gesamtgewinn von CHF 500'000 aus zwei Teilgewinnen mit für die Steuerberechnung unterschiedlichen Besitzdauern zusammen, nämlich dem Teilgewinn 1 von CHF 300'000 (Besitzdauer 19-20 Jahre) und dem Teilgewinn 2 von CHF 200'000 (Besitzdauer 4-5 Jahre). Für die Berechnung des geschuldeten Steuerbetrags ist wie folgt vorzugehen:

1. Berechnung Steuerbetrag auf dem Gesamtgewinn von CHF 500'000 ohne Berücksichtigung der Besitzdauer (d.h. kein Zuschlag/keine Ermässigung), ergibt vorläufigen Gesamtsteuerbetrag von CHF 113'465
2. Aufteilung des vorläufigen Gesamtsteuerbetrags im prozentualen Verhältnis des Teilgewinns 1 (300'000 = 60%) und des Teilgewinns 2 (200'000 = 40%):
   › auf Teilgewinn 1 entfallen 60% von 113'465 = CHF 68'079 (vorläufiger Teilsteuerbetrag 1)
   › auf Teilgewinn 2 entfallen 40% von 113'465 = CHF 45'386 (vorläufiger Teilsteuerbetrag 2)
3. Besitzdauerkorrektur auf den vorläufigen Teilsteuerbeträgen:
   › Teilsteuerbetrag 1: CHF 68'079 - 11% Ermässigung = CHF 60'590 (endgültiger Teilsteuerbetrag 1)
   › Teilsteuerbetrag 2: CHF 45'386 + 10% Zuschlag = CHF 49'925 (endgültiger Teilsteuerbetrag 2)
4. Geschuldeter Gesamtsteuerbetrag: endgültige Teilsteuerbeträge 1 + 2 = CHF 110'515

In Fällen, in denen Steuerbefreiung gemäss § 5 gewährt worden ist, beginnt die Frist neu zu laufen. 9

Bei Veräusserungen durch kirchliche und gemeinnützige Institutionen, die seit 1.1.2001 nicht mehr steuerbefreit sind (› vgl. § 5 N 1a), ist die Berechnung der Besitzdauer nach § 24 Abs. 3 GGStG vorzunehmen. 10

3. Vorherige Überführung aus dem Geschäftsvermögen

Wird ein Grundstück veräussert, das vorher vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt worden ist, gilt nach § 24 Abs. 4 11

folgendes:

Der Zuschlag nach § 24 Abs. 1 entfällt, sofern das Grundstück vor der Überführung mindestens fünf Jahre im Geschäftsvermögen war. War das Grundstück vor der Überführung weniger als fünf Jahre im Geschäftsvermögen, ist ein Zuschlag nach § 24 Abs. 1 zu erheben.

Beispiel

X kauft im Januar 1993 eine Geschäftsliegenschaft, die im Juli 1995 ins Privatvermögen überführt und im Oktober 1996 weiterveräussert wird. Der Zuschlag beträgt 20%.

Variante

Wäre im obigen Beispiel das Grundstück 1983 als Privatvermögen gekauft und erst im Januar 1993 ins Geschäftsvermögen überführt worden, ist kein Zuschlag mehr zu erheben.

Für die Ermässigung nach § 24 Abs. 2 ist der Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen massgebend. 12

Beispiel

X kauft im Januar 1983 eine Geschäftsliegenschaft, die im Juli 1995 ins Privatvermögen überführt und im Oktober 2005 weiterveräussert wird. Die Ermässigung beträgt 2%. Die Zeitspanne 1983 - 1995 wird nicht berücksichtigt.

Die Regelung von § 24 Abs. 4 ist nicht anwendbar, wenn bereits mit der Überführung ins Geschäftsvermögen kein Wechsel des Besteuerungssystems stattgefunden hat (z.B. bei landwirtschaftlichen Grundstücken; › vgl. § 3 N 29). 13

01.01.2024

Veranlagungsbehörde

1. Gemeinderat als Veranlagungsbehörde

Veranlagungsbehörde ist die Gemeinde (§ 25 Abs. 1). Ist keine Delegation der Befugnisse nach Abs. 2 erfolgt, sind sämtliche Entscheide (Veranlagungs-, Einsprache- und Bussenentscheide, Entscheide betreffend Steueraufschub, Steuerbefreiung, Nach- und Steuerstrafentscheide usw.) vom Gemeinderat zu unterzeichnen. Wird der Entscheid nur von der Gemeindeschreiberin, vom Gemeindeschreiber oder von Verwaltungsangestellten unterschrieben, ist dies grundsätzlich anfechtbar. 1

2. Delegation an Verwaltungsstelle

Die Gemeinde kann die Erfüllung von Aufgaben in einem rechtsetzenden Erlass an eine Verwaltungsstelle delegieren. Sie entscheidet selber über das Ausmass der Delegation. Ihr steht es insbesondere auch frei, die Kompetenz zur Behandlung von Einsprachen ebenfalls an eine Verwaltungsstelle zu delegieren oder deren Behandlung dem Gemeinderat vorzubehalten. Wurde die Veranlagungskompetenz an eine Verwaltungsstelle delegiert, ist diese ohne anderslautende Regelung in einem rechtsetzenden Erlass der Gemeinde auch für die Behandlung der Einsprachen zuständig (§ 28 Abs. 1 GGStG). 2

3. Delegation an gemeinsame Verwaltungsstelle mehrerer Gemeinden

Mehrere Gemeinden können die Erfüllung von Aufgaben, die den Gemeinden obliegen, einer gemeinsamen Verwaltungsstelle übertragen. 3

01.01.2024

Verfahren

Die §§ 25 - 30 regeln das Veranlagungs- und Einspracheverfahren. Enthält das Grundstückgewinnsteuergesetz in Bezug auf das anzuwendende Verfahren keine eigene Regelung und verweist es auch nicht auf das Steuergesetz (vgl. § 27 Abs. 3 und § 28 Abs. 1), ist das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) massgebend (LGVE 1986 II Nr. 39; LGVE 1980 II Nr.15). 1

(weggefallen) (2)

Die Veranlagungsbehörde hat von Amtes wegen zu handeln (§ 37 Abs. 1 VRG). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch bei der Abklärung des der Veranlagung zugrunde liegenden Sachverhalts (§ 53 VRG). Die Parteien haben aber bei der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (§ 26 Abs. 1 und § 27 Abs. 3). 3

Zur Abklärung des Sachverhalts dienen die im VRG vorgesehenen Beweismittel (§ 54 Abs. 1). Von Bedeutung sind im Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren insbesondere: 4

- Urkunden (§§ 60 ff.)
- Sachverständige (§§ 93 ff.)
- Augenschein (§§ 100 ff.)

Als weitere Beweismittel sieht das VRG vor

- Amtsberichte und Beweisauskünfte (§§ 70 ff.)
- Zeugeneinvernahme (§§ 73 ff.)
- Parteieinvernahme und Beweisaussage (§§ 88 ff.)
- andere Beweismittel, soweit sie beweistauglich sind (§ 54 Abs. 2).

Die Veranlagungsbehörde würdigt die Beweisergebnisse nach pflichtgemässem Ermessen (§ 59 Abs. 1 VRG). Sie berücksichtigt dabei auch das Verhalten der Steuerpflichtigen im Verfahren, namentlich das Nichtbefolgen von Vorladungen, unberechtigtes Verweigern von Aussagen und Vorenthalten angeforderter Beweismittel (§ 59 Abs. 2 VRG). 5

Stellt sich nachträglich heraus, dass ein Entscheid Fehler enthält, kann er, solange er noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (> vgl. § 31 N 1), durch einen neuen Entscheid aufgehoben oder berichtigt werden (BGE 121 II 273; LGVE 1986 II Nr. 39). 6

01.01.2024

Veräusserung ohne Grundbucheintrag

Veräusserungen, die ohne Grundbucheintrag erfolgen, sind innert 30 Tagen der Veranlagungsbehörde zu melden. Bei Verletzung der Meldepflicht ist ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren einzuleiten (vgl. § 39). 1

01.01.2024

Veranlagung

Die Eigentumsübertragung an einem Grundstück als steuerbegründende Veräusserung erfolgt in der Regel (zu den Ausnahmen > vgl. § 52a N 2 f.) mit der Eintragung der Handänderung im Grundbuch, d.h. im Hauptbuch. Die Wirkung der Eintragung wird zwar auf den Zeitpunkt der Tagebuchanmeldung zurückbezogen (> vgl. § 52a N 1), vor Erledigung des Geschäfts im Hauptbuch besteht jedoch kein Recht auf Steuerfestsetzung. Eine Veranlagung vor Beginn der Steuerpflicht erwächst aber mangels Anfechtung in Rechtskraft (LGVE 1978 II Nr. 22). Das Veranlagungsverfahren kann jedoch bereits nach Abschluss des Kaufvertrages oder nach der Handänderungsmeldung des Grundbuchamtes eingeleitet werden. Mit dem Erlass des einsprachefähigen Veranlagungsentscheides sollte jedoch bis zur Entstehung der Steuerpflicht zugewartet werden. Nötigenfalls müssen die Grundbuchämter von den Gemeindekanzleien aufgefordert werden, ihnen auch vom Haupteintrag Mitteilung zu machen (LGVE 1978 II Nr. 22). 1
Nach erfolgter Konkurseröffnung über den Steuerschuldner bzw. die Steuerschuldnerin ist das Veranlagungsverfahren gegenüber der Konkursverwaltung (Konkursamt) zu eröffnen bzw. weiterzuführen (BGE 2C_798/2011 vom 26.8.2012, Erw. 5.1.2; > vgl. § 6 N 1).

Der Rückzug einer Anmeldung ist im Einverständnis beider Parteien bis zur Eintragung der Handänderung im Hauptbuch jederzeit möglich. Wird die Anmeldung zurückgezogen, liegt keine steuerpflichtige Veräusserung vor (LGVE 1976 II Nr. 32). 2

Eine Steuerbefreiung oder ein Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 - 7 ist in einem formellen Entscheid auszusprechen (Ausnahme: Bei Eigentumswechsel durch Erbgang [Erbfolge/Erbanfall, Erbteilung, Vermächtnis] kann die Veranlagungsbehörde auf die Ausfertigung eines formellen Aufschubsentscheids verzichten). Die Gründe, die zur Steuerbefreiung bzw. zum Steueraufschub führten, sind anzugeben. 3

Wird die Steuerhoheit der Veranlagungsgemeinde oder das Vorliegen einer steuerpflichtigen Handänderung bestritten oder wird ein Steuerbefreiungsgrund geltend gemacht, so ist in der Regel zunächst nur über diesen Punkt in einem formellen Vorentscheid zu befinden. Dieser Feststellungsentscheid, der Teil des Veranlagungsverfahrens bildet, kann dann wie die Veranlagung selber durch Einsprache und Beschwerde angefochten werden (VGE vom 28.11.1986 i.S. P.E.; LGVE 1985 II Nr. 30; LGVE 1977 II Nr. 27). 4
Bezüglich der Wirkung solcher Entscheide > vgl. § 31 N 1 und 2.

Die Veranlagungsbehörde fällt ihre Entscheide grundsätzlich kostenfrei. Eine Parteientschädigung ist nicht auszusprechen (LGVE 1980 II Nr. 48). Betreffend Expertisekosten > vgl. § 13 N 13; betreffend Kosten im Einspracheverfahren > vgl. § 28 N 6. 6

01.01.2024

Veranlagungsentscheid

Der Veranlagungsentscheid ist den zur Verfügung stehenden Vorlagen entsprechend aufzubauen. Insbesondere sind detaillierte Angaben über die Anrechnungen zum Erwerbspreis (§ 13) und die Abzüge vom Veräusserungspreis (§ 19) zu machen. Abweichungen von der Selbsteinschätzung sind bekanntzugeben (§ 27 Abs. 2 Ziff. 1). Resultiert ein Verlust, ist dieser im Veranlagungsentscheid festzuhalten. 7

Für jede Veräusserung ist grundsätzlich eine gesonderte Veranlagungsverfügung zu erlassen. Bei Tauschgeschäften sind somit zwei Entscheide erforderlich. Bilden mehrere Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit (> vgl. § 2 N 3 ff.), müssen sie als Ganzes in einem Veranlagungsentscheid erfasst werden. 8

Bei mehreren Veräusserinnen und Veräusserern (Gesamt- oder Miteigentumsgemeinschaft) ist allen Beteiligten eine Veranlagungsverfügung zuzustellen. Davon kann abgesehen werden, wenn eine Stellvertretung bestimmt wurde. Der Eigentümerin oder dem Eigentümer des Grundstücks ist der Veranlagungsentscheid erst zuzustellen, wenn das gesetzliche Pfandrecht gemäss § 32 geltend gemacht werden soll (LGVE 1992 II Nr. 27; > vgl. § 32 N 3). Erst in diesem Zeitpunkt besteht ein schützenswertes Interesse, sich gegen allfällige Mängel im Veranlagungsentscheid zur Wehr zu setzen. Dagegen ist der Käuferschaft, die sich vertraglich zur Übernahme der Grundstückgewinnsteuer verpflichtet hat, der Veranlagungsentscheid zur gleichen Zeit wie der Verkäuferschaft zuzustellen, damit sie von ihrem Einspracherecht gemäss § 28 Abs. 2 allenfalls Gebrauch machen kann. 9

Stellt sich nachträglich heraus, dass der Veranlagungsentscheid Fehler enthält, kann er, solange er noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (> vgl. § 31 N 1 ff.), durch einen neuen Entscheid aufgehoben oder berichtigt werden (BGE 121 II 273; LGVE 1986 II Nr. 39). 10

01.01.2024

Amts- und Mitwirkungspflichten

1. Geheimhaltungspflicht

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 134 Nr. 1. 11

2. Amtshilfe

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 137 Nr. 1. 12

(weggefallen) (13-16)

3. Mitwirkungspflichten

Vgl. sinngemäss die §§ 144 - 150 StG und die entsprechenden Weisungen dazu. 17

Die Veranlagungsbehörde hat im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht das Recht, einen zusammen mit dem Kaufvertrag abgeschlossenen Werkvertrag einzuverlangen (LGVE 1989 II Nr. 27). 18

Einspracheverfahren

Gegen den Veranlagungsentscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung bei der Veranlagungsbehörde Einsprache erhoben werden (§ 28 Abs. 1 GGStG). Wurde die Kompetenz zur Veranlagung auf eine Verwaltungsstelle übertragen, ist diese ohne anderslautende Regelung auch für die Behandlung der Einsprache zuständig (> vgl. § 25 N 2). 1
Enthält das Grundstückgewinnsteuergesetz in Bezug auf das anzuwendende Einspracheverfahren keine eigene Regelung und wird nicht auf das Steuergesetz verwiesen (§ 154), ist das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) massgebend (LGVE 1986 II Nr. 89; LGVE 1980 II Nr. 15).

Eine Einsprache ist schriftlich (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 154 Nr. 1 Ziff. 1) einzureichen und hat einen bestimmten Antrag und dessen Begründung zu enthalten (für das Vorgehen bei Einsprachen ohne Antrag/Begründung > vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 154 Nr. 1 Ziff. 5). Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist in diesem Fall zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 154 StG in Verbindung mit § 28 Abs. 1 GGStG). Die ausgefüllte Steuererklärung ist beizulegen. 2

Eine mündliche Einspracheverhandlung ist bei der Grundstückgewinnsteuer im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren (§ 156 Abs. 1 StG) nicht vorgesehen (§§ 117 ff. VRG in Verbindung mit § 28 Abs. 1 GGStG; VGE vom 6.10.1997 i.S. B.W.; VGE vom 20.4.1998 i.S. O.). Es ist der Einspracheinstanz jedoch unbenommen, eine solche durchzuführen, falls sie dies als sinnvoll erachtet. 3

Die Einsprache verpflichtet die Einspracheinstanz, den angefochtenen Entscheid zu überprüfen und nochmals über die Sache zu entscheiden (§ 117 Abs. 1 VRG). Dabei hat sie sich mit jedem sachbezüglichen Argument der Einsprecherin oder des Einsprechers auseinanderzusetzen und gegebenenfalls kurz darzulegen, warum sie es nicht für stichhaltig erachtet. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (LGVE 1985 II Nr. 19 und 20). Die Begründung des Entscheides muss einen ausreichenden Einblick in die Motive der Einspracheinstanz geben (BGE 112 Ia 110; LGVE 1985 II Nr. 20; 1983 II Nr. 10). Soweit sie sich bereits im angefochtenen Entscheid mit einem Problem auseinandergesetzt hat, hat sie im Einspracheentscheid zu prüfen, ob die Ausführungen in der Einsprache neue Gesichtspunkte beinhalten, deren Beurteilung erforderlich ist (VGE vom 15.2.1979 i.S. K.). Der Einspracheentscheid kann auch in einem besonderen Schreiben begründet werden (LGVE 1990 II Nr. 17). 4

Der Einspracheentscheid ersetzt die frühere Veranlagung in ihrer Gesamtheit. Die Einspracheinstanz ist an die Anträge der Einsprecherin oder des Einsprechers nicht gebunden. Sie kann den angefochtenen Entscheid zugunsten oder zuungunsten der Einsprecherin oder des Einsprechers abändern (§ 122 VRG). Will sie die ursprüngliche Veranlagung zuungunsten der Steuerpflichtigen abändern, müssen diese vor dem Erlass des Entscheides angehört werden, sofern sie sich zu den betreffenden Gesichtspunkten, welche die Änderungen herbeiführen, noch nicht äussern konnten (BGE 85 I 75; VGE vom 19.10.1982 i.S. B.). Die Änderung zuungunsten der Einsprecherin oder des Einsprechers kann nicht durch Rückzug der Einsprache abgewendet werden (VGE vom 28.11.1983 i.S. G. und F.H.). 5

Im Einspracheverfahren sind grundsätzlich keine amtlichen Kosten zu verlegen, es sei denn, die oder der Steuerpflichtige habe mutwillig eine unzulässige oder offensichtlich unbegründete Einsprache erhoben (§ 198 Abs. 1b VRG). Dies ist nur mit grosser Zurückhaltung anzunehmen. Eine Parteientschädigung ist auch bei Gutheissung der Einsprache nicht zuzusprechen (LGVE 1980 II Nr. 48). 6
Für Einspracheverfahren in Steuersachen besteht generell keine Notwendigkeit der unentgeltlichen Rechtsverbeiständung (VGE vom 13.10.1997 i.S. T.)

Einspracheberechtigt sind nach § 28 Abs. 2 die veräussernde Person, die Dienststelle Steuern des Kantons sowie die Käuferschaft, die vertraglich die Grundstückgewinnsteuer übernommen hat. Betreffend die Einspracheberechtigung der Grundeigentümerin oder des Grundeigentümers vgl. § 28 Abs. 3. 7

Die Legitimation der Käuferschaft zur Einsprache und zur Beschwerde ist auch dann zu bejahen, wenn sie vertraglich die Vergütung nur eines Teils der Grundstückgewinnsteuer übernommen hat (VGE vom 7.9.1981 i.S. K. und B.). 8

01.01.2024

Beteiligung mehrerer Gemeinden

Analog zu § 29 Abs. 1 ist auch vorzugehen, wenn mehrere Grundstücke, die in verschiedenen Gemeinden liegen, Gegenstand einer Veräusserung zu einem Gesamtpreis bilden, ohne dass eine wirtschaftliche Einheit im Sinn von § 2 Abs. 2 gegeben ist. 1

Der Steuerertrag wird im Verhältnis der auf die einzelnen Grundstücke entfallenden Steuern unter die Gemeinden verteilt. 2

Berechnungsbeispiel

Gemeinde	Veräusserungserlös CHF	Anlagewert CHF	Gewinn CHF	Besitzdauer	Steuer (inkl. Staatsanteil) CHF
X	200'000	50'000	150'000	50 Jahre	26'921.25
Y	250'000	200'000	50'000	7 Jahre	11'965.00
Z	100'000	10'000	90'000	50 Jahre	16'152.75
Total	**550'000**	**260'000**	**290'000**		

Die Grundstückgewinne sind zum Satz zu besteuern, der sich aus dem Gesamtgewinn von CHF 290'000 ergibt (falls eine wirtschaftliche Einheit vorliegt). Für die Grundstücke in den Gemeinden X und Z ist eine Besitzesdauer-Ermässigung von 25% zu gewähren (§ 24 Abs. 2). Für die Aufteilung der Grundstückgewinnsteuer zwischen den Gemeinden und dem Kanton > vgl. § 49 N 1.

Führt die unter Missachtung von § 29 Abs. 1 erfolgte Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer durch zwei Gemeinden zu einer Doppelbesteuerung, wird bei rechtzeitiger Anfechtung der zweiten Veranlagung auch die damit kollidierende frühere Veranlagung der andern Gemeinde in das Rechtsmittelverfahren einbezogen (LGVE 1974 II Nr. 70). 3

Der Veräusserungswert ist im Verhältnis der Verkehrswerte im Zeitpunkt der Veräusserung auf die in verschiedenen Gemeinden gelegenen Grundstücke zu verlegen. Eine Verlegung im Verhältnis der Katasterwerte fällt nur in Betracht, soweit die Katasterwerte auf dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung beruhen (LGVE 1974 II Nr. 70 E. 3 lit. a). 4

Für die Festlegung der Teilanlagewerte gilt > § 16 N 2 sinngemäss. 5

Diese Bestimmung ist auch anwendbar, wenn für die in den einzelnen Gemeinden gelegenen Grundstücke gesonderte Preise festgesetzt wurden, dieser Festsetzung aber bloss formelle Bedeutung zukam (RE 1963/64 Nr. 50). 6

01.01.2024

Fälligkeit

Die Steuerforderung wird mit der Rechtskraft der Veranlagung fällig (§ 31 Abs. 1 GGStG). Entscheide, die nicht gemäss Rechtsmittel angefochten werden, werden mit unbenutztem Ablauf der Einsprache- bzw. Rechtsmittelfrist rechtskräftig. Beschwerdeentscheide des Bundesgerichts erwachsen im Zeitpunkt ihrer Ausfällung in Rechtskraft (Art. 61 Bundesgerichtsgesetz, SR 173.110). 1

Die Wirkung der (materiellen) Rechtskraft besteht darin, dass die Veranlagung für die Steuerpflichtigen wie für die Veranlagungsbehörde verbindlich ist und nur abgeändert werden kann, wenn die Voraussetzungen nach den §§ 35 - 38a GGStG oder den §§ 174 ff. VRG gegeben sind (LGVE 1977 II Nr. 32 E. 3; 1974 II Nr. 72 E. 2 und 3). 2

Auch Feststellungsentscheide über das Bestehen oder Nichtbestehen der Steuerpflicht (> vgl. § 27 N 4) erwachsen in materielle Rechtskraft (LGVE 1974 II Nr. 72). 3

Bei den im Zusammenhang mit einer betreibungs- bzw. konkursamtlichen Verwertung anfallenden Grundstückgewinnsteuern handelt es sich um Verwertungskosten nach Art. 157 Abs. 1 SchKG, welche vom Betreibungs- bzw. Konkursamt vorab vom Verwertungserlös abzuziehen und der Gemeinde zu überweisen sind (BGE 122 III 246). Die Veranlagungsverfügung ist dem Betreibungs- bzw. Konkursamt zuzustellen (inkl. Rechtsmittel). 3a

01.01.2024

Verzugszins

Die Verzinsung des Steuerbetrages wird weder durch eine Einsprache noch durch eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde aufgeschoben. Nach Ablauf von 30 Tagen seit Zustellung des Veranlagungsentscheides wird die steuerpflichtige Person somit in jedem Fall verzugszinspflichtig (VGE vom 27.12.1994 i.S. E.M.; LGVE 1974 II Nr. 73). Wurde der Steuerbetrag im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren erhöht, beginnt der Zinsenlauf für den Differenzbetrag mit der Eröffnung des Einspracheentscheids bzw. Kantonsgerichtsurteils (Zustellung beim Steuerpflichtigen) zu laufen (VGE vom 14.3.1995 i.S. K.). 4
Der Verzugszins ist von Gesetzes wegen geschuldet. Er braucht daher von der Veranlagungsbehörde nicht ausdrücklich gemahnt worden zu sein (LGVE 1981 II Nr. 17).

Bei Nachsteuerveranlagungen (§ 38a GGStG) wird für die Zeit nach Ablauf von 30 Tagen seit Zustellung der ursprünglichen Veranlagung bis zur Eröffnung der Nachsteuerveranlagung nicht der Verzugszins, sondern gleich wie bei Nachsteuerfällen im Rahmen der ordentlichen Steuern gemäss § 174 StG der negative Ausgleichszins erhoben. Der Verzugszins beginnt nach Ablauf von 30 Tagen seit Zustellung der Nachsteuerveranlagung zu laufen. 4a

Der Verzugszinssatz bestimmt sich nach dem jährlich ergehenden Beschluss des Regierungsrates, der jeweils im Kantonsblatt publiziert wird (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuerbezug / Anhang 3). 5

01.01.2024

Akontorechnung und Ausgleichszinsen

1. Allgemeines

Ist sechs Monate nach der steuerbegründenden Veräusserung keine Veranlagung ergangen, ist eine Akontorechnung nach dem mutmasslich geschuldeten Steuerbetrag zu stellen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen §§ 189 - 198 Nr. 5). Kann diese Frist mangels rechtzeitiger Kenntnis der steuerbegründenden Veräusserung durch die Bezugsbehörde nicht eingehalten werden, ist die Akontorechnung sobald wie möglich nach Kenntnisnahme der Veräusserung zu stellen. 6

Jede Akontorechnung enthält ein Rechtsmittel. Einspracheinstanz ist der Gemeinderat bzw. eine von ihm bezeichnete Verwaltungsstelle. Akontorechnungen können betrieben werden. In Rechtskraft erwachsene Akontorechnungen gelten im Betreibungsverfahren als definitive Rechtsöffnungstitel (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 5).

Ergibt sich nach der Zustellung der Akontorechnung, dass der mutmassliche Steuerbetrag erheblich, d.h. um mindestens CHF 2'000 höher (oder tiefer) als gemäss Akontorechnung ausfallen wird, ist eine zweite korrigierte Akontorechnung zuzustellen.

2. Negativer Ausgleichszins

Mit der Zustellung einer Akontorechnung soll sichergestellt werden, dass nicht durch langwierige Veranlagungsverfahren und trölerisches Verhalten von Steuerpflichtigen dem steuerberechtigten Gemeinwesen ein hoher Zinsausfall erwächst (Botschaft des Regierungsrates zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes vom 5. Februar 1999, B 160, S. 150). Soweit der Akontorechnungsbetrag innert 30 Tagen seit Zustellung der Akontorechnung nicht bezahlt wird, beginnt daher ab dem 31. Tag ein negativer Ausgleichszins zu laufen (sinngemässe Anwendung von § 191 Abs. 2, 192 Abs. 2 StG, 35 StV auf die Akontorechnung aufgrund der Verweisung von § 31 Abs. 3 Satz 2 GGStG). Für das Nachsteuerverfahren > vgl. § 38a N 1. 7

Ist der Steuerbetrag gemäss definitiver Veranlagung höher als die Akontorechnung, läuft für die Differenz kein negativer Ausgleichszins, sondern gegebenenfalls ein Verzugszins nach § 31 Abs. 2 GGStG (ab dem 31. Tag nach Zustellung der definitiven Veranlagung, > vgl. § 31 Abs. 2 N 4). Der negative Ausgleichszinssatz bestimmt sich nach dem jährlich ergehenden Beschluss des Regierungsrates, der jeweils im Kantonsblatt publiziert wird (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuerbezug / Anhang 3).

3. Positiver Ausgleichszins

Ist der Steuerbetrag gemäss definitiver Veranlagung tiefer als die Akontorechnung, wird auf der Differenz ab Zahlungseingang bis zu deren Rückzahlung ein positiver Ausgleichszins vergütet. 8

Freiwillige Zahlungen vor der Zustellung einer Akontorechnung (oder vor der Zustellung der definitiven Veranlagung, wenn keine Akontorechnung zugestellt wurde) sind analog § 33 Abs. 1 StV bis zum 30. Tag nach Zustellung der Akontorechnung (oder bis zum 30. Tag nach Zustellung der definitiven Veranlagung) als Vorauszahlungen zu verzinsen. Ist die Vorauszahlung erheblich höher als der mutmassliche Steuerbetrag, kann bereits vor Ablauf von sechs Monaten seit der steuerbegründenden Veräusserung eine Akontorechnung zugestellt und der zu viel bezahlte Betrag zurückerstattet werden.

Soweit eine Zahlung höher ist als der Akontorechnungsbetrag, wird die entsprechende Differenz bis zur Rückerstattung (vgl. § 37 StV, > LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 189 - 198 Nr. 4 Ziff. 4 u. 5) oder bis zur Verrechnung mit dem definitiven Steuerbetrag (30 Tage nach Zustellung der definitiven Veranlagung) zugunsten der steuerpflichtigen Person verzinst.

Der positive Ausgleichszinssatz bestimmt sich nach dem jährlich ergehenden Beschluss des Regierungsrates, der jeweils im Kantonsblatt publiziert wird (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuerbezug / Anhang 3).

01.01.2024

Zahlungserleichterungen und Erlass

Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuererlass (insbesondere > §§ 199 - 201 Nr. 1 Ziff. 3; > § 200 Nr. 1 Ziff. 9.5). 1

01.01.2024

Pfandrecht

Für die Grundstückgewinnsteuer aus Veräusserungen besteht ein den übrigen Pfandrechten im Rang vorgehendes gesetzliches Pfandrecht. Dieses Rangprivileg verletzt kein Bundesrecht (ASA 62, 570 ff.; BGE 84 II 91). 1
Der Umfang des gesetzlichen Pfandrechts bemisst sich grundsätzlich nach der Höhe der Steuerforderung inkl. allfälliger Nachsteuern (vgl. § 38a Abs. 5). Daneben umfasst das Pfandrecht auch die Verzugszinsen. Nicht in die Pfandhaft eingeschlossen sind dagegen allfällige Steuerstrafen oder Betreibungskosten.

Das Pfandrecht ist geltend zu machen, sobald Steuerpflichtige (§ 6) die rechtskräftig festgelegte Steuerforderung nicht innert nützlicher Frist (vgl. § 32 N 4) begleichen. Es ist nicht erforderlich, dass die Zahlungsunfähigkeit der Steuerpflichtigen in einem Verlustschein festgehalten ist. Die Steuerpflichtigen brauchen auch nicht vorgängig betrieben worden zu sein. Allein die Tatsache, dass Steuerpflichtige die Steuerforderung nicht fristgerecht bezahlen und zu erkennen geben, dass sie die Steuerforderung nicht begleichen werden, reicht zur Geltendmachung des Pfandrechts aus (VGE vom 10.11.1995 i.S. S.; StE 1997 B 99.2 Nr. 9; StE 1992 B 99.2 Nr. 4). Allfällige neben dem Steuerpflichtigen solidarisch haftende Personen sind ebenfalls zur Begleichung der Steuerforderung innert nützlicher Frist aufzufordern. Auch hier ist es für die Geltendmachung des Pfandrechts nicht erforderlich, dass diese zuvor betrieben werden oder deren Zahlungsunfähigkeit in einem Verlustschein ausgewiesen ist. Das Pfandrecht geht bei einer zwangsvollstreckungsrechtlichen Verwertung des Grundstücks nicht unter (BGE 2C_798/2011 vom 24.8.2012). Vor oder mit der Zwangsverwertung entstandene Steuerforderungen sind jedoch dem zuständigen Betreibungs- oder Konkursamt anzumelden, um die Geltendmachung des Pfandrechts gegenüber den Ersteigerern möglichst zu vermeiden (zum Verfahren > siehe auch § 6 N 1). 2
Das gesetzliche Pfandrecht ist konsequent durchzusetzen. Die Inanspruchnahme des gesetzlichen Pfandrechts gegenüber der Person, die das Pfandeigentum hat, bedeutet vielfach eine Härte, welche jedoch von der gesetzgebenden Behörde mit der Schaffung des vorausgehenden gesetzlichen Pfandrechts bewusst in Kauf genommen wurde. Ein Verzicht auf die Inanspruchnahme des gesetzlichen Pfandrechts lässt sich ausnahmsweise vertreten, wenn dessen Geltendmachung zu einer ganz krassen Unbilligkeit führen würde, die von der gesetzgebenden Behörde mit grosser Wahrscheinlichkeit so nicht gewollt gewesen wäre. Für den Verzicht auf die Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts muss daher ein besonders strenger Massstab angelegt werden (so dürfte beispielsweise der Umstand, dass jemand das Grundstück wieder verkaufen muss, regelmässig nicht zum Verzicht auf das gesetzliche Pfandrecht führen).
Für Veräusserungen ab 1.1.2012 (massgebend ist in der Regel der Tagebucheintrag; Ausnahmen > siehe § 52a N 2 und 3) ist zu beachten, dass aufgrund der Revision von Art. 836 Abs. 2 ZGB (in Kraft per 1.1.2012) bei Steuerforderungen von mehr als CHF 1'000 das Pfandrecht gutgläubigen Dritten nur entgegengehalten werden kann, wenn es innerhalb von 4 Monaten seit Fälligkeit der Steuerforderung (relative Frist, die mit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zu laufen beginnt, § 31 Abs. 1 GGStG), in jedem Fall aber innert 2 Jahren seit Entstehung der Steuerforderung (absolute Frist, die in der Regel mit dem Tagebucheintrag zu laufen beginnt; Ausnahmen > siehe § 52a N 2 und 3) im Grundbuch eingetragen wird.
Normalfall - relative Frist läuft vor der absoluten Frist ab: Zur Sicherung der Durchsetzung des Pfandrechts sind (bei Steuerforderungen von mehr als CHF 1'000) der Steuerschuldner bzw. die Steuerschuldnerin, welche einen Monat vor Ablauf der 4-monatigen relativen Eintragungsfrist (d.h. 3 Monate, nachdem die definitive Veranlagung oder die Akontorechnung rechtskräftig geworden ist) den Steuerbetrag noch nicht (vollständig) bezahlt haben, zu mahnen und darauf hinzuweisen, dass das gesetzliche Grundpfandrecht im Grundbuch eingetragen wird, falls der Ausstand bis vor Ablauf der Eintragungsfrist nicht beglichen wird.
Ausnahmefall - absolute Frist läuft vor der relativen Frist ab: Die Eintragung des Pfandrechts setzt in jedem Fall voraus, dass die absolute 2-jährige Eintragungsfrist mit Beginn ab Entstehung der Steuerforderung noch nicht abgelaufen ist. Ist der Steuerbetrag vor Ablauf dieser 2-Jahresfrist noch nicht bezahlt, ist daher die Eintragung wie folgt vorzunehmen: Liegt in diesem Zeitpunkt noch keine rechtskräftige definitive Veranlagung vor, kann das Pfandrecht gestützt auf eine seit weniger als 4 Monaten rechtskräftige Akontorechnung (> vgl. § 31 Abs. 3 N 6) vor Ablauf der 2-Jahresfrist eingetragen werden. Liegt die rechtskräftige definitive Veranlagung vor (ohne dass die 4-monatige relative Eintragungsfrist bereits abgelaufen ist), ist das Pfandrecht gestützt auf die definitive Veranlagung vor Ablauf der 2-Jahresfrist eintragen zu lassen.
Eintragungsverfahren: Schreiben an das zuständige Grundbuchamt mit dem Antrag auf Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts unter Angabe des veranlagten Steuerbetrags und des Verzugszinssatzes. Beilagen: rechtskräftige Veranlagungsverfügung (oder Akontorechnung) sowie Rechtskraftbescheinigung. Kosten der Eintragung: 2‰ der Pfandsumme, mindestens CHF 50 (§ 8 Grundbuchgebührentarif, SRL Nr. 228). Die Eintragungsfrist ist eingehalten, wenn das Eintragungsbegehren spätestens am letzten Tag der Eintragungsfrist beim Grundbuchamt eintrifft. Die Löschung des

Pfandrechts, welche dem Grundbuchamt nach vollständiger Bezahlung der pfandgesicherten Steuerforderung zu beantragen ist, ist gebührenfrei.
Gleichzeitig mit der Anmeldung beim Grundbuchamt ist der Grundstückerwerber bzw. die Grundstückerwerberin über die Eintragung im Grundbuch zu orientieren .
> Vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203-206 Nr. 1 Ziff. 3.1.2.

Beabsichtigt die Bezugsbehörde, das gesetzliche Pfandrecht in Anspruch zu nehmen, ist die Veranlagungsverfügung mit eingeschriebenem Brief (Zustellungsnachweis) auch dem Grundstückerwerber bzw. der Grundstückerwerberin zu eröffnen. Diese Person ist darauf aufmerksam zu machen, dass sie gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung Einsprache erheben und darin sämtliche Einwendungen geltend machen kann, die auch den Steuerpflichtigen zugestanden haben (LGVE 1985 II Nr. 27). 3
Mit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung ist der Grundeigentümerin oder dem Grundeigentümer unter Hinweis auf das gesetzliche Pfandrecht eine angemessene Frist zur Bezahlung der Grundstückgewinnsteuer anstelle der Steuerpflichtigen einzuräumen. Gleichzeitig ist damit der Hinweis zu verbinden, dass nach unbenütztem Ablauf der Zahlungsfrist Betreibung auf Pfandverwertung angehoben werden müsse.

Wird der Zahlungsaufforderung nicht Folge geleistet, ist - allenfalls nach einer zusätzlichen Mahnung - die Betreibung einzuleiten. Entscheidend für die Wahrung des gesetzlichen Pfandrechts ist, dass das Betreibungsbegehren rechtzeitig, d.h. spätestens vor Ablauf von 2 Jahren seit Rechtskraft (vgl. § 31 N 1) der Steuerveranlagung bzw. eines allfälligen Revisionsentscheids (VGE vom 23.7.1997 i.S. M.) gegenüber der veräussernden Person und in richtiger Form gestellt wird (zum Pfandrecht in Nachsteuerfällen bzw. bei Revisionsentscheiden aufgrund eines Revisionsvorbehalts vgl. § 38a Abs. 5 GGStG). Zu beachten ist insbesondere, dass eine Betreibung auf Pfandverwertung beim Betreibungsamt des Ortes, wo das Grundstück sich befindet (Art. 51 SchKG), zu verlangen ist, und dass sich diese gegen die steuerpflichtige Person unter Bezeichnung der Person, die das Eigentum an der Pfandsache hat, zu richten hat. Die Pfandsache (Grundstück) ist ebenfalls anzugeben (Art. 67 und 151 SchKG). Die Grundeigentümerschaft wird dann gemäss den Bestimmungen des SchKG automatisch in das Verfahren miteinbezogen (Art. 152 ff. SchKG). 4

Erheben weder die steuerpflichtigen Personen noch die Person, die das Eigentum am Grundstück hat, Rechtsvorschlag, kann frühestens 6 Monate und spätestens 2 Jahre nach der Zustellung des Zahlungsbefehls das Verwertungsbegehren gestellt werden (Art. 154 SchKG). 5

Macht die Person, die das Eigentum am Grundstück hat, von ihrem Einspracherecht gegen die Veranlagungsverfügung keinen Gebrauch, so wird diese auch ihr gegenüber rechtskräftig. Erhebt sie im Betreibungsverfahren Rechtsvorschlag, kann gestützt auf die rechtskräftige Veranlagungsverfügung ein Gesuch um definitive Rechtsöffnung (Art. 80 Abs. 2 SchKG) gestellt werden. Da sich der Rechtsvorschlag mangels entsprechender ausdrücklicher Einschränkung seitens der Betriebenen regelmässig sowohl auf die Forderung wie auch auf das Pfandrecht bezieht (vgl. Art. 85 Abs. 1 der Verordnung des Bundesgerichts über die Zwangsverwertung von Grundstücken, VZG), ist im Rechtsöffnungsbegehren ausdrücklich der Antrag zu stellen, die Rechtsöffnung sei sowohl für die Forderung wie auch für das Pfandrecht zu erteilen. Mit der Erteilung der definitiven Rechtsöffnung ist der Rechtsvorschlag der Grundeigentümerin bzw. des Grundeigentümers beseitigt. Hat die steuerpflichtige Person ihrerseits keinen Rechtsvorschlag erhoben, kann das Verwertungsbegehren gestellt werden (vgl. § 32 N 5). Für die Beseitigung des Rechtsvorschlages der Steuerschuldnerin oder des Steuerschuldners vgl. § 32 N 8 und 9. 6

Erhebt die Grundeigentümerin bzw. der Grundeigentümer Einsprache, ist die Veranlagungsbehörde verpflichtet, die Grundstückgewinnsteuerveranlagung zu überprüfen und nochmals über die Sache zu entscheiden (§ 117 Abs. 1 VRG; § 28 N 4 ff.). Gelingt der Nachweis, dass die Grundstückgewinnsteuer nicht richtig berechnet wurde, z.B. weil nicht alle wertvermehrenden Aufwendungen berücksichtigt worden waren, so ist die Veranlagung entsprechend zu korrigieren. 7
Erhebt die Grundeigentümerin bzw. der Grundeigentümer auch Rechtsvorschlag, ist im Dispositiv des Einspracheentscheides ausdrücklich auf die hängige Betreibung Bezug zu nehmen und der Rechtsvorschlag der Grundeigentümerin bzw. des Grundeigentümers in der Betreibung Nr. ... vom ... im Betrag von CHF ... aufzuheben (BGE 107 III 60; 75 III 44). Richtet sich der Rechtsvorschlag mangels entsprechender Einschränkung sowohl gegen die Forderung wie auch gegen das Pfandrecht, was in der Regel der Fall ist (vgl. Art. 85 Abs. 1 VZG), so ist der Rechtsvorschlag sowohl hinsichtlich der Forderung wie auch des Pfandrechts aufzuheben. Massgebender Betrag ist der im Einspracheentscheid festgelegte Steuerbetrag.
Mit der Rechtskraftbeschreitung des Einspracheentscheides bzw. des allfälligen Kantonsgerichtsurteils (vgl. 31 N 1) ist der Rechtsvorschlag der Grundeigentümerin bzw. des Grundeigentümers beseitigt. Hat die steuerpflichtige Person ihrerseits keinen Rechtsvorschlag erhoben, kann das Verwertungsbegehren gestellt werden (vgl. § 32 N 5).

Hat auch die steuerpflichtige Person Rechtsvorschlag erhoben, muss parallel zum Verfahren gegen die Grundeigentümerin bzw. den Grundeigentümer noch gestützt auf Art. 80 Abs. 2 SchKG ein Gesuch um definitive Rechtsöffnung für die Steuerforderung gegenüber der steuerpflichtigen Person gestellt werden. Erst wenn alle erhobenen Rechtsvorschläge beseitigt sind, kann die Verwertung verlangt werden (vgl. auch § 32 N 5). 8

Das Gesuch um definitive Rechtsöffnung gegenüber der steuerpflichtigen Person und der Grundeigentümerin bzw. dem Grundeigentümer, sofern letztere keine Einsprache erhoben haben (vgl. § 32 N 7), ist beim zuständigen Bezirksgericht am Lageort des Grundstücks (vgl. § 32 N 4) einzureichen. Es hat eine kurze Darstellung des Sachverhaltes sowie einen klaren Antrag 9

(siehe vorne § 32 N 6) zu enthalten. Insbesondere ist die Nummer der strittigen Betreibung anzugeben. Dem Gesuch sind beizulegen:

- Zahlungsbefehl (Kopie)
- Eine Abschrift der Veranlagungsverfügung, die der steuerpflichtigen Person und der Grundeigentümerin bzw. dem Grundeigentümer (vgl. § 32 N 3) zugestellt wurde
- die zum Beweis der Zustellung der Veranlagungsverfügung erforderlichen Belege (Korrespondenz, Mahnungen, Einschreiben)
- eine Bescheinigung der Veranlagungsbehörde (bei Veranlagungsentscheiden) bzw. des Kantonsgerichts (bei Einspracheentscheiden), dass der Veranlagungs- bzw. Einspracheentscheid gegenüber den Steuerpflichtigen und den Personen, die das Eigentum am Grundstück haben, rechtskräftig geworden ist

01.01.2024

Auskunft über Pfandrechte

Um Auskunft über den Bestand und die mutmassliche Höhe der auf dem Grundstück haftenden Pfandrechte zu bekommen, muss ein konkretes Kaufsinteresse nachgewiesen werden. Andere Interessenten (z.B. der Verkäuferschaft oder Banken) sind nicht berechtigt, Auskunft zu bekommen. Ein konkretes Kaufsinteresse kann beispielsweise durch entsprechende Vertragsentwürfe, Korrespondenzen oder durch eine Bestätigung der Verkäuferschaft, dass Vertragsverhandlungen stattfinden, nachgewiesen werden. Allzu hohe Anforderungen an diesen Nachweis sollten nicht gestellt werden. 10

Die Auskunft erfolgt aufgrund der der Veranlagungsbehörde zu diesem Zeitpunkt bekannten Fakten, worauf ausdrücklich hinzuweisen ist. Weitere Abklärungen müssen nicht vorgenommen werden. 11

Die Auskunft beschränkt sich auf die Angabe allfälliger Pfandrechte in ihrer mutmasslichen Höhe. Einzelheiten der Veranlagungsunterlagen oder Steuerberechnungen dürfen nicht bekanntgegeben werden. 12

01.01.2024

Veranlagungsverjährung

Die Verjährung ist auf eine entsprechende Einrede hin zu berücksichtigen (Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, S. 301 ff.). 1

Das Recht, die Steuer zu veranlagen, verjährt 5 Jahre, nachdem die steuerbegründende Veräusserung stattfand (§ 33 Abs. 1; für den massgebenden Zeitpunkt der Veräusserung > vgl. § 52a N 1). 2

Während eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens und solange die Steuerforderung ganz oder teilweise sichergestellt ist bzw. solange Steuerpflichtige oder Mithaftende in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, beginnt die Veranlagungsverjährung nicht oder steht still (§ 142 Abs. 2 StG i.V.m. § 33 Abs. 2). 3

Bei jeder auf Feststellung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die den Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird, sowie bei jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die Steuerpflichtigen oder Mithaftenden und bei Einleitung eines Verfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung oder wegen versuchten Steuervergehens beginnt die Verjährung von neuem (§ 142 Abs. 3 StG i.V.m. § 33 Abs. 2). Bei dieser auf Feststellung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung ist es nicht erforderlich, dass die Steuerforderung bereits ziffernmässig festgesetzt wird. Es genügt, wenn die Steuerpflichtigen im Wesentlichen wissen, worum es sich handelt. Der Nachweis dieser Amtshandlung ist sicherzustellen (z.B. durch Einschreiben). 4

Die Verjährung tritt jedoch auch bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach der Veräusserung (> vgl. § 52a N 1 ff.) ein (absolute Verjährung). 5

Eine Ausweiseinforderung im Rahmen der Einkommenssteuer kann eine Unterbrechungshandlung für die Veranlagungsverjährung der Grundstückgewinnsteuer darstellen. Dies trifft dann zu, wenn die Zuordnung des Grundstückgewinns zum Privatvermögen oder zum Geschäftsvermögen umstritten ist und die Ausweiseinforderung einen klaren Bezug zur steuerlichen Erfassung des Grundstückgewinns hat (LGVE 2004 II Nr. 32). 6

Bezugsverjährung

Die veranlagten Steuern verjähren 5 Jahre nach Eintritt der Rechtskraft (§ 34 Abs. 1; für die Rechtskraft > vgl. § 31 N 1 ff.). 1

Während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens beginnt die Bezugsverjährung nicht oder steht still. Die Bezugsverjährung beginnt auch nicht oder steht still, solange die Steuerforderung ganz oder teilweise sichergestellt oder gestundet ist, bzw. solange weder Steuerpflichtige noch Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben (§ 143 Abs. 2 StG i.V.m. § 34 Abs. 2). 2

Die Bezugsverjährung beginnt neu mit jeder auf Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird, sowie mit jeder ausdrücklichen Anerkennung durch die steuerpflichtige Person oder Mithaftende. Ausserdem beginnt die Bezugsverjährung neu mit der Einreichung eines Erlassgesuchs sowie der Einleitung eines Verfahrens wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens (§ 143 Abs. 3 StG i.V.m. § 34 Abs. 2). 3

Die Verjährung tritt jedoch bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung in jedem Fall zehn Jahre nach Ablauf des Jahres ein, in dem die Steuer rechtskräftig festgesetzt worden ist. Die Wirkungen des Verlustscheins bleiben vorbehalten (§ 34 Abs. 3; für die Rechtskraft > vgl. § 31 N 1 ff.). 4

01.01.2024

Revision

Eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung, welche infolge unrichtiger Gesetzesanwendung fehlerhaft ist, kann nicht auf dem Weg der Revision richtiggestellt werden (LGVE 1977 II Nr. 32; RE 1963/64 Nr. 81). Für die Revision einer rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung, wenn der Grundstückgewinn zu Unrecht mit der Grundstückgewinn-, statt mit der Einkommenssteuer erfasst wurde, > vgl. § 36 N 2 ff. 1

Neben den im Grundstückgewinnsteuergesetz enthaltenen Revisionsbestimmungen sind die §§ 168 ff. StG sinngemäss anwendbar (§ 34a; > vgl. auch LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 161/168 ff. Ziff. 2).

Weder die Revision nach Grundstückgewinnsteuergesetz noch die Revision gemäss StG sind Rechtsbehelfe, um einen Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV zu beheben, wenn nicht rechtzeitig Beschwerde an das Bundesgericht erhoben wurde (LGVE 1992 II Nr. 28).

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 168 Abs. 2 StG i.V.m. § 34a).

Das Revisionsgesuch muss in jenen Fällen, bei denen die geltend gemachte Tatsache schon vor dem Rechtskrafteintritt der Veranlagung bestanden hatte, aber aus entschuldbaren Gründen nicht im Veranlagungsverfahren hatte vorgetragen werden können, innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren nach Eröffnung des Entscheids eingereicht werden (§ 169 StG i.V.m. § 34a). Bei Vorliegen eines Revisionsgrundes nach § 35 Ziff. 1,2 und 4 bzw. § 36 Ziff. 1 und 2 GGStG gelten hingegen die Fristen gemäss § 37 GGStG (vgl. LGVE 2001 II Nr. 31.) 2

Anlagekosten oder vom Verkaufspreis abziehbare Aufwendungen, von denen Steuerpflichtige unverschuldeterweise erst Kenntnis erhalten, nachdem die Steuerfestsetzung in Rechtskraft erwachsen ist, oder deren Bestand oder Höhe damals noch nicht feststanden, können im Revisionsverfahren geltend gemacht werden (RE 1971/73 Nr. 79). 3

Ein allfälliger Verlust wegen Bewilligung eines Nachlassvertrages kann im Revisionsverfahren geltend gemacht werden (LGVE 1974 II Nr. 75). 4

Müssen (zuviel) bezahlte Steuern rückerstattet werden, sind sie ab Datum des Zahlungseingangs zu verzinsen (vgl. LGVE 1985 II Nr. 25; RE 1969/70 Nr. 79; RE 1961/62 Nr. 75). Der vom Regierungsrat alljährlich für die Einkommenssteuer festgelegte Vergütungszinssatz gilt auch für die Grundstückgewinnsteuer (VGE vom 14.3.1995 i.S. E.K.; VGE vom 15.11.1985 i.S. B.; für die Höhe des Zinssatzes > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuerbezug / Anhang 3). 5

01.01.2024

Revision auf Begehren der Steuerpflichtigen

Die Wendung "Aufhebung des Veräusserungsgeschäfts" in Ziff. 1 ist auch auf die Rückübereignung eines vorher übertragenen Grundstücks anwendbar (LGVE 1984 II Nr. 23). 1

Die gerichtliche Verurteilung der Verkäuferschaft zur Rückzahlung des Kaufpreises bedeutet eine Aufhebung des Veräusserungsgeschäfts (RE 1971/73 Nr. 80). 2

In der Annahme einer Sachleistung anstelle der vertraglich vereinbarten Barzahlung liegt eine nachträgliche Abänderung vertraglicher Verpflichtungen, die im Revisionsverfahren berücksichtigt werden muss, wenn der Verkehrswert der Sachleistung den vereinbarten Barzahlungsbetrag nicht erreicht und die Abänderung nicht zur Steuerumgehung erfolgte.
Ist diese Abänderung schon vor der rechtskräftigen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt, so muss sie schon bei der Veranlagung berücksichtigt werden (RE 1967/68 Nr. 82). > Vgl. auch § 27 N 10. 3

Ein erst im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung geltend gemachter Anspruch auf Herabsetzung des Kaufpreises braucht bei der Veranlagung nicht berücksichtigt zu werden, gibt aber bei der Herabsetzung des Kaufpreises Anspruch auf Revision der Steuerfestsetzung (RE 1963/64 Nr. 74). 4

Bei einer Steuerumgehung (> vgl. § 4 N 10) ist eine Revision ausgeschlossen. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Kaufpreis nachträglich ohne stichhaltige Begründung wesentlich reduziert wird und dies den wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspricht (VGE vom 23.6.1997 i.S. S.) 5

01.01.2024

Revision von Amtes wegen

> Vgl. § 34a N 1 ff. und > § 35 N 1 ff. 1

Revision bei nachträglicher Erfassung durch die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

Der Antrag auf Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung hat durch die für die Einkommens- oder Gewinnsteuer zuständige Veranlagungsbehörde (§ 124 ff. StG) innert fünf Jahren seit Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuerveranlagung (> vgl. § 31 N 1) zu erfolgen. Er ist eingeschrieben und im Doppel einzureichen. 3

Die Veranlagungsbehörde leitet das Doppel des Revisionsantrages zusammen mit dem Entscheid, das Revisionsverfahren bis zur Rechtskraft der Einkommens- oder Gewinnsteuerveranlagung auszusetzen, an die Steuerpflichtigen weiter. Ein Rechtsmittel gegen das Aussetzen des Verfahrens ist nicht einzuräumen. 4

Die Veranlagungsbehörde für die Einkommens- oder Gewinnsteuer nimmt die Veranlagung vor und stellt sie nach deren Rechtskraft der Veranlagungsbehörde für die Grundstückgewinnsteuer zu. Wurde der Grundstückgewinn nachträglich nicht der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen, zieht sie den Revisionsantrag zurück. In diesem Fall erklärt die Veranlagungsbehörde für die Grundstückgewinnsteuer das Revisionsverfahren als erledigt (§ 109 VRG). 5

Wurde der Grundstückgewinn dagegen der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen, hebt die Veranlagungsbehörde für die Grundstückgewinnsteuer die Grundstückgewinnsteuerveranlagung auf und erlässt einen neuen Veranlagungsentscheid unter Berücksichtigung der Einkommens- oder Gewinnsteuerveranlagung. 6

Gegen den neuen Veranlagungsentscheid kann innert 30 Tagen Einsprache bei der Veranlagungsbehörde erhoben werden (§ 28 i.V.m. § 34a und § 172 Abs. 4 StG; > vgl. § 28 N 1 ff.). Wird in der Einsprache vorgebracht, der Grundstückgewinn sei zu Unrecht der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterworfen worden, ist darauf nicht einzutreten, da diese Frage bereits mit der mit der vorangehenden Einkommens- oder Gewinnsteuerveranlagung rechtskräftig (neu) entschieden wurde. 7

Gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde kann innert 30 Tagen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden (§ 47 i.V.m. § 34a und § 172 Abs. 4 StG; > vgl. § 47 N 1). 8

01.01.2024

Berichtigung

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 161/168 ff. Ziff. 3

01.01.2024

Nachsteuer

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 174 - 178 sowie für den Zinsenlauf > § 31 N 4a. Zinsen: Für den Zeitraum vom 31. Tag ab Erlass der ursprünglichen Veranlagung bis zum Erlass der Nachsteuerveranlagung ist auf den nachzuzahlenden Steuerbetrag der negative Ausgleichszins zu erheben.	1
Betreffend den massgebenden Zeitpunkt der steuerbegründenden Veräusserung > vgl. § 52a N 1 ff.	2
Für das Übergangsrecht vgl. § 52a Abs. 3.	3

01.01.2024

Steuerstrafrecht

Anwendbar sind die Bestimmungen des Steuergesetzes (§ 39 Abs. 1; > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 208 - 229).	2
Zuständig für die Durchführung des Steuerstrafverfahrens (mit Ausnahme eines Strafverfahrens wegen Steuervergehens nach den §§ 225 ff. StG) ist die Veranlagungsbehörde (für die Grundstückgewinnsteuer) bzw. die Beschwerdeinstanz (§ 39 Abs. 2).	3
Die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung verjährt zehn Jahre nach der steuerbegründenden Veräusserung, für welche die Steuer nicht oder unvollständig veranlagt wurde, oder zehn Jahre nachdem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde.	4
Für die Bezugsverjährung gilt § 34 (§ 39 Abs. 4; > vgl. § 34 N 1 ff.).	5

01.01.2024

Steuerstrafverfahren

Stellt die Gemeinde Anhaltspunkte für eine Straftat nach § 39 fest, ist ein Verfahren einzuleiten. Die Einleitung ist allen Täterinnen und Tätern einzeln und persönlich (auch bei Vertretung) mittels eingeschriebenem Brief mitzuteilen. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Täterinnen und Täter (z.B. bei Gesamteigentum) für das Veranlagungsverfahren eine gemeinsame Steuervertretung bestellt hatten. Es genügt die Mitteilung, es werde im Zusammenhang mit einer bestimmten Veräusserung ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren nach § 39 GGStG wegen ... (z.B. Steuerhinterziehung oder Mithilfe) eingeleitet. Gegen die Einleitung ist kein Rechtsmittel gegeben (LGVE 1991 II Nr. 22). 1

Nach der Einleitung sind die üblichen Untersuchungen vorzunehmen (vgl. §§ 26 - 30 und § 209 bzw. 220 StG; > vgl. ferner LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1). 2
Das Verfahren ist mit einem Einstellungsentscheid oder einem Steuerstrafentscheid abzuschliessen (> vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 221 Nr. 1).

Wurde eine Hinterziehung durch den Gebrauch gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unrichtiger Urkunden begangen oder versucht, ist der Dienststelle Steuern unverzüglich Meldung zu erstatten, damit diese überprüfen kann, ob allenfalls Strafanzeige wegen (versuchten) Steuerbetrugs (§ 225 Abs. 1 StG i.V.m. § 39 Abs. 1) zu erstatten ist. 3
Die Bestrafung wegen Steuerbetrugs und die Durchführung eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens wegen des gleichen Tatbestandes schliessen einander nicht aus (§ 225 Abs. 2 StG i.V.m. § 39 Abs. 1).

Stellt die Veranlagungsbehörde einen Hinterziehungsversuch fest, ist der Steuerpflichtige von der Einleitung eines zusätzlichen Steuerstrafverfahrens wegen Hinterziehungsversuchs zu unterrichten. 4
Die Verhängung einer Busse nach § 213 StG (i.V.m. § 39) gegen Drittpersonen ist in einem selbständigen, vom Veranlagungs- und Steuerstrafentscheid gegen die steuerpflichtige Person getrennten Entscheid auszusprechen.

Die Entscheide sind mit einem Rechtsmittel (Einsprache innert 30 Tagen) zu versehen und eingeschrieben zuzustellen. Gegen den Einspracheentscheid kann innert 30 Tagen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden. 5

01.01.2024

Verwaltungsgerichtsbeschwerde

Im Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht können neue Tatsachen geltend gemacht und neue Anträge (auch zu Ungunsten der Beschwerdeparteien) gestellt werden (§ 145 VRG i.V.m. § 156 Abs. 2 VRG und § 47 Abs. 2 GGStG; KGE vom 20.4.2015 i.S. P.; VGE vom 12.3.1992 i.S. P.). 1

01.01.2024

Aufteilung des Steuerertrags

Berechnungsbeispiel 1
gilt ab 2020; für den massgebenden Stichtag > vgl. § 52a N 1-3.

Position	CHF
Steuerbetrag nach § 22	6'000
Abzug nach § 24	300
	5'700
Busse	350
Steuerbetrag einschliesslich Busse	**6'050**

Aufteilung	Staat CHF	Gemeinde CHF
Staatsanteil 70%	4'235	
Gemeindeanteil 30%		1'815
Veranlagungs- und Inkassoprovision: 1% auf Staatsanteil (vgl. unten N2)	42	
Ablieferung an den Staat	4'193	
Ablieferung an die Gemeinde		
- Steuer		1'815
- Inkassoprovision		42
Total		1'857
Kontrolle		
Steueranteil Staat	4'193	
Steueranteil Gemeinde	1'815	
Inkassoprovision	42	
Steuerbetrag	**6'050**	

Die Veranlagungs- und Inkassoprovision beträgt 1% (§ 4 Verordnung über die Entschädigungen im Steuerwesen; SRL Nr. 688). Mit dieser Provision sind sämtliche Aufwendungen, die den Gemeinden mit der Veranlagung und dem Bezug der Grundstückgewinnsteuer erwachsen (inkl. allfälliger Gerichts- und Betreibungskosten), abgegolten (§ 6 der Verordnung). Die Verrechnung einzelner Aufwendungen mit dem abzuliefernden Staatsanteil ist nicht möglich, auch wenn die Kosten in einem Einzelfall die Pauschale beträchtlich übersteigen. Hat der Staat bei der Veranlagung oder beim Inkasso in ausserordentlichem Mass mitgewirkt, wird die Provision nach Massgabe von § 7 der Verordnung gekürzt. 2

Die Bestimmung von § 49 Abs. 3 über den Verzicht auf den Staatsanteil gilt nur für die Einwohnergemeinden. Bei Erwerb durch Kirch- oder Korporationsgemeinden kann nicht auf den Staatsanteil verzichtet werden. Unter den Begriff des öffentlichen Zweckes fallen sowohl die unmittelbar öffentlichen Zwecke (z.B. Landerwerb für den Bau eines Schulhauses oder einer Abwasserreinigungsanlage) als auch die mittelbar öffentlichen Zwecke (z.B. Erwerb von Bauland- oder Industrielandreserven). 3

Hat sich eine Einwohnergemeinde beim Erwerb eines Grundstücks für öffentliche Zwecke vertraglich zur Übernahme der Grundstückgewinnsteuer verpflichtet, entfällt in der Praxis die Grundstückgewinnsteuer. Es ist trotzdem ein formeller Veranlagungsentscheid (inkl. nomineller Aufteilung des Steuerbetrags auf Gemeinde und Staat, allerdings mit einem entsprechenden Vermerk) auszufertigen (> vgl. § 27 N 7 und § 49 N 1). Die Grundstückgewinnsteuer ist in der Gemeindebuchhaltung nach dem Sollprinzip zu verbuchen und bei einer Sonderkreditvorlage nach dem Bruttoprinzip in der Kreditsumme aufzurechnen. 4

01.01.2025

Ablieferung Staatssteueranteile

Die Gemeinden sind verpflichtet, den jeweils am Monatsende bestehenden Saldo der Staatssteueranteile innert 15 Tagen an die Dienststelle Finanzen abzuliefern (§ 50 Abs. 2 GGStG). 1

01.01.2024

Übergangsrecht

Die (zivilrechtliche) Veräusserung erfolgt mit dem Übergang des Eigentums (vgl. LGVE 1991 II Nr. 27). Das Eigentum geht grundsätzlich mit dem Grundbucheintrag über (Art. 656 Abs. 1 ZGB), wobei die Wirkung auf den Tagebucheintrag zurückbezogen wird (Art. 972 ZGB). Massgebender Stichtag ist daher der Tagebucheintrag (§ 52a Abs. 1; LGVE 1998 II Nr. 34). 1

Bei Aneignung, Erbgang, Enteignung, Zwangsvollstreckung oder gerichtlichem Urteil geht das Eigentum nach Art. 656 Abs. 2 ZGB bereits vor dem Grundbucheintrag über (ausserbuchlicher Erwerb). Die Veräusserung erfolgt in diesen Fällen ausnahmsweise unmittelbar mit dem Rechtserwerb (d.h. beim Erbgang mit dem Tod des Erblassers bzw. der Erblasserin; bei der Enteignung mit der Bezahlung der Entschädigung gemäss § 62 kantonales Enteignungsgesetz bzw. Art. 91 des Bundesgesetzes über die Enteignung; bei der Zwangsvollstreckung mit dem Zuschlag nach Art. 66 der Verordnung des Bundesgerichts über die Zwangsverwertung von Grundstücken; beim richterlichen Urteil mit dessen Rechtskraft). Bei einer Güterzusammenlegung geht das Grundeigentum mit der Genehmigung des Plans durch den Regierungsrat über (§ 79 Abs. 2 Landwirtschaftsverordnung; SRL Nr. 903). 2

Die (wirtschaftlichen) Veräusserungen, bei denen es nicht zu einem Grundbucheintrag kommt, erfolgen mit dem Vertragsabschluss (§ 52a Abs. 1; > vgl. dazu § 24 N 4 ff.). 3

01.01.2024

Anhang

> Anhang 1 Meldeverzeichnis

> Anhang 2: Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen bis 2012

> Anhang 3: Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen 2013 bis 2022

> Anhang 4: Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen ab 2023

> Anhang 5: Musterentscheid Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Grundstückgewinnsteuergesetz (GGStG)

KANTON
LUZERN

01.01.2024

Meldeverzeichnis

Meldeinhalt	von	an	Weisung GGSt
Grundstückgewinn, der der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegt	Gemeinde	Dienststelle Steuern, Abteilung Juristische Personen oder Abteilung Natürliche Personen	> § 1 N 15
Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke; Fahrhabe, Anlagekosten	Gemeinde	Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen	> § 1 N 18a
Entscheid über Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung	Gemeinde	Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks	> § 4 N 36 > § 4 N 53
Zahlungen an Dritte	Gemeinde	Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen	> § 13 N 3
Inkonvenienzentschädigung	Gemeinde	zuständige Veranlagungsbehörde für die Einkommenssteuer	> § 18 N 15
Gebrauch gefälschter Beweismittel	Gemeinde	Dienststelle Steuern, Rechtsdienst	> § 42 N 3
Einbringung eines Grundstücks des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen	Abteilung Natürliche Personen	Gemeinde	> § 3 N 27
Überführung von Geschäfts- in das Privatvermögen (Überführungswert)	Abteilung Natürliche Personen	Gemeinde	> § 10 N 1
Einbringung in juristische Person: Aktivierungswert (auf Anforderung) und Nachsteuersachverhalt	Abteilung Juristische Personen	Gemeinde	> § 17 N 5

Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen bis 2012

1. Aussenwände

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Fassaden, Fenster, Balkone, Storen und Fensterläden im allgemeinen			
Neubemalung	-	-	-
Fassadenreinigung	-	-	-
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Dichtungen von Fugen und Abschlüssen zur Vermeidung unerwünschter Luftwechsel	1/1	3/4	1/2
Fassadenrenovationen			
Überdecken einer vorbestandenen Verkleidung (auch Schindeln) durch Eternit, Aluminium oder anderes statt Bemalung	1/3	1/3	1/3
Renovationsarbeiten an Naturstein-Fassaden (Sandstein)	-	-	-
Fassadenisolationsarbeiten (mind. 3 cm) inklusive Verkleidung, Anpassen der Fensterbänke und Halterungen	1/2	1/3	1/6
Hinterlüftete Wärmedämmung	1/2	1/3	1/6
Fenster / Vorsatzfenster			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Isolierverglasung beschichtet oder Isolierverglasung dreifach anstelle Doppelverglasung	1/2	3/8	1/4
Doppelverglasung, Isolierverglasung beschichtet oder Isolierverglasung dreifach anstelle einfach verglaster Fenster	1/2	3/8	1/4
Einbau Vorsatzfenster	1/1	3/4	1/2
Ersatz ungedämmter Metallprofile durch wärmegedämmte Verbundprofile	1/4	1/4	1/4
Windfang			
Neuanbau von unbeheizten Windfängen (wenn gesetzlich nicht vorgeschrieben)	1/1	5/6	2/3

Massnahmen	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012**	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998**	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	**über 5 Jahre seit Erwerb**
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Fensterscheiben			
Ersetzen gebrochener Glasscheiben (sofern nicht durch Versicherung gedeckt)	-	-	-
Sonnenstoren			
Neueinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Fensterläden / Rollläden			
Neueinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Rollläden anstelle von Fensterläden	-	-	-
Zusätzliche Rollläden oder Jalousien	1/1	3/4	1/2
Balkone (siehe auch Bodenbeläge)			
Auftragen einer Bodenfarbe auf Zementboden	1/1	1/1	1/1
Bodenabdichtung	-	-	-
Gerüstungen			
Gerüstkosten sind proportional nach den Anteilen Unterhalts- und Anlagekosten aufzuteilen.	teils	teils	teils
Brandmauer			
im Zusammenhang mit Anbauten	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Wintergarten			
bei vermieteten Liegenschaften			
Neueinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
bei selbstgenutzten Liegenschaften			
Neueinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-

2. Dächer

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Flach- und Giebeldächer			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Verbessern der thermischen Isolation	1/1	3/4	1/2
Flachdächer			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Umkehrdach auf bestehendes Dach	1/1	3/4	1/2
Giebeldächer / Estricheinbau			
Erstellen Estrichs inklusive Bedachung über undichtem Flachdach	3/4	3/4	3/4
Spenglerarbeiten			
Neueinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Unterdach			
vorher kein Unterdach	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
gleichwertiger Ersatz mit zusätzlicher thermischer Isolation	2/3	2/3	2/3
Blitzableiter			
Neueinbau und Erweiterung infolge Anbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Estrichausbau			
Einbau von Zimmern oder Wohnungen	1/1	1/1	1/1
Hausbock und Schwamm			
Kosten Holzbehandlung	-	-	-

3. Wände im Innern / Decken

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Maler- und Tapezierarbeiten /Wand- und Deckenverkleidungen / Türen im allgemeinen			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
im Zusammenhang mit Umbauarbeiten	1/1	1/1	1/1
Erstbeschichtung oder Erstverkleidung	1/1	1/1	1/1
Anbringen innere Isolation oder Verkleidung und Malerarbeiten	1/1	3/4	1/2
Wand- und Deckenverkleidungen anstelle fälliger Gipser- und Malerarbeiten			
Verkleidung aus Holz oder schallhemmend inklusive Malerarbeiten	1/3	2/3	1/3
Verkleidung in Jute inklusive Malerarbeiten	1/3	1/3	1/3
Verkleidung aus Pavatex- und Spanplatten inklusive Malerarbeiten	-	-	-
Plattenarbeiten / Fliesen			
in Küche und Badezimmer anstelle von Malerarbeiten	1/2	1/2	1/2
Reparatur oder Ersatz, Betonsanierung	-	-	-
Trennwände erstellen			
alt 1, neu 2 Zimmer	1/1	1/1	1/1
Türen / Kipptore (Garagen)			
Neubau oder Ersteinbau infolge Um- und Anbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
bei besserer Qualität	1/3	1/3	1/3
Ersetzen eines einfachen Garagetores durch ein automatisches	1/2	1/2	1/2
Zusätzliche Wärmedämmung	1/1	3/4	1/2
Treppen / Treppenhaus / Geländer			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ersetzen Holztreppe durch eine Betontreppe	2/3	2/3	2/3
Ersetzen der Geländer durch bessere Qualität	1/3	1/3	1/3
Aufzug / Lift			
Reparatur oder Ersatz / Serviceabonnement /	-	-	-
Ersatz durch bessere Qualität	1/2	1/2	1/2
erstmaliger Einbau	1/1	1/1	1/1

4. Bodenbeläge

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Wohnfläche (heizbar)			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
bei besserer Qualität	1/3	1/3	1/3
im Zusammenhang mit kleineren Umbauarbeiten, nur wenn Räume bisher bewohnbar	1/2	1/2	1/2
bisher nicht bewohnbar	1/1	1/1	1/1
neu verlegen infolge grösseren Umbauarbeiten oder Anbauten	1/1	1/1	1/1
Verlegen eines Parkett- oder Plattenbelages anstelle vorbestandenem Belag	1/3	1/3	1/3
Parkett schleifen und neu versiegeln	-	-	-
Wärmedämmung gegen Aussenklima	1/1	3/4	1/2
Balkone / Terrassen			
Abdichten des Terrassenbodens und Verlegen von Zementplatten	1/3	1/3	1/3
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Isolieren und Abdichten des Terrassenbodens	1/3	1/4	1/5

5. Wohneinrichtung

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Kücheneinrichtungen im Allgemeinen (im Gebäudewert eingeschlossen)			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch	-	-	-
Küchenkombinationen inklusive Folgekosten			
Ersatz Steinzeugtrog durch Chromstahltrog	1/3	1/3	1/3
Einbau Kombination	2/3	2/3	2/3
Ersatz einfache Spültischkombination durch mehrteilige Kombination	1/3	1/3	1/3
Küchenkombination in gleichem Umfang anstelle bisheriger frei stehender Einrichtungen	2/3	2/3	2/3
Kochherd / Backofen			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Ersetzen eines alten Kochherdes durch einen kombinierten Herd (Glaskochfeld)	1/3	1/3	1/3
Umstellen von Gas in elektrisch oder umgekehrt	1/2	1/2	1/2
Kühlschrank / Tiefkühlschrank			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Ersatz mit grösserem Inhalt plus Tiefkühlfach	1/3	1/3	1/3
Geschirrspülmaschine			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Ersatz	-	-	-
Einbauschränke			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Ersatz	-	-	-
Badezimmer Modernisierung/Umbau bestehender Badeeinrichtung inkl. Folgekosten			
25 Jahre und ältere	2/3	2/3	2/3
16 bis 25 Jahre	1/2	1/2	1/2
bis 15 Jahre alt	1/3	1/3	1/3
zusätzliche Einrichtung	1/1	1/1	1/1
Ersatz sanitärer Apparate			
Neuinstallationen	1/1	1/1	1/1

Massnahmen	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012**	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998**	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	**über 5 Jahre seit Erwerb**
gleichwertiger Ersatz	-	-	-
WC-Schüssel allgemein	-	-	-
Einbau Closomat	3/4	3/4	3/4
Ersatz Lavabo	-	-	-
vom einfachen zum Lavabo auf Schrank	3/4	3/4	3/4
Einbauwanne inklusive Folgekosten	1/3	1/3	1/3
Einbau zusätzl. Dusche	1/1	1/1	1/1
Ersetzen von Schiebetüren für Duschen	-	-	-
Ersatz von Spiegel durch Spiegelschrank	3/4	3/4	3/4
Waschmaschine/Tumbler			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
erstmalige Anschaffung	1/1	1/1	1/1
Ersatz alter Waschkücheneinrichtungen	1/2	1/2	1/2
Ersatz von Waschmaschinen mit grossem Stromverbrauch	-	-	-
Serviceabonnement	-	-	-

6. Heizung / Lüftung

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Wärmeerzeugung / Heizkessel / Ersetzen des Heizkessels / Brenners / Ofens usw.			
bei gleicher Leistung	-	-	-
durch modernere, gleichwertige Anlage mit gleichem Heizmedium	1/3	1/3	1/3
Durchlauferhitzer			
Neuanschaffung	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ortsfeste elektrische Widerstandsheizungen			
Neuanschaffung	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ersatz von Wärmeerzeugern durch ortsfeste elektrische Widerstands-heizungen	-	-	-
Umstellung auf Elektro-, Raumspeicher-, Gas- o. andere Systeme (bei gleichbleibendem Heizvolumen und ohne zentralen Speicher)			
bei bestehender Holz-, Kohle- oder Ölzentralheizung	-	-	-
Ersetzen einer Warmluftetagen-heizung, Ölofen oder Holz- und Kohleofen durch eine Zentralhei-zung (Öl, Gas, Elektrisch)	1/3	1/3	1/3
Alternativsysteme (Wärmepumpe, Solar-, Holz-, Pellets-, Wind-, Photovoltaik- und Biogasanlagen inkl. Speicher, sanitären Anpassungsarbeiten, Bewilligungen und einmaligen Anschlussgebühren), ohne Wärmeverteilung und ohne Radiatoren			
Ersteinbau	1/1	5/6	2/3
als Ersatz für Öl-, oder Holz-, und Kohlezentralheizungen	1/2	2/5	1/4
als Ersatz für Ölofen oder Holz- und Kohleofen	1/2	2/5	1/4
als Ersatz für Elektroheizung	-	-	-
Reparatur oder Ersatz ganzer Systeme mit gleichem Heizmedium	-	-	-
Zusätzliche Installationen im allgemeinen			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ersteinbau einer automatischen Regulierung der Wärmeproduktion	1/1	3/4	1/2
Ersteinbau eines elektronischen Wärmekostenverteilers	1/1	3/4	1/2

Massnahmen	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012**	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998**	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	**über 5 Jahre seit Erwerb**
Verbesserung der Wärmedämmung (Kessel, Warmwasserspeicher, Leitungen, Verteiler und Armaturen) in unbeheizten Räumen	1/1	3/4	1/2
Einbau Oeldurchlaufzähler zur Verbrauchsmessung der flüssigen Brennstoffe	1/1	3/4	1/2
Einbau von Betriebsstundenzählern bei Heizkessel, Brenner und Umwälzpumpen	1/1	3/4	1/2
Einbau von Einrichtungen zur Begrenzung von Stillstandsverlusten	1/1	3/4	1/2
Ersatz bestehender Heizkörperventile durch Thermostatenventile	1/4	1/4	3/4
Wandstrahler (Zusatzgerät)			
Neuanschaffung	1/1	1/1	1/1
Cheminée und Cheminéeöfen, Kaminanlagen			
gleichwertiger Ersatz	-	-	-
Umbau einfaches Cheminée in Warmluftcheminée	1/1	1/1	1/1
Boiler			
gleichwertiger Ersatz, auch zu bereits bestehendem Heizkessel (Überbückung Sommerperiode)	-	-	-
Boiler anstelle von Gasapparaten, Durchlauferhitzer oder Kleinboiler	1/2	1/2	1/2
Boiler anstelle Durchlauferhitzer oder Kleinboiler	1/2	1/2	1/2
Neuinstallation	1/1	1/1	1/1

7. Sanitäre und elektrische Installationen

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Leitungen im allgemeinen (Wasser, Heizung, Elektrisch, Gas, Telefon, TV usw.)			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Anpassen an die Norm	1/2	1/2	1/2
Entkalken	-	-	-
Verkabelung für Telefon und Fernsehgeräte	1/1	1/1	1/1
einmalige Anschlussgebühren	1/1	1/1	1/1
Ersteinbau Antennen	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz Antennen (z.B. TV)	-	-	-
Sanitäre und Heizungs-Verteilung Wasser-Enthärtungsanlagen			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz / Service-Abonnement	-	-	-
Chemikalien	-	-	-
Heizkörper (Radiatoren)			
Wärmeverteilnetz abändern infolge Einbau einer Wärmepumpe	1/1	1/1	1/1
Elektrische Installationen im allgemeinen			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Leitungsumänderungen, jedoch ohne Erweiterung (Mehrwert) und ohne Beleuchtungskörper (Mobiliar)	-	-	-
Unterputzverlegung (ohne Erweiterungen)	1/3	1/3	1/3
Stromsparmassnahmen an ortsfesten Anlagen (z.B. Drehzahlregulierung von Pumpen und Ventilatoren).	1/2	1/3	1/6
Antennen (Funk, Radio, TV usw.)			
Ersteinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Anschluss an Gemeinschaftsanlage			
erstmalige Installation	1/1	1/1-	1/1
Ersatz bestehender eigener Anlage	-	-	-
einmalige Anschlussgebühr	1/1	1/1	1/1
Brandverhütung			
Ersteinbau Sprinkler-Anlage	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Alarmanlage			

Massnahmen	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012**	**Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998**	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	**über 5 Jahre seit Erwerb**
Ersteinbau/Erweiterung bestehende Anlage	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Kosten der Ueberwachung / Wartung (Abo)	-	-	-
Gebühr für Amtsleitung	-	-	-
Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme			
Alle zweckmässigen Anlagen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. Wärmerückgewinnung bei klimatisierten Räumen, bei Cheminées, bei Kühlwasser, bei Abwasser oder bei warmer Abluft, die über das gesetzlich vorgeschriebene Mass hinausgeht.	1/1	3/4	1/2

8. Umgebung

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Garten- und Umgebungsarbeiten			
Erstmaliges Ansetzen	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Terraingestaltung / Neugestaltung (Spielplätze usw.) bei vermieteten Liegenschaften des Privatvermögens			
Ausgraben, Auffüllen, Planieren, usw.	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Feste Einfriedung, Stütz- und Gartenmauer			
Ersteinbau/Erweiterung	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
bei besserer Qualität	1/3	1/3	1/3
Zufahrt / Vorplatz			
erster Belagseinbau	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Bodenverbesserung			
Entwässern, Humusieren, Stützen, usw.	1/1	1/1	1/1
Gartensitzplatz			
Ersteinbau/Erweiterung	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Kanalisationen und Hauszuleitungen (inklusive Aushub- und Erdarbeiten) im allgemeinen			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
Ersteinbau/ Erweiterung	1/1	1/1	1/1
Anschlussgebühren	1/1	1/1	1/1
Kanalisationen / Dolen / Gruben / Schächte / Benzinabscheider			
ARA-Anschluss	1/1	1/1	1/1
Reinigen und entleeren	-	-	-
ausser Betrieb nehmen	-	-	-
Wasser- und Hauszuleitung			
Anschliessen an ein anderes Verteilernetz, ohne Anschlussgebühr	-	-	-
Trennsystem			
Anschliessen des Oberflächenwassers an Trennsystem	1/1	1/1	1/1
Anschlussgebühr	1/1	1/1	1/1
Reparatur oder Ersatz (inklusiv Grabarbeiten)	-	-	-

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Drainage			
Entwässerung Boden	1/1	1/1	1/1
Entfeuchten der Kellerwände			
Abdichten/Drainieren	-	-	-

9. Verschiedenes

Massnahmen	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen vor 1979 bzw. 1999 - 2012	Abziehbare Anlagekosten für Investitionen 1979 - 1998	
		bis 5 Jahre seit Erwerb	über 5 Jahre seit Erwerb
Abbrucharbeiten / Transport in Deponie / Deponiegebühren / Entsorgung			
Abbruch einer Mauer, bisher 2, neu 1 Zimmer	2/3	2/3	2/3
Abbruch im Zusammenhang mit Neubau	1/1	1/1	1/1
Abbruch; gleichwertiger Ersatz von Bauteilen	-	-	-
Räumungskosten bei Abbruch	1/1	1/1	1/1
Entsorgungsgebühr für Altgeräte	-	-	-
Anwaltskosten / Mutationskosten / Anstösserbeiträge an Gemeinden			
Vermessungen, Parzellierung, Beurkundungskosten, Grundbuchgebühren, Güterzusammenlegung, Feldregulierung, Baulandumlegung	1/1	1/1	1/1
Anstösserbeiträge an Gemeinden für Strassen, Gehsteige, inkl. erste Teerung der Strassen und Zufahrtsplätze	1/1	1/1	1/1
Architekten- und Ingenieurhonorare			
im allgemeinen	1/1	1/1	1/1
im Zusammenhang mit Renovationsarbeiten	teils	teils	teils
Umbauarbeiten / Anbauten / Neubau	1/1	1/1	1/1
Studienhonorar für die tatsächlich ausgeführten Arbeiten im Sinne des Energiesparens und des Umweltschutzes	1/1	3/4	1/2
Kosten für Grobanalysen	1/1	3/4	1/2
Baubewilligung / Bauprojektkosten			
Umbauarbeiten und Anbauten	1/1	1/1	1/1
Baugrunduntersuchung	1/1	1/1	1/1
Quartierplanungskosten	1/1	1/1	1/1

Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen 2013 bis 2022

Die pauschalen Aufteilungen zwischen Anlage- und Unterhaltskosten gelten als Faustregeln zur Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens. Sie dienen der einheitlichen Handhabung gleichgelagerter Fälle sowie der rechtsgleichen Anwendung. Machen Steuerpflichtige eine andere Aufteilung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen geltend, ist diese aufgrund geeigneter Unterlagen (detaillierten Aufstellungen / Belegen / Erläuterungen zu den ausgeführten Arbeiten) zu beurteilen. Wird im Einzelfall der Nachweis für eine von der Faustregel abweichende Aufteilung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten erbracht, erfolgt die Aufteilung entsprechend dem Beweisergebnis.

1. Aussenwände

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
1.1	**Fassaden, Fenster, Storen, Fensterläden, Windfang und Balkone**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Neubemalung	-
	b)	Fassadenreinigung (inkl. Versiegelung)	-
	c)	Reparatur	-
	Fassadenrenovationen		
	a)	Überdecken einer vorbestandenen Verkleidung (auch Schindeln) durch Eternit, Aluminium, Naturstein-Fassaden	1/3
	b)	Ersatz einer vorbestandenen Verkleidung	-
	c)	Wärmedämmungsmassnahmen (Isolationen), Fassadenisolationsarbeiten inkl. Verkleidung, Anpassen der Fensterbänke und Halterungen oder hinterlüftete Wärmedämmung	1/2
	Fenster		
	a)	Neueinbau	1/1
	b)	Ersatz von Fenstern (inkl. Dachfenster) durch energetisch bessere Fenster (2-fach und 3-fach Verglasung) als bestehend	-
	c)	Reparatur oder gleichwertiger Ersatz	-
	Fensterscheiben		
	Ersetzen gebrochener Glasscheiben (sofern nicht durch Versicherung gedeckt)		-
	Storen und Sonnenstoren		
	a)	Neueinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	Fensterläden / Rollläden / Jalousien		
	a)	Neueinbau	1/1

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
	b)	Reparatur oder Ersatz (inkl. elektr. Antrieb)	-
	c)	Rollläden anstelle von Fensterläden	1/3
	d)	Ersetzen von Fensterläden aus Holz durch Läden aus Aluminium	1/3
	Windfang		
	a)	Neuanbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	Balkone		
	a)	Auftragen einer Bodenfarbe auf Zementboden	-
	b)	Bodenabdichtung	-
	c)	Abdichten und Isolieren des Terrassenbodens sowie Verlegen eines Bodenbelags auf die Isolation	1/3
1.2	**Gerüstungen**		
	Gerüstkosten sind proportional nach den Anteil Unterhalts- und Anlagekosten aufzuteilen.		teils
1.3	**Betonsanierungen**		-
1.4	**Brandmauer**		
	Erstellen von Brandmauern (allfällige Subventionen sind abzuziehen)		
	a)	Erstellung	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
1.5	**Wintergarten**		
	a)	Erstellung	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-

2. Dächer

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
2.1	**Flach-, Steil- und Giebeldächer / Spenglerarbeiten / Blitzableiter**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Erstellung	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	c)	Isolation Dach/Unterdach	1/2
	Spenglerarbeiten		
	a)	Neueinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	Blitzableiter		
	a)	Neueinbau und Erweiterung infolge Anbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
2.2	**Estrichausbau**		
	Einbau von Zimmern oder Wohnungen		1/1
2.3	**Hausbock und Schwamm**		
	Kosten für deren Bekämpfung (Holzbehandlung)		-

3. Wände im Innern

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
3.1	**Maler- und Tapezierarbeiten / Wand- und Dachverkleidungen / Türen**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Auffrischen / Reparatur / gleichwertiger Ersatz	-
	b)	im Zusammenhang mit Umbauarbeiten und Anbauarbeiten im Verhältnis	teils
	c)	Erstbeschichtung oder -verkleidung	1/1
	d)	Anbringen einer inneren Isolation an Wänden oder Kellerdecken, inkl. Verkleidung und Malerarbeiten	1/1
	Wand- und Deckenverkleidungen als Ersatz für fällige Gipser- und Malerarbeiten		
	Verkleidung aus Holz oder schalldämmend inkl. Malerarbeiten		1/3
	Plattenarbeiten / Fliesen		
	a)	Reparatur oder Ersatz	-
	b)	In Wohn- / Küche oder Badezimmer anstelle von Malerarbeiten	1/2
	Trennwände erstellen		
	Ersteinbau (z.B. Alt 1 Zimmer, neu 2 Zimmer)		1/1
	Türen / Kipptore (Garagen)		
	a)	Ersteinbau infolge Um- und Anbau oder für Neubauten	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz (inkl. elektr. Antrieb)	-
3.2	**Treppen / Treppenhaus / Geländer**		
	a)	Reparatur oder Ersatz	-
	b)	Ersetzen einer Holztreppe durch eine Betontreppe inkl. Folgekosten	2/3
3.3	**Aufzüge / Lift**		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-

4. Bodenbeläge

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
4.1	**Wohnfläche (geheizt)**		
	a)	Ersatz mit gleichwertiger Qualität Parkett, Kunststoffbeläge oder Spannteppiche	-
	b)	bei besserer Qualität	1/3
	c)	im Zusammenhang mit kleineren Umbauarbeiten, neu Verlegen auf bestehendem Holzboden oder Inlaid, nur wenn die Räume früher bewohnbar waren	1/3
	d)	wenn früher nicht bewohnbar	1/1
	e)	neu Verlegen infolge grösserer Umbauarbeiten oder Anbauten auf Zementunterlagsboden	1/1
	f)	Verlegen eines Parkett- oder Plattenbelages anstelle vorbestandener anderer Beläge	1/3

5. Wohneinrichtungen

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
5.1	**Kücheneinrichtungen**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Modernisierung im Zusammenhang mit einem Gesamtumbau inkl. fest eingebaute Geräte, Kombination, Platten- und Malerkosten sowie Installationen	1/3
	c)	Reparatur oder Ersatz	-
	Kochherd / Backofen		
	a)	Ersetzen eines alten Kochherdes durch einen kombinierten Herd infolge Küchenumbau	1/3
	b)	Umstellen von Gas auf elektrisch oder umgekehrt	-
	Kühlschrank / Tiefkühlschrank / andere Küchengeräte		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
5.2	**Badezimmer**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Modernisierung im Zusammenhang mit einem Gesamtumbau inkl. sanitäre Ersatzteile, Platten- und Malerkosten sowie Installationen	1/3
	c)	Reparatur oder Ersatz	-
	Ersatz einzelner sanitärer Apparate		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
5.3	**Waschmaschine / Tumbler**		
	a)	Erstmalige Anschaffung	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-

6. Heizungen / Lüftungen

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
6.1	**Verbrennung / Heizkessel**		
	Ersetzen des Heizkessels oder Brenners		
	a)	Reparatur oder Ersatz durch teils moderne Anlage	-
6.2	**Umstellung auf Gas- oder andere Systeme (bei gleichbleibendem Heizvolumen und ohne zentralen Speicher)**		
	a)	bei bestehender Holz-, Kohle- oder Ölzentralheizung	-
	b)	Ersetzen einer Warmluftetagenheizung, Ölofen oder Holz- und Kohleofen durch eine Zentralheizung (Öl, Gas)	1/2
6.3	**Umstellung auf Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien wie Einbau Wärmepumpe (z.B. Erdsonde), inkl. Ausbau / Umrüstung Wärmepumpe mittels Freecooling, Holzfeuerungsanlagen (Pellets, Holzschnitzel), thermische Solaranlagen inkl. Speicher, sanitären Anpassungsarbeiten, Bewilligungen und einmaligen Anschlussgebühren, ohne Wärmeverteilung und ohne Radiatoren**		
	Einbau thermische Solaranlagen		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	Ersatz bestehende Heizung		
	a)	Pellets / Holz / Wärmepumpe anstelle von Öl, Gas, Elektroheizung	-
	b)	Reparatur oder Ersatz ganzer Systeme mit gleichem Heizmedium	-
6.4	**Zusätzliche Installationen**		
	a)	automatische Regulierung der Wärmeproduktion	1/1
	b)	Ersatz bestehender Heizkörperventile durch Thermostatenventile	-
	c)	elektronische Heiz- und Wärmekostenverteiler, Öldurchlauf- oder Betriebsstundenzähler, Einrichtung zur Begrenzung von Stillstandsverlusten	1/1
6.5	**Heizöltank**		
	a)	Ersteinbau inkl. Tankraum	1/1
	b)	Ersatz / Tanksanierung (Verkleidung)	-
6.6	**Hafnerarbeiten: Cheminée / Kamin / Schwedenofen**		
	a)	einfaches Cheminée umbauen in Warmluftcheminée	1/2
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	c)	Kaminsanierung durch Einziehen eines rostfreien Stahlrohres	-
6.7	**Fernwärmeheizung / Wärmecontracting**		
	a)	Ausserbetriebnahme einer bestehenden Heizungsanlage	-
	b)	Anschluss an eine Fernwärme-Heizzentrale als Ersatz einer bestehenden Heizungsanlage	-

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
	c)	Leitungsbau und wiederkehrende Grundkosten (Kapitalkosten, Reparaturen, Ersatzteile jedoch exkl. Betriebs- und Energiekosten)	-
	d)	Bei nichtaufteilbaren Grundkosten: hälftige Aufteilung in Unterhalt und nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten	-
6.8	**Warmwasseraufbereitung**		
	Boiler		
	a)	Ersteinrichtung / Neuinstallation und zusätzliche Einrichtung	1/1
	b)	anstelle eines Durchlauferhitzers oder eines Kleinboilers	1/2
	c)	Reparatur oder Ersatz	-
6.9	**Lüftung / Klimaanlage / Dampfabzug**		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz ähnlicher Installationen	-

7. Sanitäre und elektrische Installationen / Brandverhütung

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
7.1	**Leitung im Allgemeinen (Wasser, Heizung, elektrisch oder Gas)**		
	a)	Anpassen gemäss Vorschrift an die Norm	1/3
	b)	Entkalken von Warmwasserleitungen	-
	c)	Verkabelung für Telefon und Fernsehgeräte	1/1
	d)	Einmalige Anschlussgebühren	1/1
7.2	**Sanitäre und Heizungsverteilung / Wasser-Enthärtungsanlagen**		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
7.3	**Elektrische Installationen**		
	a)	Leitungsumänderungen, jedoch ohne Erweiterung (Mehrwert) und ohne Beleuchtungskörper	-
	b)	Stromsparmassnahmen an ortsfesten Anlagen (z.B. Drehzahlregulierung von Pumpen und Ventilatoren)	1/2
	c)	Ersatz von Kupferleitungen (CKW, TV, usw.) auf Glasfaser usw.	-
7.4	**Antennen**		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
7.5	**Brand- und Einbruchschutzmassnahmen**		
	a)	Ersteinbau von Alarm-, Überwachungs- und Löschanlagen	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	c)	Anschaffung und Ersatz der Handfeuerlöscher (abzgl. evtl. Subventionen)	-
7.6	**Erzeugung von Elektrizität inkl. Speicher: Photovoltaik-, Wind- und Biogasanlagen**		
	a)	Photovoltaik-Aufdach: Erstmalige Installation auf oder an bestehenden Gebäuden im Eigentum der Grundeigentümerschaft	1/1
	b)	Photovoltaik-Indach: Erstmalige Installation auf oder an bestehenden Gebäuden im Eigentum der Grundeigentümerschaft	3/4
	c)	Abnahmegebühren	1/1
	d)	Reparatur oder Ersatz	-
7.7	**Massnahmen zur Rückgewinnung von Wärme**		
	Alle zweckmässigen Anlagen zur Rückgewinnung von Wärme, z.B. Wärmerückgewinnung bei klimatisierten Räumen, bei Cheminées, bei Kühlwasser, bei Abwasser oder bei warmer Abluft, die über das gesetzlich vorgeschriebene Mass hinausgeht.		1/1

8. Umgebung

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
8.1	**Umgebungsarbeiten, Gartenunterhalt**		
	a)	Erstmaliger Ansetzen / Anlegen	1/1
	b)	Grundsatz: Aufwendungen für Erhalt Garten in gebrauchsfähigem Zustand; Pflege und Ersatz mehrjähriger Pflanzen / Sträucher / Bäume und Rasenunterhalt (Rasen mähen, Schneiden, Häckseln, Spritzen usw.) ohne Aufwendungen für Gewinnung von Früchten	-
	c)	Erstmalige Anschaffung Rasenmäher und Gartengeräte für Pflege mehrjähriger Pflanzen, ohne ander e Gartengeräte wie Schaufeln, Hacken, Besen usw.	1/1
	d)	Reparatur oder Ersatz (inkl. Rasenmähroboter)	-
	e)	Gesamtsanierung Garten / Umgebung	1/3
	Feste Einfriedung, Stütz- und Gartenmauern		
	a)	Ersteinbau / Erweiterung	1/1
	b)	Reparatur oder gleichwertiger Ersatz	-
	c)	bei besserer Qualität oder Terraingewinnung	1/3
	d)	Ersatz von Böschungssicherungen aus Holz oder Betonelementen durch Stützmauer	1/3
	Zufahrt / Gartenweg / Plätze		
	a)	erster Belagseinbau (Teerung, Pflastersteine usw.)	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	Bodenverbesserungen		
	Drainage, Entwässern, Humusieren, Stützen usw.		1/1
8.2	**Kanalisationen und Hauszuleitungen inkl. Aushub und Erdarbeiten**		
	Im Allgemeinen		
	a)	Ersteinbau	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
	c)	Vergrösserung / Erweiterung infolge Anbau	1/1
	d)	einmalige Anschlussgebühren	1/1
	Kanalisationen / Gruben / Schächte		
	a)	Anschluss	1/1
	b)	Reinigen (Kanalspülung) und Entleeren	-
	c)	ausser Betrieb nehmen der Klärgrube	-
	Wasser- und Hauszuleitung		
	Anschliessen an ein anderes Verteilernetz (gemeinschaftliches Netz), nicht inbegriffen die einmalige Anschlussgebühr		-
8.3	**Entfeuchten der Kellerwände**		
	a)	Erstellen oder Anbringen von Sickerleitungen, Entfeuchtungsgeräten, usw.	1/1

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
	b)	Abdichtungsarbeiten am Gebäude, inkl. Ersatz von fest installierten Entfeuchtungsgeräten, Drainagen und Entfeuchtungsmassnahmen	-
8.4	**Schwimmbad / Schwimmteich (Biotop)**		
	a)	Ersteinbau, inkl. Abdeckung, Beheizung, Pumpen	1/1
	b)	Reparatur oder Ersatz	-
8.5	**Trennsystem**		
	a)	Anschliessen des Oberflächenwassers an Trennsystem	1/1
	b)	Anschlussgebühr	1/1
	c)	Reparatur oder Ersatz	-

9. Verschiedenes

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
9.1	**Rechtskosten / Anstösserbeiträge an Gemeinden**		
	a)	Anwalts- und Prozesskosten im Zusammenhang mit Mietangelegenheiten	-
	b)	Anwalts- und Prozesskosten für Abwehr wertvermindernder Massnahmen (z.B. Baueinsprachen, Umzonung usw.)	-
	c)	Entgelt für Rückzug Einsprache bei Bauvorhaben (bei wertvermehrenden Investitionen)	1/1
	d)	Schuldbrieferrichtung	1/1
	e)	Vermessungen, Parzellierung, Beurkundungskosten, Grundbuchgebühren, Güterzusammenlegung, Feldregulierung, Baulandumlegung	1/1
	f)	Perimeterbeiträge, Anstösserbeiträge an Gemeinden für Strassen, Gehsteige (einmalige Beiträge), inkl. erste Teerung der Strassen und Zufahrtsplätze	1/1
	g)	Anwalts-, Notar- oder Gerichtskosten im Zusammenhang mit Kauf / Verkauf	Bei der Grundstück-gewinnsteuer anrechenbare Gestehungs- oder Verkaufsunkosten
	h)	Beurkundungsgebühren, Handänderungssteuer	
9.2	**Architekten- und Ingenieurhonorare**		
	a)	im Allgemeinen	1/1
	b)	im Zusammenhang mit Renovationsarbeiten	teils
	c)	Umbauarbeiten / Anbauten / Neubau	1/1
	d)	Studienhonorare für die tatsächlich ausgeführten Arbeiten im Sinne des Energiesparens und des Umweltschutzes	1/1
	e)	Kosten für Grobanalysen	1/1
9.3	**Baubewilligung / Bauprojektkosten**		
	a)	Umbauarbeiten und Anbauten für realisierte Projekte	1/1
	b)	für energiesparende und Umweltschutzmassnahmen	1/1
	c)	Baugrunduntersuchung	1/1
	d)	Quartierplanungskosten	1/1
	e)	Energieberatungen	1/1
9.4	**Abbrucharbeiten / Transport in Deponie / Deponiegebühren / Entsorgung / Bauendreinigung**		
	a)	Abbruch einer Mauer, bisher 2, neu 1 Zimmer	2/3
	b)	Abbruch im Zusammenhang mit Neubau	1/1
	c)	Abbruch; gleichwertiger Ersatz von Bauteilen	-
	d)	Bauversicherungsprämie	1/1
	e)	Räumungskosten bei Abbruch	1/1
	f)	Entsorgungskosten für Altgeräte	-

Massnahmen			Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
	g)	Bauendreinigung nach Umbau bzw. Renovation: proportional nach Anteilen Unterhalts- und Anlagekosten aufteilen	teils
9.5	**Wartungskosten, Serviceabonnemente**		
	a)	**Garantie- und Servicepaket** darin eingeschlossene Wartungs- und Reparaturkosten von Einbaugeräten (z.B. Basispaket Immocare24)	-
	b)	**Wartungskosten und Serviceabonnemente** für Gebäudeteile und eingebaute Einrichtungen und Geräte (Dach, Photovoltaikanlage, Heizung, Lift, Entsorgungsanlage, Waschmaschine etc.)	-

01.01.2024

Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen ab 2023

> Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen ab 2023 PDF

Geltendmachung gesetzliches Pfandrecht

Kanton Luzern
Gemeinde ...
Kontroll Nr. ...

Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Grundstückgewinnsteuergesetz (GGStG)

I. Sachverhalt

Verkäuferschaft ...

Grundeigentümer/in ...

Objekt ...

Grundstück Nr. ... GB ...

Datum der Veräusserung ...

II. Erwägungen

Die Gemeinde ... hat am ... die Grundstückgewinnsteuerveranlagung für den Verkauf des eingangs genannten Grundstücks eröffnet. Sie ist in Rechtskraft erwachsen.

Trotz Mahnungen wurde der Steuerbetrag von CHF ... zuzüglich Verzugszins seit ... nicht innert nützlicher Frist bezahlt.

Gemäss § 32 GGStG besteht für die Steuerforderung vom Zeitpunkt der Veräusserung an ein den übrigen Pfandrechten im Rang vorgehendes gesetzliches Pfandrecht, jedoch längstens für die Dauer von zwei Jahren seit Eintritt der Fälligkeit.

III. Rechtsspruch

1. Die Veranlagungsverfügung vom ... wird dem Grundeigentümer/der Grundeigentümerin ... (Name) eröffnet. Er/Sie wird darauf aufmerksam gemacht, dass er/sie gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung Einsprache erheben und darin sämtliche Einwendungen geltend machen kann, die auch der steuerpflichtigen Person zugestanden haben.

2. Das gesetzliche Pfandrecht für die Grundstückgewinnsteuer im Betrag von CHF ... zuzüglich ...% Verzugszins seit dem ..., wird beim Grundeigentümer/bei der Grundeigentümerin geltend gemacht, sofern dieser/diese nicht bezahlt. Der Grundeigentümer/die Grundeigentümerin wird aufgefordert, die Grundstückgewinnsteuer bis spätestens ... an die ... (Gemeindebuchhaltung / Steueramt (Zahlstelle) zu überweisen. Er/sie wird darauf

hingewiesen, dass nach unbenütztem Ablauf der Zahlungsfrist die Betreibung auf Pfandverwertung eingeleitet werden muss.

3. Gegen die Veranlagungsverfügung vom ... gemäss Beilage kann der Grundeigentümer/die Grundeigentümerin bei ... (Gemeinderat bzw. eine von ihm bezeichnete Verwaltungsstelle) innert 30 Tagen seit Zustellung Einsprache erheben. Die Einsprache hat einen Antrag und dessen Begründung zu enthalten.

Zustellung dieses Entscheides an:
- Grundeigentümer/in (eingeschrieben)
- Dienststelle Steuern (evtl. durch Ablage im DMS)
- (intern nach Bedarf)

Beilage:
- Kopie Grundstückgewinnsteuerveranlagung

Ort, Datum: ...

Gemeinde: ...

Zugestellt am: ...

Band 3
Weisungen HStG: Handänderungssteuer

01.01.2024

Steuerhoheit

Die Kompetenz der Kantone und Gemeinden zur Erhebung von Handänderungsabgaben bleibt von der Befugnis des Bundes, eine Mehrwertsteuer einzuführen, unberührt. Es ist lediglich unzulässig, eine der Mehrwertsteuer gleichgeartete Steuer einzuführen. Die Handänderungssteuer ist nach herrschender Lehre keine gleichgeartete Steuer, weshalb sie neben der Mehrwertsteuer veranlagt werden kann (vgl. auch BGE 122 I 213; StR 2000, 278). Eine offen auf die steuerpflichtige Person überwälzte Mehrwertsteuer darf jedoch seit 1.1.2010 nicht in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden (Weisungen HStG § 7 N 3a). 1

01.01.2024

Handänderung von Grundstücken

Voraussetzung für die Erhebung der Handänderungssteuer ist eine Handänderung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen. Als Handänderung gilt ein Rechtsgeschäft, welches auf die Übertragung der rechtlichen oder tatsächlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück gerichtet ist. Der Übergang der Verfügungsmacht als solcher ist Steuerobjekt. 1

Wird die Anmeldung der Handänderung vor deren Eintragung im Hauptbuch zurückgezogen, liegt keine Handänderung vor. Eine Handänderungssteuer ist daher nicht geschuldet (LGVE 1976 II Nr. 32; VGE vom 26.4.1994 i.S. R.). 2
Wird ein Vertrag nach Eintragung im Hauptbuch für unverbindlich erklärt, so fällt das Steuerobjekt - die Handänderung - weg. Es kann daher auch keine Handänderungssteuer verlangt werden; wurde sie bereits bezogen, ist sie zurückzuerstatten (LGVE 1977 II Nr. 33).
Beschliessen dagegen die Parteien nachträglich, den bereits im Grundbuch (Hauptbuch) eingetragenen Veräusserungsvertrag wieder rückgängig zu machen, ohne sich auf das Vorliegen eines unverbindlichen Rechtsgeschäftes oder auf Wandelung (Art. 205 OR) berufen zu können, ist von zwei steuerbaren Handänderungen auszugehen (VGE vom 11.6.1996 i.S. M.; VGE vom 11.3.1994 i.S. S.; VGE vom 22.4.1993 i.S. W.; LGVE 1992 II Nr. 21).
Wird in einem Vorkaufsfall zunächst die Käuferschaft als Eigentümerin eingetragen, dieser aber später aufgrund eines vertraglichen oder gesetzlichen Vorkaufsrechts das Eigentum am Grundstück wieder entzogen und auf die vorkaufsberechtigte Person übertragen, kommt es zu zwei steuerbaren Handänderungen (VGE vom 6.12.1999 i.S. F.).

Die Motive einer Handänderung sind nicht von Bedeutung (LGVE 1991 II Nr. 24). Es spielt keine Rolle, ob mit der Handänderung ein Gewinn oder ein Verlust verbunden ist. Entscheidend ist allein die Tatsache des Wechsels der Verfügungsmacht. Die Handänderungssteuer ist eine reine Rechtsverkehrssteuer. 3

Massgebend ist der Grundstückbegriff des ZGB. Nach Art. 655 ZGB gelten als Grundstücke: 4
- die Liegenschaften
- die ins Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte
- die Bergwerke
- die Miteigentumsanteile an Grundstücken.

Das Handänderungssteuergesetz verwendet einerseits zivilrechtliche Begriffe wie beispielsweise Grundstücke, Erbengemeinschaften, Kaufrecht, Kaufvorvertrag, Tausch. Diese Begriffe werden in der Regel wie im Zivilrecht ausgelegt. Eine Ausnahme bildet die wirtschaftliche Betrachtungsweise (vgl. § 2 Ziff. 3), wo zivilrechtliche Begriffe nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung ausgelegt werden, das Steuerrecht diese Begriffe also eigenständig interpretiert. 5

Eine vornehmlich die wirtschaftlichen Gegebenheiten berücksichtigende Auslegung findet sich auch für Begriffe aus anderen Rechtsgebieten als dem Zivilrecht. So behalten Begriffe wie Organisation und Träger des gemeinnützigen Wohnungsbaus (§ 5), Güterzusammenlegung, Grenzregulierung, Baulandumlegung (§ 3 Ziff. 1) ihre von den jeweiligen "Fachinstanzen" gegebene Auslegung zwar grundsätzlich bei. Es können sich aber besondere steuerliche Akzente ergeben. Dafür typisch: der "gemeinnützige" Wohnungsbau nach § 5 erfüllt steuerrechtlich betrachtet die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nicht. 6

Die Verfügungsmacht über ein Grundstück umfasst auch dessen Bestandteile (Art. 642 Abs. 2 ZGB) sowie die Zugehör (Art. 644 f. ZGB). Diese unterliegen somit ebenfalls der Handänderungssteuer. 7
Hotelmobiliar und das tote landwirtschaftliche Betriebsinventar - soweit dieses nicht Bestandteil des Grundstücks ist - gelten auch bei einer entsprechenden Anmerkung im Grundbuch steuerlich nicht als Zugehör und sind daher in die Berechnung der Handänderungssteuer nicht mit einzubeziehen.

Die Handänderung von Fahrnis (z.B. Inventar von Betrieben) unterliegt grundsätzlich nicht der Handänderungssteuer. Es ist jedoch abzuklären, ob der vereinbarte Preis für die Fahrnis den tatsächlichen Verhältnissen entspricht oder ob darin auch eine Entschädigung für das Grundstück enthalten ist, welche in die Berechnung der Handänderungssteuer einbezogen werden muss. 7a

01.01.2024

Zivilrechtliche Handänderungen

Ziff. 1 umfasst die sogenannten zivilrechtlichen Handänderungen, d.h. Eigentumsübertragungen, die durch Eintragung im Grundbuch zum Ausdruck gebracht werden. Die Grundbucheintragung erfolgt aufgrund privater Rechtsgeschäfte (beispielsweise Kauf, Tausch, Schenkung, Erbgang) oder aufgrund amtlicher Verfügung (Enteignung, Zwangsvollstreckung, Güterzusammenlegung, richterliches Urteil). 8

Keine zivilrechtliche Handänderung ist anzunehmen, wenn die im Grundbuch eingetragene Eigentümerschaft bloss ihren Namen oder ihre Firma ändert.

Die zivilrechtlichen Handänderungen sind auch dann steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung darstellen, sofern nicht ausdrücklich ein Steuerbefreiungsgrund gemäss § 3 gegeben ist (LGVE 1991 II Nr. 25; VGE vom 25.4.1989 i.S. W. und vom 17.9.1985 i.S. P.B.; ASA 46, 404 ff.). Das führt zu keinem unzulässigen Methodendualismus (VGE vom 11.6.1996 i.S. M.).

Auch die zivilrechtliche Handänderung aufgrund eines Treuhandverhältnisses (Übertragung eines Grundstücks vom Treugeber auf den Treuhänder und umgekehrt) unterliegt der Handänderungssteuer (RB 1986 Nr. 72). 8a

01.01.2024

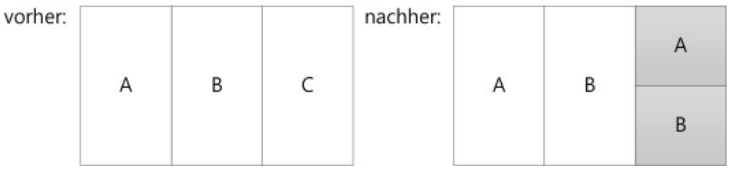
Gesamthandverhältnis

Gesamthandverhältnisse liegen vor bei der einfachen Gesellschaft, der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft, der Erbengemeinschaft, der Familiengemeinderschaft und beim Güterstand der Gütergemeinschaft. 9

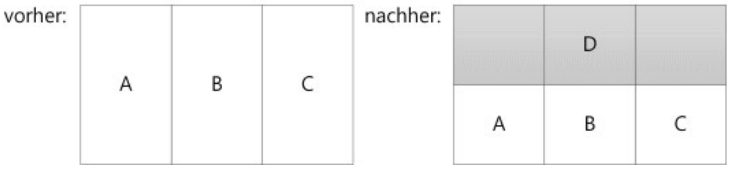
Gesamteigentumsquoten werden nach dem Handänderungssteuergesetz gleich behandelt wie Miteigentumsanteile. Steuerlich betrachtet handelt es sich in beiden Fällen um selbständige Anteilsquoten an der Gesamtsache. 10

Steuerpflichtig sind Veränderungen im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen. Durch den Eintritt eines neuen Mitglieds verlieren die ursprünglichen Gesamthandmitglieder einen Teil ihrer Quotenberechtigung, diese geht auf das neu eintretende Mitglied über. Durch den Austritt eines Mitglieds wächst dessen Quotenberechtigung den übrigen Mitgliedern an. 11

Beispiele
Eigentümerin des Grundstücks X ist die einfache Gesellschaft, bestehend aus A, B und C. C tritt aus der Gesellschaft aus und erhält von den verbleibenden A + B für den Anteil am Grundstück X CHF 60'000. Der Übergang dieses Grundstückanteils auf A und B stellt eine steuerpflichtige Handänderung gemäss § 2 Ziff. 2 dar (Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen): die Handänderungssteuer beträgt CHF 900 (1,5% von CHF 60'000). Sie ist von A und B je zur Hälfte unter solidarischer Haftung (vgl. § 4 Abs. 2) zu bezahlen.

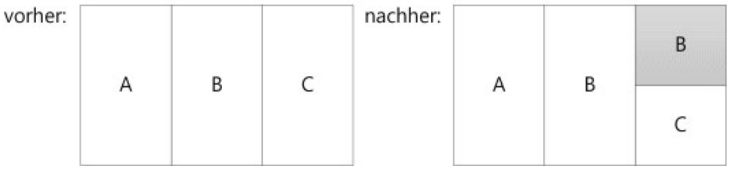


Eine einfache Gesellschaft, bestehend aus A, B und C, ist Eigentümerin des Grundstücks X. Neu tritt D ein und bezahlt für den Eintritt CHF 45'000. Der mit dem Eintritt in die Gesellschaft verbundene Übergang eines Grundstückanteils auf D stellt eine steuerpflichtige Handänderung gemäss § 2 Ziff. 2 (Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen) dar; die Steuer beträgt CHF 675 (1,5% von CHF 45'000) und ist von D zu entrichten.



Steuerpflichtig ist auch die Veränderung der Anteilsberechtigung einzelner Gesamthänderinnen und Gesamthänder bei gleichbleibendem Mitgliederbestand, also eine blosse Verschiebung von Anteilsrechten. 12

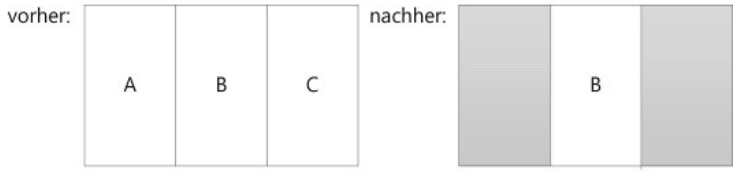
Beispiel
Eine aus A, B und C bestehende einfache Gesellschaft ist Eigentümerin des Grundstücks X. Bisher waren alle zu gleichen Teilen beteiligt, doch nun entschliesst sich C, die Hälfte des Anteils für CHF 30'000 an B zu verkaufen. Auch diese Übertragung eines Grundstückanteils innerhalb eines Gesamthandverhältnisses ist steuerpflichtig (§ 2 Ziff. 2: "Veränderung der Anteilsrechte"); die Handänderungssteuer beträgt CHF 450 (1,5% von CHF 30'000) und ist vom Erwerber B zu bezahlen.



Unter dem Vorbehalt von § 3 Ziff. 4 begründet auch die Aufhebung eines Gesamthandverhältnisses die Pflicht zur Entrichtung einer Handänderungssteuer. 13

Beispiel

Eine aus A, B und C bestehende einfache Gesellschaft ist Eigentümerin des Grundstücks X. Man beschliesst, die einfache Gesellschaft aufzuheben; B übernimmt das Grundstück X zu Alleineigentum und bezahlt dafür den ausscheidenden A und C CHF 120'000. Dieser Vorgang ist steuerpflichtig (§ 2 Ziff. 2: "Aufhebung des Gesamteigentums"); die Handänderungssteuer beträgt CHF 1'800 (1,5% von CHF 120'000) und ist von B zu bezahlen.



Bilden drei Schwestern eine einfache Gesellschaft und treten neu auch ihre Ehegatten in das Gesamthandverhältnis ein, so ist die dadurch bewirkte Verschiebung der Eigentumsquoten als solche zwischen Ehegatten zu behandeln und daher gemäss § 3 Ziff. 2 steuerbefreit (LGVE 1975 II Nr. 47). 14

Wirtschaftliche Handänderung

Die Generalklausel am Anfang dieser Bestimmung erfasst grundsätzlich alle Fälle, die wirtschaftlich betrachtet eine Handänderung an einem Grundstück darstellen. Eine wirtschaftliche Handänderung ist dann anzunehmen, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück - wichtigster Inhalt des zivilrechtlichen Eigentums - übertragen wird. Damit tritt wirtschaftlich und tatsächlich eine ähnliche Wirkung wie bei einer zivilrechtlichen Handänderung ein. 15

Die Verfügungsmacht über Grundeigentum kann allenfalls auch dadurch übertragen werden, dass Liegenschaften ohne Grundbucheintrag in eine stille Gesellschaft eingebracht werden (StR 1999, 267; StE 1997 B 42.22 Nr. 7). 15a

Unter Ziff. 3a - c werden die wichtigsten wirtschaftlichen Handänderungen ausdrücklich aufgeführt. 16

1. Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

Die Regelung von § 2 Ziff. 3a deckt sich inhaltlich mit § 3 Ziff. 2 GGStG (> vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 3 Ziff. 2 N 8 ff.). 17

2. Übertragung eines Kaufrechts, Eintritt in einen Kauf- oder Kaufvorvertrag, Verzicht auf Rechte aus solchen Verträgen

Mit dieser Bestimmung sollen die Fälle erfasst werden, in denen jemand nicht den Erwerb des zivilrechtlichen Eigentums für sich selbst anstrebt, sondern sich mit der wirtschaftlichen Verfügungsmacht begnügt, um anschliessend, gleich wie eine Eigentümerin oder ein Eigentümer, Rechte und Pflichten aus dem Vertrag auf Dritte zu übertragen. Solche Geschäfte dienen in der Regel dazu, einen Zwischengewinn zu realisieren. Die Realisation eines solchen Zwischengewinns ist allerdings nicht Voraussetzung für die Erhebung der Handänderungssteuer. Es werden also zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen: 18
a) Man erwirbt die Verfügungsgewalt über ein Grundstück durch den Abschluss eines Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrages. Ein Kauf- bzw. Kaufvorvertrag muss jedoch mit einer Substitutionsklausel versehen sein. Nur in diesem Fall kann beliebig über das Grundstück verfügt werden. Andernfalls ist der Austausch einer Vertragspartei (durch Eintritt) von der Zustimmung der anderen Vertragspartei abhängig.
b) Die erworbene Verfügungsgewalt wird auf Dritte übertragen, indem man diese in den Kauf- oder Kaufvorvertrag eintreten lässt oder ihnen das Kaufrecht überträgt.
Erst wenn auch das zweite Rechtsgeschäft abgeschlossen worden ist, ist eine wirtschaftliche Handänderung gegeben (§ 4). Die Begründung eines Kaufrechts und der Abschluss eines Kaufvorvertrages für sich allein lösen noch keine Handänderungssteuer aus, ebensowenig der Abschluss eines Kaufvertrages ohne Eintragung in das Grundbuch.

Ein zivilrechtlich formungültiges Kaufrecht wirkt sich unter bestimmten Voraussetzungen (formlose Erteilung des Rechts zur Bebauung, Parzellierung und Überbauung, verbunden mit der freiwilligen Erfüllung der ungültigen Verpflichtung aus dem schriftlichen Kaufrechtsvertrag) wirtschaftlich wie eine Veräusserung aus und unterliegt deshalb der Handänderungssteuer (BGE vom 22.3.1985 i.S. R. in ASA 54, 690 bzw. StE 1985 B 42.22 Nr. 1; LGVE 2011 II Nr. 25). 18a

Steuerpflichtig ist auch der Verzicht auf die Rechte aus einem Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrag, sofern damit Dritten der Erwerb des Grundstücks ermöglicht werden soll und diese das Grundstück in der Folge auch erwerben. Der Verzicht braucht weder ausdrücklich noch gegen Entschädigung zu erfolgen (VGE vom 18.1.2000 i.S. E.; VGE vom 1.3.1989 i.S. V.; StE 1992 B 42.22 Nr. 6). Es genügt, wenn die Verzichtenden um die geplante Eigentumsübertragung an Dritte wissen und wenn die Übertragung erst durch den Verzicht ermöglicht wird (LGVE 1990 II Nr. 22). Wirtschaftlich betrachtet wird damit derselbe Erfolg erzielt, wie wenn die Berechtigten das Grundstück zunächst selbst erworben und dann an Dritte weiterveräussert hätten. 19
Mit der Veranlagung ist in diesen Fällen jedoch zuzuwarten, bis die Dritten das Grundstück erworben haben. Erst dann sind alle Voraussetzungen für die Erhebung einer Handänderungssteuer erfüllt (§ 4). Massgebender Zeitpunkt ist das Datum des Erwerbs durch die Dritten.

Wird ein Kaufrecht auf eine einfache Gesellschaft übertragen, der ausser der Kaufrechtsnehmerschaft noch weitere Personen angehören, welche der Kaufrechtsnehmerschaft für den Eintritt in die Gesellschaft eine Vergütung entrichtet haben, so liegt eine Teilveräusserung bzw. eine Teilübertragung des Kaufrechts vor. Dadurch wird Dritten der Erwerb einer Eigentumsquote am Grundstück ermöglicht. Auch diese Teilveräusserung ist handänderungssteuerpflichtig (vgl. LGVE 1975 II Nr. 39). 20

In all diesen Fällen ist stets die Zwischenhändlerin bzw. der Zwischenhändler steuerpflichtig. Die Person, die das Kaufrecht an 21

Dritte überträgt oder zu deren Gunsten auf die Ausübung ihres Rechts verzichtet; die Vertragspartei, die Dritte in den Vertrag eintreten lässt usw. Bei mehreren wirtschaftlichen Handänderungen (sog. Kettengeschäfte) ist steuerpflichtig im Sinn von § 2 stets die Inhaberin bzw. der Inhaber eines solchen Rechtes, die dieses an Dritte weiterveräussern.
Zur Berechnung des Handänderungssteuerwertes > vgl. § 9.

Beispiel eines sogenannten Kettengeschäftes
a) A räumt B ein Kaufrecht ein
> Keine steuerpflichtige Handänderung
b) B überträgt das Kaufrecht an C
> Wirtschaftliche Handänderung zwischen A und B gemäss § 2 Ziff. 3b; B ist steuerpflichtig
c) C verzichtet zugunsten von D auf die Ausübung des Kaufrechts
> Keine Steuerpflicht
d) D erwirbt das Grundstück, Eintragung des Eigentumsübergangs im Grundbuch
> Zivilrechtliche Handänderung zwischen A und D gemäss § 2 Ziff 1; D ist handänderungssteuerpflichtig
> Wirtschaftliche Handänderung zwischen B und C gemäss § 2 Ziff 3b; C ist steuerpflichtig

Der Verzicht auf ein Vorkaufsrecht wird jedoch in der Regel nicht als wirtschaftliche Handänderung besteuert, es sei denn bei Vorliegen besonderer Umstände. Solche können gegeben sein in den Fällen von Art. 42 ff. des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht. Diese Bestimmungen ermöglichen bestimmten, im Gesetz genannten Vorkaufsberechtigten grundsätzlich den Erwerb eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Ertragswert bzw. den Erwerb eines landwirtschaftlichen Grundstücks zum doppelten Ertragswert. Dieses gesetzliche Vorkaufsrecht unterscheidet sich dadurch wesentlich von den vertraglichen Vorkaufsrechten, bei denen die Berechtigten das Grundstück in der Regel nur zu gleichen Bedingungen wie Dritte kaufen können. Die Möglichkeit, das Grundstück zum (doppelten) Ertragswert zu übernehmen, verstärkt das gesetzliche Vorkaufsrecht und lässt es in seinen Auswirkungen einem Kaufsrecht nahekommen. 22

Verzichten nun Vorkaufsberechtigte gegen eine erhebliche Entschädigung auf ihr Vorkaufsrecht, um Dritten den Erwerb des Landwirtschaftsbetriebes zu ermöglichen, so ist zu prüfen, ob nicht eine wirtschaftliche Handänderung gemäss § 2 Ziff. 3b zwischen den Vorkaufsberechtigten und den tatsächlichen Erwerberinnen oder Erwerbern vorliegt. Eine solche wirtschaftliche Handänderung muss auch bejaht werden, wenn Vorkaufsberechtigte als eigentliche Verkäuferschaft des Grundstücks auftreten. Wirtschaftlich betrachtet wird damit der gleiche Erfolg erzielt, wie wenn Vorkaufsberechtigte zunächst ihr Vorkaufsrecht ausüben und daraufhin das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück an Dritte übertragen hätten. 23

3. Belastung mit Dienstbarkeiten

Steuerpflichtig ist auch die Einräumung einer Dienstbarkeit, wenn damit ein wesentlicher Teil der aus dem Eigentum fliessenden Rechte dauernd auf Dritte übertragen wird. Damit eine Steuerpflicht begründet wird, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein: 24

a) Die Belastung muss dauernd, d.h. für mindestens 30 Jahre begründet sein. Dabei ist auf die obligatorische Wirkung des Vertrages abzustellen (LGVE 1994 II Nr. 23). Die Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts von 30 Jahren unterliegt der Handänderungssteuer, auch wenn es bereits nach 7 Jahren aufgehoben wird (BStP 1996, 131). 25
Nicht übertragbare Personaldienstbarkeiten wie beispielsweise Nutzniessung oder Wohnrecht sind zu Gunsten von bestimmten Personen errichtet und somit nicht dauernd. Ihre Begründung ist deshalb nicht steuerpflichtig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz 3. Auflage, § 216 N 123 f.). Ist eine Personaldienstbarkeit übertragbar bzw. vererblich, ist sie dauernd im Sinn von § 2 Ziff. 3b, sofern deren Dauer im Vertrag nicht auf unter 30 Jahren beschränkt bleibt.
Es kommt nicht darauf an, ob es sich um ein selbständiges oder unselbständiges Recht handelt (LGVE 1994 II Nr. 23).

b) Die Bewirtschaftung oder der Veräusserungswert des Grundstücks oder eines Grundstückteils (VGE vom 29.7.1997 i.S. G und P.) muss wesentlich beeinträchtigt werden. Betrifft die Beeinträchtigung nur einen Teil des Grundstücks, ist deren Wesentlichkeit bezogen auf den betroffenen Grundstückteil zu beurteilen. Eine wesentliche Beeinträchtigung ist namentlich anzunehmen bei der Einräumung von Bau-, Kiesausbeutungs- oder Deponierechten oder bei der Errichtung eines Bauverbots; unter Umständen auch bei einschneidenden Bauhöhebeschränkungen oder Näherbaurechten, welche die Überbauungsmöglichkeit des belasteten Grundstücks wesentlich beeinträchtigen. Dagegen kann beispielsweise in der Einräumung eines Fusswegrechts zu Gunsten des Nachbargrundstücks noch keine wesentliche Beeinträchtigung der Bewirtschaftungs- oder Veräusserungsmöglichkeiten erblickt werden. Ebenfalls keine wesentliche Beeinträchtigung ist in der Regel in der Einräumung eines Bau- oder Einbaurechts für die Errichtung einer Transformatoren-Station an die CKW zu erblicken. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Entschädigung in einer einmaligen Zahlung oder in Raten ausgerichtet wird. Jede dingliche Belastung, welche einen wesentlichen Teil der Eigentümerbefugnisse dauernd auf einen Dritten übergehen lässt, löst eine Handänderungssteuer aus. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der dinglichen Berechtigung nicht um ein selbständiges Recht handelt (LGVE 1994 II Nr. 23). 26

Die Verlängerung einer solchen Dienstbarkeit stellt eine steuerpflichtige Handänderung dar (SZ-VGE vom 26.7.1989 in StPS 1990, 139). Die Steuer ist unter Berücksichtigung der neuen (gesamten) Vertragsdauer und Anrechnung der bereits veranlagten Steuer neu zu berechnen. Analoges gilt bei Verlängerung einer solchen Dienstbarkeit auf insgesamt über 30 Jahre, auch wenn sie ursprünglich nicht dauernd (d.h. für weniger als 30 Jahre begründet) war. 27

Als steuerbegründende Handänderung gilt auch die Ablösung einer Dienstbarkeit, welche die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des bisher belasteten Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt hat (BGE 139 II 363 Erw. 3; z.B. Löschung eines Bauverbots). Steuerpflichtig ist der Eigentümer des bisher belasteten Grundstücks. 28
Der vorzeitige Heimfall eines Baurechtsgrundstücks ohne Löschung des Baurechts stellt eine Rückübertragung des Baurechtsgrundstücks an den Baurechtsgeber und damit eine steuerpflichtige Handänderung im Sinn von § 2 Ziff. 1 HStG dar.

Als steuerbegründende Handänderung ist ferner die Übertragung von Ausnützungsrechten anzusehen, sofern dadurch die Bewirtschaftung oder der Verkehrswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt wird. 29

Wird eine Dienstbarkeit als selbständiges und dauerndes Recht bestellt und ins Grundbuch aufgenommen, gilt es nachher gemäss Art. 655 Abs. 2 ZGB als selbständiges Grundstück, dessen Weiterveräusserung eine steuerbegründende Handänderung im Sinne von § 2 Ziff. 1 HStG darstellt. 30

01.01.2024

Steuerfreie Handänderungen

Es ist zu beachten, dass § 3 keine Generalklausel kennt, wonach Handänderungen, bei denen wirtschaftlich betrachtet Verkäuferschaft und Käuferschaft identisch sind, von der Handänderungssteuer befreit werden. 1
Die Befreiungsgründe von § 3 sind somit abschliessend. Fällt eine nach § 2 grundsätzlich steuerpflichtige Handänderung nicht unter einen dieser Befreiungsgründe und ist auch keine Steuerbefreiung aufgrund spezialgesetzlicher Regelung vorgesehen (> vgl. § 3 N 3), ist eine Handänderungssteuer geschuldet (LGVE 1991 II Nr. 24 und 25; VGE vom 22.4.1993 i.S. W.; VGE vom 25.4.1989 i.S. W.; VGE vom 17.9.1985 i.S. P.B.; ASA 46, 404 ff.). Das führt zu keinem unzulässigen Methodendualismus (VGE vom 11.6.1996).

Nicht steuerbefreit sind beispielsweise

- die Übertragung eines im Eigentum einer AG stehenden Grundstücks an deren Alleinaktionärin bzw. Alleinaktionär oder umgekehrt (LGVE 1991 II Nr. 25; VGE vom 11.6.1996 i.S. M.)
- die Übertragung von Grundstücken zwischen verbundenen Unternehmen, d.h. einzelnen Gesellschaften, die von der gleichen Person oder Personengruppe beherrscht werden (Konzernverhältnis); vorbehalten bleibt der Übergang eines Grundstücks bei Umstrukturierungen im Sinn der §§ 26 und 75 des Steuergesetzes.
- die Übertragung von Grundstücken zwischen verschiedenen Personalvorsorgeeinrichtungen der gleichen Firma
- der Verkauf von Grundstücken einer Baugenossenschaft an ihre Mitglieder (VGE vom 17.9.1985 i.S. P.B.).
- die Übertragung der Aktien einer Immobiliengesellschaft von Beteiligten auf eine von ihnen ebenfalls beherrschte Holding (VGE vom 20.5.1996 i.S. G.W., bestätigt durch BGE vom 28.10.1998 i.S. G.W.).
- der Austritt aus einer Gemeinderschaft (VGE vom 28.5.2003 i.S. G)

Zum Problem der nachträglichen Ungültigkeits- oder Nichtigkeitserklärung eines Vertrages > vgl. § 2 N 2.

01.01.2024

Landumlegungen / Grenzregulierungen

Entscheidend ist, dass die Handänderung im Rahmen eines durch die Gesetzgebung vorgesehenen Verfahrens stattfand. Eine solche liegt vor: 2

- bei Güter- oder Waldzusammenlegungen sowie Grenzverbesserungen nach den Bestimmungen der kantonalen Landwirtschaftsverordnung (SRL Nr. 903) (beispielsweise freiwillige Güterzusammenlegungen im Sinne von § 95 dieser Verordnung, wobei die Vereinbarung zwischen den Grundeigentümern vom Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement zu genehmigen ist). Steuerbefreit sind somit der direkte Austausch von Grundstücken, wie er mit einer Güterzusammenlegung notwendigerweise verbunden ist. Hingegen unterliegt der Erwerb durch Dritte der Handänderungssteuer, auch wenn diese an der Güterzusammenlegung ebenfalls beteiligt sind; ebenso unterliegt der Erwerb durch eine Güterzusammenlegungsgenossenschaft von Dritten zwecks Beschaffung von Massenland der Handänderungssteuer.
- Landumlegungen nach den §§ 86 ff. des Planungs- und Baugesetzes
- Grenzregulierungen nach den §§ 102 ff. des Planungs- und Baugesetzes

Aufgrund spezialgesetzlicher Regelung sind Handänderungen im Enteignungsverfahren nach kantonalem wie nach Bundesrecht (§ 63 kt. EntG, Art. 92 EntG) steuerbefreit. Allerdings wird in diesem Fall meistens auch eine Befreiung nach § 5 gegeben sein. Ebenfalls steuerfrei sind Landumlegungen nach dem Bundesgesetz über die Landwirtschaft (Art. 101 Abs. 2). 3

01.01.2024

Handänderungswert unter CHF 20'000 (Freigrenze)

Zwecks Vermeidung des Steuerbezugs in Bagatellfällen sind Rechtsgeschäfte mit einem Handänderungswert von weniger als CHF 20'000 steuerbefreit. Dabei handelt es sich nicht um ein Abzugsminimum, sondern um ein Grenzminimum. Beträgt der Handänderungswert für ein Grundstück CHF 20'000 oder mehr, ist der volle Handänderungswert ohne Abzug zu besteuern. Werden mehrere Grundstücke zusammen in einer Vertragsurkunde (zu einem Gesamtpreis) übertragen, ist der Handänderungswert für jedes Grundstück separat zu ermitteln und die Steuerbefreiung für jedes Grundstück, das einen Handänderungswert von weniger als CHF 20'000 aufweist, zu gewähren. 17
Die Einzelfallbetrachtung gilt analog, wenn der Erwerb eines oder mehrerer Grundstücke durch mehrere Personen zu Mit- oder Gesamteigentum erfolgt. In diesen Fällen gilt die Freigrenze pro Grundstück und pro Person.

Beispiel
5 Personen erwerben zu gleichen Anteilen Miteigentum an 2 Grundstücken zu einem Gesamtpreis von CHF 195'000. Der Handänderungswert von Grundstück A beträgt 100'000, der Handänderungswert von Grundstück B CHF 95'000.
Der massgebende Handänderungswert von Grundstück A beträgt für jede der 5 Personen CHF 20'000. Es fällt somit für jede Person für den jeweils erworbenen 1/5-Anteil an Grundstück A eine Handänderungssteuer von je CHF 300 an (1,5% von CHF 20'000). § 3 Abs. 1 Ziff. 6 HStG ist nicht anwendbar. Die Veranlagungsbehörde erstellt eine Handänderungssteuerveranlagung, die bei fehlender gemeinsamer Vertretung jeder steuerpflichtigen Person zu eröffnen ist. Jede Person haftet solidarisch für die Gesamtsteuer von CHF 1'500 (§ 4 Abs. 2 HStG).
Der massgebende Handänderungssteuerwert von Grundstück B beträgt für jede der 5 Personen CHF 19'000. Somit ist der Erwerb des jeweiligen 1/5-Anteils an Grundstück B für jede erwerbende Person gemäss § 3 Abs. 1 Ziff. 6 HStG steuerbefreit.

01.01.2024

Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten, eingetragenen Partnern, Lebenspartnern sowie zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie inkl. deren Partnern

Rechtsgeschäfte zwischen Ehegatten oder eingetragenen Partnern sind steuerfrei. Alle Handänderungen im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung sind ebenfalls steuerbefreit. Es ist nicht von Bedeutung, ob das Scheidungsurteil im Zeitpunkt der Übertragung eines Grundstücks bereits rechtskräftig ist und somit die beteiligten Parteien rechtlich nicht mehr Ehegatten sind. 4

Der Güterstand, unter welchem die Ehegatten leben, spielt keine Rolle.

Eine Handänderung zwischen Ehegatten liegt auch vor, wenn drei Schwestern eine einfache Gesellschaft mit Gesamteigentum an einem Grundstück bilden und ihre Ehemänner neu in diese eintreten. Die dadurch bewirkte Verschiebung der Eigentumsquoten ist daher steuerfrei (LGVE 1975 II Nr. 47).

Steuerfrei sind auch Rechtsgeschäfte zwischen Lebenspartnern (gleichen oder unterschiedlichen Geschlechts), die während mindestens 2 Jahren in einer eheähnlichen Beziehung gelebt haben. Analog zur Steuerbefreiung von Handänderungen als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung bei Ehegatten sind Handänderungen, die nach der Trennung noch im Zusammenhang mit der vermögensmässigen Auseinandersetzung zwischen den ehemaligen Lebenspartnern vorgenommen werden, ebenfalls steuerbefreit.

Handänderungen zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie (beispielsweise zwischen Vater und Sohn, Grossmutter und Enkelin) sind in jedem Fall steuerfrei. 5

Adoptivkinder (nach altem wie nach neuem Recht) sind den natürlichen Nachkommen gleichgestellt (vgl. LGVE 1977 II Nr. 23). Dasselbe gilt für ein nach altem Recht mit Standesfolge anerkanntes Kind. Nicht mit Standesfolge anerkannte Kinder gelten dagegen als mit dem "Zahlvater" nicht verwandt. Kein Verwandtschaftsverhältnis besteht auch zwischen Stiefeltern und Stiefkindern sowie zwischen Pflegeeltern und Pflegekindern.

Steuerfrei sind ferner Handänderungen zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie und deren Partnern (Ehegatten, eingetragene Partner, Lebenspartner). Dies ermöglicht die steuerfreie direkte Übertragung von Eltern an die Ehegatten (Schwiegerkinder) wie auch an die eingetragenen Partner und Lebenspartner ihrer Kinder (und umgekehrt). Die Steuerbefreiung der Partner (Schwiegerkinder, eingetragene Partner, Lebenspartner) setzt dabei voraus, dass das Eigentum von den Eltern an ihr Kind und dessen Partner (oder vom Kind an einen Elternteil und dessen Partner) zu Gesamt- oder Miteigentum übertragen wird. Eine Übertragung von den Eltern an den Partner des Kindes (oder vom Kind an den Partner des Elternteils) zu Alleineigentum ist nicht steuerbefreit. § 3 Abs. 1 Ziff. 2, letzter Teilsatz, verlangt nämlich bei jeder Übertragung für die Steuerbefreiung des erwerbenden Partners zwingend die Beteiligung von Verwandten in auf- und absteigender Linie sowohl auf Verkäufer- wie auf Käuferseite («… zwischen Verwandten in auf- und absteigender Linie einschliesslich ihrer Partner …»; vgl. auch > Botschaft des Regierungsrates B 55 vom 6.9.2016, Ziff. 6.2.16; > Motion M 12 von Armin Hartmann vom 20.06.2011 und die > Antwort des Regierungsrates. 5a

Für Lebenspartner setzt die Steuerbefreiung zudem ein mindestens 2-jähriges Zusammenleben in einer eheähnlichen Beziehung voraus.

Die Übernahme eines Grundstücks, das zu Lebzeiten der Eltern an die Nachkommen zu Miteigentum veräussert wurde, in das Alleineigentum eines Nachkommen, ist keine steuerfreie Handänderung im Sinn von § 3 Ziff. 2 (VGE vom 9.12.1993 i.S. W.). 5b

01.01.2024

Erbgang

Bei der Übertragung eines Grundstücks durch Erbgang kommt es zivilrechtlich zu zwei Handänderungen: Übergang des Grundstücks an die Erbengemeinschaft (Erbgang) und Übergang des Grundstücks an eine einzelne Erbin oder einen einzelnen Erben (Erbteilung). 6

Bei Todesfällen ab 1.1.2018 werden sämtliche erbrechtlich begründeten Handänderungen steuerbefreit: Erbanfall eines Grundstücks an einen Alleinerben bzw. eine Alleinerbin oder an eine Erbengemeinschaft, Übergang eines Grundstücks von der Erbengemeinschaft an einen Erben bzw. eine Erbin durch (Teil-)Erbteilung oder an einen Vermächtnisnehmer bzw. eine Vermächtnisnehmerin durch Vermächtnis. Ebenso bleiben die Erben bzw. die Erbinnen steuerbefreit, wenn sie ein Grundstück aus dem Nachlass an eine Drittperson veräussern. Das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser bzw. Erblasserin und Erben bzw. Erbinnen spielt somit für die Steuerbefreiung des Erbgangs im Gegensatz zur bis 31.12.2017gütligen Fassung von § 3 Ziff. 3 HStG keine Rolle mehr.

Nicht unter den steuerbefreienden Erbgang fällt hingegen eine Handänderung aufgrund eines Erbvorbezugs. Unter dem Erbvorbezug sind alle Rechtsgeschäfte zu verstehen, welche die veräussernde Person zu Lebzeiten mit Rücksicht auf die erwerbende Person in deren Stellung als Erbanwärter vornimmt und dabei ganz oder teilweise auf ein Entgelt verzichtet. Der Erbvorbezug hat seinen Ursprung nicht im Erbgang, sondern in einer lebzeitigen, definitiven Schenkung an einen Erbanwärter bzw. eine Erbanwärterin. In diesem Fall kann daher eine Steuerbefreiung nur unter den Voraussetzungen von § 3 Abs. 1 Ziff. 2 HStG zum Tragen kommen.

Übergangsregelung für Todesfälle bis 31.12.2017 mit im Verhältnis zum Erblasser bzw. zur Erblasserin nicht steuerbefreiten Erben bzw. Erbinnen:

Fall 1 - Alleinerbe/Alleinerbin: Steuerpflicht gemäss § 3 Ziff. 3 in der Fassung bis 31.12.2017 (s. LU StB Bd. 3 Weisungen HStG § 3 Ziff. 3 in der Fassung vom 1.1.2016: > Steuerbuch Archiv)

Fall 2 - Erbengemeinschaft: Massgebender Stichtag für das anwendbare Recht ist der Zeitpunkt der Erbteilung oder der Veräusserung des Grundstücks durch die Erbengemeinschaft an eine Drittperson (gilt auch für Untererbengemeinschaften):

a) Erbteilung/Veräusserung an Drittperson bis 31.12.2017 (Tagebucheintrag): Die Erben bzw. Erbinnen sind steuerpflichtig gemäss § 3 Ziff. 3 HStG in der Fassung bis 31.12.2017 (s. LU StB Bd. 3 Weisungen HStG § 3 Ziff. 3 in der Fassung vom 1.1.2016: > Steuerbuch Archiv)

b) Erbteilung/Veräusserung an Drittperson ab 1.1.2018 (Tagebucheintrag): Steuerbefreiung sämtlicher Erben bzw. Erbinnen gemäss § 3 Ziff. 3 HStG in der ab 1.1.2018 gültigen Fassung.

(weggefallen) (7-10a)

01.01.2024

Umwandlung von Eigentum

Die Umwandlung von Gesamt- in Miteigentum oder von Mit- in Gesamteigentum ist steuerfrei, soweit die Anteile der einzelnen Beteiligten wertmässig gleich bleiben (VGE vom 9.12.1993 i.S. W.). Wirtschaftlich findet in diesem Fall keine Handänderung statt. Dies gilt auch, wenn eine einfache Gesellschaft Eigentümerin eines Grundstücks ist und dieses in Stockwerkeigentums-Einheiten aufteilt, soweit die Wertquoten der den einzelnen Gesellschaftern zugeteilten STWE ihren bisherigen Anteilsquoten am Gesamtgrundstück entsprechen. 11

Wird bei der Auflösung eines Gesamt- oder Miteigentumsverhältnisses ein Grundstück aufgeteilt und entsprechend der Anteilsquote der Beteiligten in deren Alleineigentum überführt (= Realteilung), so ist ebenfalls keine Handänderungssteuer zu entrichten.

Eine steuerfreie Realteilung ist auch dann anzunehmen, wenn mehrere Grundstücke, an denen Gesamt- oder Miteigentum besteht, den einzelnen Beteiligten ihren Anteilen entsprechend als Ganzes zu Alleineigentum zugeteilt werden (LGVE 1987 II Nr. 16). Entscheidend ist dabei, ob der Verkehrswert der zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilsverhältnissen entspricht (VGE vom 4.8.1995 i.S. S.). Die Realteilung ist in einem Zug durchzuführen. Früher oder später erfolgte Zuteilungen sind bei der Prüfung, ob die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen, nicht mitzuberücksichtigen. Die obligatorische Einräumung eines Anspruchs auf spätere Zuteilung ist ebenfalls ausser Acht zu lassen. Ebensowenig ist eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Nachbeurkundung massgebend (LGVE 1992 II Nr. 21). In die Beurteilung, inwieweit die zugeteilten Grundstücke den bisherigen Anteilen entsprechen, sind nur Grundstücke im Kanton Luzern einzubeziehen (Ruf, Handänderungsabgaberecht, Art. 10 N 93).

Die Steuerbefreiung gilt jedoch nicht für Umwandlungen oder Zuteilungen im Rahmen der Erbteilung. Hier kommen § 3 Ziff. 2 und 3 zur Anwendung.

Nicht steuerbefreit ist die Umwandlung von Allein- in Miteigentum. Legen beispielsweise zwei Personen ihre Parzellen zusammen und begründen je hälftiges Miteigentum am neu entstandenen Gesamtgrundstück, so ist eine Handänderungssteuer geschuldet, denn das Eigentum der beiden Beteiligten hat sich geändert: Waren sie vorher je allein an einer Parzelle berechtigt, so geht ihre Berechtigung nun auf die Hälfte des Gesamtgrundstücks über. 12

Zur Bemessung der Handänderungssteuer > siehe § 7 N 9.

Ist eine einfache Gesellschaft Eigentümerin eines überbauten Grundstücks, das sie in Stockwerkeigentums-Einheiten aufteilt und diese - entsprechend der Anteilsquote - ins Stockwerkeigentum der einzelnen Gesellschafter überführt, handelt es sich um eine steuerfreie Handänderung (vgl. N 11). 13

Keine Realteilung liegt jedoch vor bei der Veräusserung von Grundstücken aus einer AG (Genossenschaft) oder bei deren Liquidation, wenn dabei die Grundstücke der Gesellschaft (Genossenschaft) anteilsmässig ins Eigentum der Beteiligten überführt werden. Denn die Grundstücke befanden sich nicht im Gesamteigentum der Beteiligten, sondern gehörten der AG (Genossenschaft) zu Alleineigentum. 14

Eine Steuerbefreiung kann deshalb auch nicht gewährt werden, wenn eine Wohnbaugenossenschaft die von ihr erstellten Einfamilienhäuser an die Genossenschafterinnen und Genossenschafter veräussert (VGE vom 17.9.1985). Zu beachten ist jedoch § 5 Ziff. 5 (> vgl. § 5 N 8 ff.).

01.01.2024

Umstrukturierungen von Unternehmen

Ob der Übergang eines Grundstücks im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung von der Handänderungssteuer befreit ist, beurteilt sich grundsätzlich nach den Kriterien der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer, auf die das HStG in § 3 Ziff. 5 verweist (s. §§ 26 und 75 StG; > LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 26 / 75 Nr. 2). Bestehen Zweifel über die Steuerbefreiung einer Unternehmensumstrukturierung, ist mit den für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zuständigen Behörde (Abteilung Natürliche bzw. Juristische Personen) Kontakt aufzunehmen. Diese orientieren die betroffenen Gemeinden auch über allfällige Vorbescheide im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen. 15

Wird die Steuerneutralität der Umstrukturierung in der nachfolgenden Einkommens- bzw. Gewinnsteuerveranlagung verneint, ist die Handänderungssteuer nachträglich zu erheben. Im Entscheid über die Befreiung von der Handänderungssteuer ist ein entsprechender Vorbehalt in den Rechtsspruch aufzunehmen, verbunden mit der Aufforderung, die Nichterfüllung einer Voraussetzung der Steuerneutralität der Veranlagungsbehörde mitzuteilen. Eine nachträgliche Besteuerung von stillen Reserven gemäss § 26 Abs. 2 bzw. § 75 Abs. 2 und 4 StG löst kein Nachsteuerverfahren für die Handänderungssteuer aus, sofern die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung im Zeitpunkt des Übergangs des Grundstücks erfüllt waren. 16

Rechtsspruch:

1. Die Handänderung ist von der Handänderungssteuer befreit (§ 3 Ziffer 5 HStG).
2. Die Handänderungssteuer wird im Nachsteuerverfahren erhoben, falls in der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerveranlagung die Steuerneutralität der Umstrukturierung für den Zeitpunkt des Übergangs des Grundstücks verneint wird. Die Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ist der Veranlagungsbehörde unaufgefordert mitzuteilen.

Die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und die Gemeinden orientieren einander gegenseitig über entsprechende Sachverhalte.

01.01.2024

Steuerpflicht

Steuerpflichtig ist nur die Erwerberin bzw. der Erwerber. Abweichende vertragliche Vereinbarungen wie z.B. die je hälftige Übernahme durch die Vertragsparteien, entsprechend der Regelung des alten Handänderungssteuergesetzes, sind für die Veranlagungsbehörden unbeachtlich. Für sie ist die erwerbende Person alleiniges Steuersubjekt, ihr ist deshalb für den ganzen Steuerbetrag Rechnung zu stellen. Eine Veranlagung gegenüber der Verkäuferschaft ist rechtswidrig (LGVE 1992 II Nr. 22). Bei Kollektivgesellschaften werden die einzelnen Beteiligten steuerpflichtig (> vgl. § 2 N 9 und 10). 1

Steuerpflichtig ist auch, wer ein Kaufrecht überträgt, Dritte an eigener Stelle in einen Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrag eintreten lässt oder zu deren Gunsten auf die Ausübung von Rechten verzichtet. Beim Verzicht auf die Rechte aus Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrag ist zudem erforderlich, dass Dritte das Grundstück in der Folge tatsächlich erwerben. > Vgl. die Ausführungen unter § 2 Ziff. 3. 2

Die bei einer Mehrheit von Erwerberinnen und Erwerbern gesetzlich vorgesehene Solidarhaftung verlangt, dass bei einer Mehrheit von erwerbenden Personen (Gesamt- oder Miteigentumsgemeinschaft) jeder Person eine Veranlagungsverfügung zugestellt worden ist. Bei der Veräusserung von Mehrheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften im Sinne von § 2 Ziff. 3a muss zusätzlich zu den Steuerpflichtigen auch der betroffenen juristischen Person ein Entscheid zugestellt worden sein. 3
Es kann von jeder der beteiligten Personen und - im Fall von Handänderungen nach § 2 Ziff. 3a - von der Gesellschaft der ganze Steuerbetrag gefordert werden, da diese solidarisch haften.
Erwirbt eine einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ein Grundstück von Dritten, sind die einzelnen Beteiligten steuerpflichtig. Jede Person haftet solidarisch.

01.01.2024

Ausnahmen von der Steuerpflicht

Die Steuerbefreiung ist in jedem Fall in einem formellen Entscheid auszusprechen. Im Entscheid ist der Grund, der zur Steuerbefreiung führte, anzugeben.

1. Steuerbefreiung des Bundes

Der Erwerb von Grundstücken durch den Bund, seine Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen ist nach Art. 62d RVOG (SR 172.010; früher Art. 10 des Garantiegesetzes) generell von der Handänderungssteuer befreit (BGE 111 Ib 6). 1

Steuerbefreit sind beispielsweise: Die Alkoholverwaltung, soweit es sich um Grundeigentum handelt, das mit dem Geschäftsbetrieb der Alkoholverwaltung eine unmittelbare Beziehung hat (Art. 71 Abs. 4 Alkoholgesetz; SR 680); Militäranstalten und Werkstätten mit Ausnahme der Unternehmen des privaten Rechts der Gruppe Rüstung (Art. 123 Abs. 2a Militärgesetz; SR 510.10). Nicht steuerbefreit ist dagegen die Pensionskasse des Bundes PUBLICA (LGVE 2011 II Nr. 26). Grundstückskäufe der SUVA und anderer Sozialversicherungsträger (z.B. AHV-Ausgleichskassen und Krankenversicherer) fallen nicht unter die Steuerbefreiungsnorm von Art. 80 Allgemeiner Teil des Sozialversicherungsrechts (SR 830.1). Sie sind somit handänderungssteuerpflichtig (BGE 131 I 394). 2

Die Schweizerischen Bundesbahnen SBB sind seit dem 1. Januar 1999 eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft. Die Steuerbefreiung nach aArt. 21 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Schweizerischen Bundesbahnen (SR 742.31) wurde mit dem Bundesgesetz über die Bahhnreform 2 (AS 2009 5597) auf 2010 aufgehoben.
Grundstückkäufe der Schweizerischen Post AG, der PostFinance AG und der Post Immobilien AG unterliegen der Handänderungssteuer (Art. 10 Postorganisationsgesetz; SR 783.1). 2a

2. Steuerbefreiung des Kantons

Der Erwerb von Grundstücken durch den Staat Luzern ist steuerfrei (§ 5 Ziff. 2).
Die selbständigen Anstalten des Staates Luzern (z.B. Gebäudeversicherung, Luzerner Pensionskasse) sind dagegen nicht steuerbefreit. 2b

3. Steuerbefreiung der Gemeinden

Korporationsgemeinden sind nicht steuerbefreit. 2b
Gemeindeverbände im Sinne der §§ 65 ff. des Gemeindegesetzes (SRL Nr. 150), die ausschliesslich aus Luzerner Gemeinden bestehen, sind steuerbefreit, sofern das Grundstück innerhalb einer der am Gemeindeverband beteiligten Gemeinden oder in einer daran angrenzenden Gemeinde liegt. Sind am Gemeindeverband auch ausserkantonale Gemeinwesen beteiligt, ist die Steuerfreiheit anteilsmässig nach Massgabe des Verteilungsschlüssels für die Haftung der (luzernischen) Verbandsgemeinden zu gewähren.

4. Kirchliche und gemeinnützige Institutionen

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass es sich bei der Erwerberin um eine kirchliche oder gemeinnützige Institution handelt, die der Einwohnerschaft des Kantons Luzern erhebliche Leistungen zugute kommen lässt. Dagegen führt der Erwerb zu einem kirchlichen oder gemeinnützigen Zweck an sich noch nicht zur Steuerbefreiung. 4
Die Gemeinnützigkeit einer Institution ist gegeben, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Verfolgung eines im Interesse der Allgemeinheit liegenden Zweckes, Unterstützung des Staates bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben;
- Fehlen jeglicher Gewinnstrebigkeit. Es dürfen keine wirtschaftlichen Vorteile zu Gunsten der Mitglieder erzielt oder angestrebt werden;
- Offener Destinatärkreis; die Leistungen der Institution dürfen nicht nur zu Gunsten eines von vornherein beschränkten Kreises von Nutzniesserinnen und Nutzniessern erfolgen. Grundsätzlich soll jede Person, die die sachlichen Voraussetzungen erfüllt, in den Genuss von Leistungen der betreffenden Institution kommen können.

Personalfürsorgestiftungen sind nicht gemeinnützige Institutionen im Sinne dieser Bestimmung und deshalb nicht steuerbefreit (BGE vom 3.4.1981 in ASA 52, 580). Auch aus dem Gesetz über die berufliche Vorsorge (BVG) kann keine Befreiung von der Handänderungssteuer abgeleitet werden (vgl. Art. 80 Abs. 3 BVG). 5

Bestehen Zweifel über die Steuerbefreiung einer kirchlichen oder gemeinnützigen Institution mit Sitz im Kanton Luzern, erteilt die entsprechende Liste der Abteilung für juristische Personen Auskunft darüber, ob die betreffende Institution von der Einkommenssteuer befreit ist. Ist dies der Fall, so ist eine Steuerbefreiung auch für die Handänderungssteuer gegeben, sofern die Institution der Einwohnerschaft des Kantons Luzern erhebliche Leistungen zugute kommen lässt. 6

Institutionen mit Sitz ausserhalb des Kantons Luzern haben beim Rechtsdienst der Dienststelle Steuern des Kantons zuhanden des Regierungsrates ein Gesuch um Steuerbefreiung einzureichen. Das Gesuch muss begründet sein und den Nachweis erheblicher Leistungen zu Gunsten der Einwohnerschaft oder Organisationen des Kantons Luzern enthalten. Gesamtschweizerisch oder weltweit tätige Institutionen, deren Gemeinnützigkeit und erhebliche Leistungen zu Gunsten der Bevölkerung des Kantons offensichtlich ist, sind solchen mit Sitz im Kanton Luzern gleichgestellt und daher von der Einreichung eines Steuerbefreiungsgesuches entbunden (Beispiele: Schweizerisches Rotes Kreuz, IKRK, Helvetas, Pro Juventute, Pro Senectute, Pro Infirmis usw.). 7

5. Organisationen des gemeinnützigen Wohnungsbaus

Die Steuerbefreiung wird gewährt, wenn folgende Vorausetzungen erfüllt sind (s. dazu auch Art. 55 und 56 der Verordnung zum Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (SR 843.1) mit Hinweis auf Art. 6 Abs. 1a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (SR 641.10): 8

- Die juristische Person hat sich der Beschaffung von preisgünstigen und nach ihrer Beschaffenheit den Wohnbedürfnissen Rechnung tragenden Wohnungen zu widmen.
- Die juristische Person darf nicht gewinnstrebig sein.
- Die Dividende ist statutarisch auf höchstens 6% des einbezahlten Gesellschafts- oder Genossenschaftskapital zu beschränken.
- Die Ausrichtung von Tantiemen ist statutarisch ausgeschlossen.
- Statutarisch muss vorgesehen sein, dass bei einer Auflösung der juristischen Person der nach Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals verbleibende Teil des Vermögens einer Institution des gemeinnützigen Wohnungsbaus zuzuwenden ist.

Die tatsächliche Beanspruchung der vorgesehenen Subventionen (Grund-/Zusatzverbilligungen) ist hingegen nicht erforderlich.

01.01.2024

Handänderungswert

1. Leistungen der Erwerber/innen

Erbringt die erwerbende Person zusätzliche Leistungen zum nominellen Erwerbspreis, sind diese bei der Berechnung des Handänderungswertes miteinzubeziehen. So ist beispielsweise eine Risikoentschädigung an eine Totalunternehmung Teil des Handänderungswertes. Nicht zum Handänderungswert gehören dagegen eine Mietzinsgarantie und die effektiven Kosten für die Erstvermietung (VGE vom 25.6.2003 i.S. W) 1

Wird anlässlich einer formellen Enteignung oder einer freiwilligen Veräusserung wegen drohender Enteignung (vgl. LGVE 1974 II Nr. 53) eine Inkonvenienzentschädigung bezahlt, so ist zu prüfen, ob es sich tatsächlich und in vollem Umfang um eine Abgeltung von mit dem Grundstückverkauf zusammenhängenden Vermögens- und Einkommenseinbussen handelt (Ersatz von Umzugs- und Räumungskosten, Entschädigung für Geschäftsaufgabe, Betriebsstörungen und ähnliches). Sofern unter dem Titel "Inkonvenienzentschädigung" eine zusätzliche Entschädigung für den Landwert ausgerichtet wird, ist diese zum Erwerbspreis hinzuzurechnen (vgl. RE 1971/73, Nr. 63, RE 1969/70 Nr. 104). 2
Wird bei einer freiwilligen Veräusserung zusätzlich zum nominellen Kaufpreis noch eine Sonder- oder Inkonvenienzentschädigung für irgendwelche mit dem Grundstückkauf zusammenhängenden wirtschaftliche Nachteile (vgl. oben) vereinbart, so ist diese ebenfalls Bestandteil des Erwerbspreises für das Grundstück und unterliegt daher der Handänderungssteuer (VGE vom 29.11.1985 i.S. F.; RE 1969/70 Nr. 104).

Ebenfalls aufzurechnen sind: die an die Inhaberin bzw. den Inhaber eines Vorkaufsrechts geleistete Entschädigung; die Übernahme der Grundstückgewinnsteuer (RB 1985 Nr. 66) durch die Käuferschaft; die Einräumung eines Wohnrechtes an die Verkäuferschaft. 3

Aufgrund des am 1.1.2010 in Kraft getretenen Art. 2 Abs. 2 Mehrwertsteuergesetz (MWSTG; SR 641.20) darf die Mehrwertsteuer, welche der handänderungssteuerpflichtigen Person offen überwälzt wird, nicht in die Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer einbezogen werden. 3a
Grundstücksübertragungen sind grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG). Die Versteuerung einer Grundstücksübertragung und die offene Überwälzung der Mehrwertsteuer auf die Käuferschaft ist nur möglich, falls die Verkäuferschaft mehrwertsteuerpflichtig ist, was eine unternehmerische Tätigkeit voraussetzt (Art. 10 ff. MWSTG), und für die Unterstellung der betreffenden Grundstücksübertragung unter die Mehrwertsteuer optiert hat und das Grundstück von der Käuferschaft ganz oder teilweise für geschäftliche Zwecke genutzt wird (vgl. Art. 22 Abs. 2b MWSTG). Bei einer Grundstücksübertragung unterliegt der auf den Bodenwert entfallende Anteil des Kaufpreises (Landpreis) auch im Fall des Optierens nicht der Mehrwertsteuer (Art. 24 Abs. 6c MWSTG). Mehrwertsteuerpflichtige, welche mit der Saldosteuersatz- oder mit der Pauschalsteuersatzmethode abrechnen (Art. 37 MWSTG), können für Grundstücksübertragungen nicht optieren. Übertragungen von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften unterliegen nie der Mehrwertsteuer (vgl. Art. 22 Abs. 2a MWSTG). Handänderungssteuerpflichtige Werkvertragsleistungen (Fälle der Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis: Weisungen HStG § 7 N 8 ff.) unterliegen dagegen grundsätzlich der Mehrwertsteuer, welche in der Folge auf die Käuferschaft überwälzt wird (Ausnahmen: der Rechnungssteller bzw. die Rechnungsstellerin ist von der Mehrwertsteuerpflicht befreit: Art. 10 Abs. 2 MWSTG; das Bauland gehörte der Bauunternehmung [GU, Investor] und die Kriterien gemäss MWST-Branchen-Info 04 Ziff. 8.1.1 sowie Praxisänderung zu Ziff. 8.1.1 gemäss MWST-Praxis-Info 05 vom 10. April 2013 / estv.admin.ch sind erfüllt). Der Nachweis des Optierens bzw. der offenen Überwälzung der Mehrwertsteuer wird grundsätzlich mittels Vorlage des Kaufvertrags bzw. der Rechnung erbracht.
Die Mehrwertsteuer wird dann offen überwälzt, wenn im Kaufvertrag bzw. in der Rechnung für eine Werkvertragsleistung der anwendbare Steuersatz und der geschuldete Steuerbetrag genannt werden; schliesst der Kauf- bzw. Werkpreis die Mehrwertsteuer ein ("inkl. MWSt"), ist nur die Angabe des anwendbaren Steuersatzes im Kaufvertrag bzw. in der Rechnung erforderlich (vgl. Art. 26 MWSTG; das Bauland gehörte der Bauunternehmung [GU, Investor] und die Kriterien gemäss MWST-Branchen-Info 04 Ziff. 8.1.1 sowie Praxisänderung zu Ziff. 8.1.1 gemäss MWST-Praxis-Info 05 vom 10. April 2013 / estv.admin.ch sind erfüllt). Der anwendbare Mehrwertsteuersatz beträgt bis 31.12.2010 7,6%, vom 1.1.2011 bis 31.12.2017 8%, ab 1.1.2018 bis 31.12.2023 7,7% und ab 1.1.2024 8,1%. Wird der geschuldete Mehrwertsteuerbetrag in der Rechnung separat ausgewiesen, darf dieser Betrag nicht in den Handänderungswert einbezogen werden. Wird im Rechnungsbetrag die Mehrwertsteuer eingeschlossen ("inkl. ...% MWSt"), entspricht der Rechnungsbetrag 108,1% (Stand 2024). Der Handänderungswert gemäss § 7 Abs. 1 HStG entspricht diesfalls 100% (Beispiel: Werkvertragspreis = CHF 1'000'000 inkl. 8,1% MWSt. Der auf die Werkvertragssumme entfallende Handänderungswert entspricht CHF 925'069 [1'000'000 : 108,1 x 100]).

Den Nachweis des Vorsteuerabzugs muss die handänderungssteuerpflichtige Person für ab 1.1.2010 erfolgende Handänderungen nicht mehr erbringen (für vor diesem Zeitpunkt erfolgte Handänderungen siehe Weisungen HStG § 7 N 3a in der Fassung vom 1.1.2008).

Bei über den Zeitpunkt des Nutzen- und Schadenübergangs hinausgeschobener unverzinslicher Kaufpreiszahlung ist der Kaufpreis gleich wie bei der Grundstückgewinnsteuerberechnung zu diskontieren. Bei Bezahlung oder Verzinsung des Kaufpreises vor dem Nutzen- und Schadenübergang ist eine entsprechende zusätzliche Leistung zum Kaufpreis hinzuzurechnen (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 18 N 7). 3b

2. Handänderung durch Übertragung von Beteiligungen

Bei Handänderungen durch Veräusserung von Beteiligungen (§ 2 Ziff. 3a) ergibt sich der Handänderungswert aus dem Erwerbspreis für die Beteiligung, zuzüglich der übernommenen Gesellschaftsschulden und abzüglich der nichtliegenschaftlichen Werte (VGE vom 30.4.1997 i.S. R.; VGE vom 1.3.1989 i.S. F.).

2.1 Erwerb einer 100%-igen Beteiligung

Beispiel

Position	CHF	CHF
Erwerbspreis der Beteiligung		1'000'000
zuzüglich Grundpfandschulden	200'000	
zuzüglich Gesellschaftsschulden (Passiven ohne Eigenkapital), z.B. Darlehen, Kreditoren, transitorische Passiven usw.	100'000	300'000
Total		**1'300'000**
abzüglich Wert der nichtliegenschaftlichen Aktiven (Aktiven ohne Immobilien)		200'000
Massgebender Erwerbspreis für Immobilien (=Handänderungswert)		**1'000'000**

Das Beispiel geht davon aus, dass allfällige stille Reserven nur auf den Immobilien gebildet werden konnten. Ist im "Erwerbspreis der Beteiligung" jedoch auch eine Abgeltung für stille Reserven auf nichtliegenschaftlichen Aktiven enthalten, so wäre der Handänderungswert entsprechend zu kürzen.

2.2 Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung

Auch der Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung löst eine Handänderungssteuer aus, da eine solche die Beherrschung der Gesellschaft und damit die Verfügung über deren Grundstücke ermöglicht (> vgl. § 2 N 17). Als Handänderungswert gilt der gesamte, nicht nur der anteilsmässige Wert der Grundstücke (StR 24, 473). Dieser wird wie folgt ermittelt:

Beispiel: Erwerb einer 60%-igen Beteiligung

Position	CHF	CHF
Erwerbspreis der Beteiligung	600'000	
Umrechnung auf 100% ergibt		1'000'000
zuzüglich Grundpfandschulden	200'000	
zuzüglich Gesellschaftsschulden (Passiven ohne Eigenkapital), z.B. Darlehen, Kreditoren, transitorische Passiven usw.	100'000	300'000
Total		**1'300'000**
abzüglich Wert der nichtliegenschaftlichen Aktiven (Aktiven ohne Immobilien)		200'000
Massgebender Erwerbspreis für Immobilien (=Handänderungswert)		**1'100'000**

(weggefallen) (5-7)

3. Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis

Wird gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über ein Grundstück ein Vertrag über die Errichtung eines Hauses auf diesem Grundstück abgeschlossen (Werkvertrag, Generalunternehmervertrag), so ist die Handänderungssteuer vom Land- und Werkpreis (ohne die offen überwälzte Mehrwertsteuer: s. Weisungen HStG § 7 N 3a) zusammen zu berechnen, sofern der Grundstückkauf wirtschaftlich betrachtet dem Erwerb eines fertigen Hauses gleichkommt. Dies ist dann der Fall, wenn die beiden Verträge so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre. Identität von Verkäuferschaft und Generalunternehmung ist nicht unbedingt erforderlich. Es genügt eine enge wirtschaftliche Verflechtung der beiden oder der Nachweis von Abreden, welche Kauf- und Werkvertrag als voneinander abhängig erscheinen lassen. 8

Entscheidend ist, dass der Wille der Käuferschaft auf den Kauf einer überbauten Parzelle gerichtet ist (LGVE 2008 II Nr. 26; VGE vom 18.1.2000 i.S. P., bestätigt durch BGE vom 21.6.2000 i.S. P.; LGVE 1998 II Nr. 32; LGVE 1990 II Nr. 23; LGVE 1986 II Nr. 11; 1981 II Nr. 20; ASA 64, 423).

Eine Zusammenrechnung von Kauf- und Werkpreis muss insbesondere vorgenommen werden, wenn 8a
› der Werkvertrag zum integrierenden Bestandteil des Kaufvertrages erklärt wird;

› im Kaufvertrag vereinbart ist, dass bei Rücktritt vom Werkvertrag eine hohe Konventionalstrafe geschuldet werde;

› der Abschluss des Werkvertrages Kaufsbedingung ist;

› der Kaufantritt auf den Zeitpunkt der Bauvollendung hinausgeschoben wird.

Eine Zusammenrechnung ist auch dann vorzunehmen, falls (nur) ein Vertrag mit einer Architektenunternehmung (Landverkäuferin) vorliegt, der in seinen Auswirkungen einem Generalunternehmer(werk)vertrag gleichkommt (VGE vom 15.9.2005 i.S. H. R.; VGE vom 6.3.1987 i.S. F. S.).

Eine Zusammenrechnung kann gerechtfertigt sein, wenn 8b
› im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Bau bereits weit fortgeschritten ist;

› bei Vertragsabschluss bereits ein detailliert ausgearbeitetes Projekt vorhanden ist;

› ein Pauschalpreis für Land und Baute vereinbart ist;

› der Verkauf schlüsselfertiger Häuser inseriert wurde;

› Land- und Werkpreis durch die Verkäuferschaft gemeinsam finanziert wurden;

› der Gegenstand des Werkvertrages Bestandteil einer Gesamtüberbauung ist, für die eine einzige Baubewilligung erteilt wurde.

Werden keine Werkverträge aufgelegt, kann zur Ermittlung des Werkpreises von der Bausumme gemäss Baueingabe ausgegangen werden. Die in den Baueingaben angegebene Bausumme liegt erfahrungsgemäss eher an der unteren Grenze der effektiven Baukosten (VGE vom 6.3.1987 i.S. F., S.). 8c

Wird eine Liegenschaft mit einem Haus im Rohbau erworben und unabhängig vom Kaufgeschäft Dritten oder der Verkäuferschaft die Fertigstellung des Hauses übertragen, entspricht der Handänderungswert der Summe des Landpreises und des Wertes der Rohbaute (vgl. jedoch auch N 8 oben). 8d
Hat die Käuferschaft mit Zustimmung der Verkäuferschaft im Hinblick auf den Erwerb mit der Erstellung der Baute vorzeitig begonnen, ist zur Berechnung der Handänderungssteuer grundsätzlich nur auf den Landpreis abzustellen. Voraussetzung ist jedoch eine Vereinbarung zwischen den Parteien, wonach der Käuferschaft die Erstellung gestattet wird und ihr das Recht zum Erwerb des Grundstücks eingeräumt wird (BGE 53 I 187; vgl. jedoch auch N 8 oben). Die von der Käuferschaft selber herbeigeführte Werterhöhung ist nicht Teil des Handänderungswertes (LGVE 1995 II Nr. 25).

Keine Zusammenrechnung darf vorgenommen werden, wenn sich die Verkäuferschaft die Ausführung nur eines Teils der Arbeiten an einer Baute vertraglich zusichern lässt, die Käuferschaft aber im übrigen frei ist, wann und wie sie das Grundstück überbauen will (StR 42, 190). 8e

4. Gesamt- und Miteigentum

Bei Gesamt- und Miteigentum ist der Handänderungswert folgendermassen zu berechnen: 9
a) Teilung von Gesamt- und Miteigentum entsprechend den bisherigen Anteilen der Beteiligten (Realteilung): steuerfrei gemäss § 3 Ziff. 4.
b) Teilung von Gesamt- oder Miteigentum, wobei einzelne Beteiligte mehr als den ihnen zustehenden Anteil erhalten: der die bisherige Quote übersteigende Teil, d.h. der dafür entrichtete Preis wird besteuert.
c) Überführung einer Gesamt- oder Miteigentumssache in das Alleineigentum einer bzw. eines Beteiligten: der die bisherige Quote übersteigende Teil wird besteuert.
d) Einbringung von Alleineigentum in Mit- oder Gesamteigentum: Das eingebrachte Alleineigentum wird im Umfang der Berechtigung der bisherigen Alleineigentümerin bzw. des bisherigen Alleineigentümers am neuen Gesamt- oder Miteigentumsgrundstück nicht besteuert.

Beispiel

X besitzt das nichtlandwirtschaftliche Grundstück A mit einem Katasterwert von CHF 55'000.
Y besitzt das nichtlandwirtschaftliche Grundstück B mit einem Katasterwert von CHF 100'000.
Aus den beiden Grundstücken A und B entsteht neu das Grundstück C, an welchem X zu 1/3 und Y zu 2/3 berechtigt sind.
X ist am neuen Grundstück C zu 1/3 berechtigt; somit bleibt X auch am eingebrachten Grundstück A zu 1/3 berechtigt. Die Leistung von X für den Erwerb von 1/3 am neuen Grundstück C ist der eingebrachte Anteil von 2/3 des bisherigen Grundstücks A.

Y ist am neuen Grundstück C zu 2/3 berechtigt; somit bleibt Y auch am eingebrachten Grundstück B zu 2/3 berechtigt. Die Leistung von Y für den Erwerb von 2/3 am neuen Grundstück C ist der eingebrachte Anteil von 1/3 des bisherigen Grundstücks B.

Position	CHF	CHF
Katasterwert Grundstück A	55'000	
Handänderungswert 2/3	36'667	
von X zu bezahlende Handänderungssteuer 1,5% von CHF 36'667		550
Katasterwert Grundstück B	100'000	
Handänderungswert 1/3	33'333	
Von Y zu bezahlende Handänderungssteuer 1,5% von CHF 33'333		500
X und Y haften solidarisch für den Steuerbetrag von (vgl. § 4 N 3)		**1'050**

Eine Aufzahlung ist demjenigen aufzurechnen, der sie erbringt und demjenigen abzuziehen, der sie empfängt.
Zur Berechnung der Handänderungssteuer bei Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen > vgl. § 2 N 11.

29.09.2025

Subsidiärer Handänderungswert

Der Handänderungswert, auf dem die Berechnung der Handänderungssteuer beruht, soll grundsätzlich dem Verkehrswert entsprechen. Lässt sich der vereinbarte Erwerbspreis nicht feststellen, ist ein Ersatzwert heranzuziehen (subsidiärer Handänderungswert). Das gleiche gilt, wenn der vereinbarte Erwerbspreis den subsidiären Handänderungswert nicht erreicht und es sich bei den Vertragsparteien um einander nahestehende Personen (z.B. Familienangehörige, Lebenspartner/in, Freund/in, wirtschaftlich abhängige oder verbundene Gesellschaften etc.) handelt. 10
Der subsidiäre Handänderungswert bestimmt sich nach den im Zeitpunkt der steuerbaren Handänderung (vgl. § 29a Abs. 1 HStG sowie Weisungen HStG § 29a N 1 f.) massgebenden Verhältnissen (Katasterwert bzw. Verkehrswert bei Baulandgrundstücken mit einer landwirtschaftlichen Ertragswertschatzung). Erfolgte nach einer steuerbaren Handänderung eine Neuermittlung des Katasterwerts gemäss § 48c Abs. 1 StG («Neuschatzung»), so ist für die Ermittlung des subsidiären Handänderungswerts der bisherige «alte» Katasterwert anzuwenden (das auf der Mitteilung des neuen Katasterwerts aufgedruckte «gültig ab»-Datum ist hierfür nicht relevant). Im Fall einer Anpassung des Katasterwerts aufgrund von § 48c Abs. 2 StG («Revisionsschatzung») gilt der neu ermittelte Katasterwert hingegen ab dem Zeitpunkt, in welchem der Grund für die Anpassung des Katasterwerts eingetreten ist.
Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten sowie bei öffentlichen Versteigerungen und Freihandverkäufen (Art. 143b und 256 SchKG) entspricht der Handänderungswert den zwischen den Parteien für den Grundstückserwerb vereinbarten Leistungen, selbst wenn der Erwerbspreis unter dem subsidiären Handänderungswert liegt. Auf den subsidiären Handänderungswert ist aber abzustellen, wenn es Anzeichen dafür gibt, dass der verurkundete Erwerbspreis offensichtlich nicht dem wirklichen Wert des Grundstücks entsprechen kann (z.B. gemischte Rechtsgeschäfte mit verschiedenen vertraglichen Leistungen, Drei- oder Mehreckgeschäfte).
Ist nach den obigen Ausführungen der subsidiäre Handänderungswert grundsätzlich anzuwenden, liegt er aber weit über jenem Preis, der für den Gegenstand der Handänderung unter unabhängigen Dritten vernünftigerweise erzielt werden kann, ist auf den aktuellen Verkehrswert im Zeitpunkt der Handänderung abzustellen (VGE vom 14.10.1997 i.S. P.). Sollte die Erhebung des Verkehrswertes mangels Erfahrungs- und Vergleichszahlen erhebliche Schwierigkeiten bereiten, kann direkt an die Abteilung Immobilienbewertung der Dienststelle Steuern gelangt werden.

Bei den nicht land- oder forstwirtschaftlich geschätzten Grundstücken entspricht der subsidiäre Handänderungswert dem Katasterwert. 11

Bei Grundstücken mit einer land- oder forstwirtschaftlichen Ertragswertschatzung entspricht der subsidiäre Handänderungswert dem um 200% erhöhten Katasterwert (d.h. der dreifachen Katasterschatzung). 12

Damit die richtige Berechnung des Handänderungswertes kontrolliert werden kann, ist bei jeder Veranlagung in der Rubrik "Handänderungswert" zusätzlich zum vereinbarten Erwerbspreis der Katasterwert anzugeben. 13

Liegt ein landwirtschaftliches Grundstück nur zum Teil in der Bauzone, so ist sein Wert den betreffenden Grundstückanteilen entsprechend aus Katasterwert und Verkehrswert zu berechnen. Der Verkehrswert sollte in der Regel durch Erfahrungs- und Vergleichszahlen ermittelt werden können. In Sonderfällen, wo die Bestimmung des Verkehrswertes erhebliche Schwierigkeiten bereitet, kann direkt an die Abteilung Immobilienbewertung der Dienststelle Steuern gelangt werden. 14

Bei Einräumung eines selbständigen und dauernden Baurechts ist für die Ermittlung des subsidiären Handänderungswertes vom Katasterwert des belasteten Grundstücks bzw. -teils auszugehen (VGE vom 29.7.1997 G. AG und P.). 14a

Bei Handänderung eines Grundstücks, auf dem ein unabhängig vom Handänderungsgeschäft begründetes Wohn- oder Nutzniessungsrecht ruht, berechnet sich die Handänderungssteuer vom subsidiären Handänderungswert unter Abzug des Barwerts des betreffenden Rechts (vgl. hinten N 16), gerechnet vom Zeitpunkt der Handänderung an. Derartige Belastungen können zu einer erheblichen Verminderung des Verkehrswertes eines Grundstücks führen, bleiben aber bei der Festlegung des Katasterwertes unberücksichtigt (§ 2 Abs. 2 SchV). In solchen Fällen verliert der subsidiäre Handänderungswert seine Funktion als objektiver Anhaltspunkt für die Höhe des Verkehrswertes (VGE vom 14.10.1997 i.S. P.). 14b

Bei Erwerb von landwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen der Auflösung von vertraglich begründetem Gesamteigentum nach Art. 37 BGBB ist die Handänderungssteuer vom subsidiären Handänderungswert und nicht vom Anrechnungswert nach BGBB (Ertragswert) zu berechnen. Diese Berechnungsweise verstösst nicht gegen Bundesrecht (derogatorische Kraft des Bundesrechts, Rechtsgleichheit, Willkürverbot; VGE vom 29.5.2009 i.S. H.). 14c

01.01.2024

Übernahme eines landwirtschaftlichen Grundstücks bei der Erbteilung

Eine Handänderungssteuer vom zivilrechtlichen Anrechnungswert ist nur zu erheben, wenn die übernehmenden Erbberechtigten im Verhältnis zur Erblasserin bzw. zum Erblasser nicht steuerbefreit sind (beispielsweise bei Übernahme durch Nichten oder Neffen). 15

Diese Bestimmung gilt sinngemäss weiter für den Fall, dass eine erbberechtigte Person im Rahmen der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe gestützt auf das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (Art. 11 - 24) zugewiesen erhält, nicht aber generell für sämtliche Handänderungen nach BGBB (VGE vom 29.5.2009 i.S. H.).

Wiederkehrende Leistungen

Der Barwert von periodischen Leistungen ist mit Hilfe der Barwerttafeln von Stauffer/Schaetzle/Weber (7. Auflage) zu ermitteln. Man unterscheidet zwischen Zeitrenten mit fest bestimmbarer Dauer und Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit der berechtigten Person abhängt. 16

Der massgebende Kapitalisierungszinssatz beträgt bei indexierten Leistungen 3½ % und bei nichtindexierten Leistungen 5%. Nutzniessungen an Grundstücken und Wohnrechte sind als faktisch indexierte Leistungen mit 3½% zu kapitalisieren. Bei Baurechten ist mit 5% zu kapitalisieren (VGE vom 29.11.1996 i.S. S.). Die nachfolgenden Berechnungsbeispiele gehen von einer monatlich vorschüssigen Zahlung aus. Bei einem anderen Zahlungsmodus ist eine entsprechende Korrektur vorzunehmen (vgl. Korrekturfaktoren in Schaetzle/Weber, 5. Aufl., Kapitalisieren, S. 578 ff.).

Beispiele 16a

a) Barwert einer auf 50 Jahre errichteten Zeitrente mit einer jährlichen Leistung von CHF 10'000 (indexiert)
Zu verwenden ist Tafel Z7 / 7. Auflage
(entspricht unverändert Tafel Z7 / 6. Auflage)
Dauer: 50 Jahre
Kapitalisierungszinssatz: 3½%
Faktor laut Tafel: 23,897960 (für einen Jahresbetrag von 1)
Barwert: 10'000 x 23,897960 = CHF 238'979.60

b) Barwert eines Wohnrechts, welches einem 60-jährigen Mann auf Lebzeit eingeräumt wurde und dessen jährlicher Wert CHF 4'800 beträgt (Leibrente) 16b
Zu verwenden ist Tafel M1x für Männer bzw. M1y für Frauen
(7. Auflage) (> siehe ferner BarwertrechnerA)
Alter des Empfängers: 60 Jahre
Kapitalisierungszinssatz: 3½%
Faktor laut Tafel: 17,06 (für einen Jahresbetrag von 1)
Barwert: 4'800 x 17,06 = CHF 81'888
Zu kapitalisieren ist bei Nutzniessungen jeweils der Nettoertrag, d.h. der aus dem belasteten Vermögen fliessende Nutzen abzüglich allfälliger mit der Nutzniessung eingegangener Verpflichtungen. Wird die Nutzniessung an einem Grundstück eingeräumt, besteht der Nutzen aus den vereinnahmten Zinsen bzw. aus dem Mietwert (100%) gemäss Katasterschatzung, multipliziert mit dem Faktor gemäss anwendbarer Mietwerttabelle in > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 2. Hat sich der/die Nutzniesser/in verpflichtet, Hypothekarzinsen und Unterhaltskosten zu tragen, sind diese für die Barwertberechnung vom Mietertrag abzuziehen. Die verbliebene Differenz ist mit 3,5% zu kapitalisieren, da es sich bei Nutzniessungen an Grundstücken (wie auch bei Wohnrechten) um faktisch indexierte Leistungen handelt. Analoges gilt bei Wohnrechten.

Der Barwert der periodischen Baurechtszinsen darf den Verkehrswert des mit dem Baurecht belasteten Grundstücks übersteigen, sofern der Barwert nicht wesentlich über dem Verkehrswert liegt (VGE vom 28.1.1997 i.S. S.; VGE vom 29.11.1996 i.S. G.S.; VGE vom 13.11.1996 i.S. T.; LGVE 1992 II Nr. 20 bestätigt durch BGE vom 18.3.1994). Als wesentlich ist eine Differenz von mehr als 25% zu betrachten. 17

Bei der Einräumung bzw. Begründung eines selbständigen und dauernden Baurechts (> vgl. § 2 N 24 ff.) besteht der Handänderungswert in der Einmalzahlung und/oder im Barwert der vereinbarten periodischen Baurechtszinsen. 18
Bei der Veräusserung eines Baurechtsgrundstücks besteht der Handänderungswert im Kaufpreis für die Baurechtsbaute sowie in der Abgeltung des Restwerts des Baurechts (entweder Entschädigung an die veräussernde Person, die das Baurecht durch eine Einmalzahlung erworben hatte, oder im Fall der Übernahme der Verpflichtung zur Bezahlung des periodischen Baurechtszinses gegenüber dem Baurechtsgeber bzw. der Baurechtsgeberin der Barwert der Baurechtszinsen, berechnet auf der restlichen Baurechtsdauer; BGE vom 20. Dezember 1978, ASA 48 436).

01.01.2024

Tauschverträge

Ein Tauschvertrag ist wie zwei Kaufverträge zu behandeln. Die Handänderungssteuer berechnet sich für jede der erwerbenden Personen nach dem Wert des von ihr in Tausch gegebenen Grundstücks, denn dieses stellt die von ihm erbrachte Leistung für das mit dem Tausch erworbenen Grundstück dar. 1

Bei Tausch ohne Aufzahlung kann davon ausgegangen werden, dass die beiden Grundstücke für die Vertragsparteien gleichwertig sind. In der Regel wird deshalb im Tauschvertrag der Wert der Grundstücke nicht erwähnt. Als Berechnungsgrundlage gilt daher der Ersatzwert gemäss § 7 Abs. 2, wobei vom höheren Ersatzwert auszugehen ist. 2

Beim Tausch mit Leistung einer Aufzahlung gilt es folgendes zu beachten: 3
Gemäss Rechtsprechung führt die im Gesetz vorgesehene Berechnungsweise zu einer rechtsungleichen Behandlung der am Tausch beteiligten Steuerpflichtigen, wenn der Ersatzwert nicht genau dem Verkehrswert entspricht (LGVE 1993 II Nr. 21). Sie ist deshalb nur noch nach Massgabe der folgenden Ausführungen anzuwenden:
a) Grundsätzlich kann wie beim Tausch ohne Aufzahlung davon ausgegangen werden, dass die beiden Grundstücke für die Vertragsparteien bis zur Wertdifferenz, die mit der Aufzahlung ausgeglichen wird, gleichwertig sind. Als Berechnungsgrundlage gilt daher der höhere nach § 7 Absatz 2 berechnete Ersatzwert korrigiert (in einem Fall) um die Aufzahlung (für die Berechnung beim Tausch land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen, vgl. lit. b unten).

Beispiel
X tauscht das Grundstück A (Bauland) mit einem Katasterwert gemäss revidiertem Schatzungsgesetz von CHF 330'000 und erhält dafür von Y das eingezonte landwirtschaftliche Grundstück B (Katasterwert CHF 5'000; Verkehrswert CHF 240'000) sowie eine Aufzahlung von CHF 90'000. Die Handänderungswerte berechnen sich wie folgt:

Position	CHF
für Grundstück A:	
Ersatzwert von Grundstück A	330'000
= Handänderungswert	**330'000**
für Grundstück B:	
Ersatzwert von Grundstück B	330'000
./. von Y geleistete Aufzahlung	90'000
= Handänderungswert	**240'000**

Die Handänderungssteuer ist jeweils von der erwerbenden Person zu entrichten. Andere vertragliche Abmachungen sind nicht zu berücksichtigen. Sie beträgt

Position	CHF
für Grundstück A:	
1,5% von CHF 330'000 (steuerpflichtig ist Y)	4'950
für Grundstück B:	
1,5% von CHF 240'000 (steuerpflichtig ist X)	3'600

Es sind zwei Veranlagungsentscheide zu erstellen.
b) Weisen sämtliche ausgetauschten Grundstücke eine land- oder forstwirtschaftliche Ertragswertschatzung aus und liegen sie ausnahmslos nicht in der Bauzone, gilt als Handänderungswert wie bis anhin der nach § 7 Abs. 2 berechnete Wert des in Tausch gegebenen Grundstücks, zuzüglich eine geleistete oder abzüglich eine empfangene Aufzahlung (vgl. § 8 Abs. 3).

Diese Berechnungsweise gilt jedoch nur für den Fall, in dem im Tauschvertrag kein Anrechnungswert genannt wird oder dieser den in obenstehender Weise ermittelten Wert nicht erreicht. 4

01.01.2024

Handänderungswert bei wirtschaftlicher Handänderung gemäss § 2 Ziff. 3b

Für die Berechnung des Handänderungswertes bei wirtschaftlichen Handänderungen gemäss § 2 Ziff. 3b ist auf den im Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrag vereinbarten Preis abzustellen. Haben Berechtigte für die Übertragung des Kaufrechts oder den Verzicht auf die Ausübung eines ihnen vertraglich zustehenden Rechts eine Entschädigung erhalten, so ist diese ebenfalls miteinzubeziehen. 1

Beispiel
a) A schliesst mit B einen Kaufvorvertrag ab, in dem der Kaufpreis für das Grundstück auf CHF 250'000 festgelegt wird. Als Entschädigung erhält A von B CHF 10'000.
Keine Steuerpflicht.
b) B lässt gegen Entschädigung von CHF 30'000 C in den Vertrag eintreten.
Die von B geschuldete Handänderungssteuer beträgt 1,5% von CHF 260'000 (Kaufpreis CHF 250'000 + geleistete Entschädigung von CHF 10'000).
c) C erwirbt aufgrund des Kaufvorvertrages von A das Grundstück.
Die von C geschuldete Handänderungssteuer beträgt 1,5% von CHF 280'000 (Kaufpreis CHF 250'000 + geleistete Entschädigung an B von CHF 30'000).

29.09.2025

Steuerveranlagung

1. Verfahrensgrundsätze

Die §§ 10 - 13 regeln das Veranlagungsverfahren. Enthält das Handänderungssteuergesetz in Bezug auf das anzuwendende Verfahren keine eigene Regelung und verweist es auch nicht auf das Steuergesetz (vgl. § 10 Abs. 5, § 12 und § 12b Abs. 1), so ist das VRG massgebend. 1

1.1 Feststellung des Sachverhalts

Die Veranlagungsbehörde hat von Amtes wegen zu handeln (§ 37 Abs. 1 VRG). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch bei der Abklärung des der Veranlagung zugrunde liegenden Sachverhalts (§ 53 VRG). Die Parteien haben aber bei der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (§ 10 Abs. 5 sowie § 11 Abs. 3 und 4; > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 27 N 11 ff.). Handänderungen, die ohne Grundbucheintrag erfolgen, sind der zuständigen Veranlagungsbehörde (vgl. § 11 Abs. 2) zu melden. Die Verletzung der Melde- und Mitwirkungspflichten ist nach § 14 zu ahnden (> vgl. § 14). 2

Zur Abklärung des Sachverhalts dienen die im VRG vorgesehenen Beweismittel (§ 54 Abs. 1). Von Bedeutung sind im Veranlagungsverfahren die Urkunden (§§ 60 ff.). Als weitere Beweismittel sieht das VRG vor 3

> Amtsberichte und Beweisauskünfte (§§ 70 ff.)

> Zeugeneinvernahme (§§ 73 ff.)

> Parteieinvernahme und Beweisaussage (§§ 88 ff.)

> Sachverständige (§§ 93 ff.)

> Augenschein (§§ 100 ff.)

> andere Beweismittel, soweit sie beweistauglich sind (§ 54 Abs. 2)

Die Veranlagungsbehörde würdigt die Beweisergebnisse nach pflichtgemässem Ermessen (§ 59 Abs.1 VRG). Sie berücksichtigt dabei auch das Verhalten der Steuerpflichtigen im Verfahren, namentlich das Nichtbefolgen von Vorladungen, unberechtigtes Verweigern von Aussagen und Vorenthalten angeforderter Beweismittel (§ 59 Abs. 2 VRG). 4

1.2 Entscheid

In der Steuerverfügung sind die Steuerpflichtigen namentlich aufzuführen. Bei einer Mehrheit von Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 2) ist allen eine Veranlagungsverfügung zuzustellen (> vgl. § 4 N 3). Treten also mehrere Stockwerkeigentümerinnen und Stockwerkeigentümer als Käuferschaft auf, sind ihre Namen einzeln anzugeben; die blosse Anführung von Grundstücknummern genügt nicht. 5
Auch der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, von der Anteilsrechte im Sinne von § 2 Ziff. 3a veräussert wurden, ist wegen ihrer solidarischen Haftung gemäss § 4 Abs. 2 eine Veranlagungsverfügung zuzustellen.

Für jede Handänderung ist eine gesonderte Veranlagungsverfügung zu erlassen. Bei Tauschgeschäften sind somit zwei Entscheide erforderlich. 6

Stellt sich nachträglich heraus, dass der Veranlagungsentscheid Fehler enthält, kann er, solange er noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (> vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 31 N 1), durch einen neuen Entscheid aufgehoben oder berichtigt werden (BGE 121 II 273; LGVE 1986 II Nr. 39). Für die Revision rechtskräftiger Veranlagungsentscheide gilt § 12. 7

2. Delegation der Veranlagungskompetenz

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 25 N 1 - 3. Bei Beteiligungen mehrerer Gemeinden > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 29 N 1. 8

3. Revision

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. Weisungen StG § 161 / 168 ff. Nr. 1 Ziff. 2 9

4. Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 38 N 1 ff. 10

5. Nachsteuer

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 174 - 178. 11

Betreffend den massgebenden Zeitpunkt der Handänderung > vgl. § 29a N 1 f. 12

Für das Übergangsrecht vgl. § 29a Abs. 2. 13

6. Veranlagungsverjährung

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 33 N 1 ff. 14

Betreffend den massgebenden Zeitpunkt der Handänderung > vgl. § 29a N 1 f.; für das Übergangsrecht vgl. LGVE 2004 II Nr. 29. 15

7. Verteilung unter den Gemeinden

Bilden Grundstücke, die in verschiedenen Gemeinden liegen, Gegenstand einer Handänderung, wird der Steuerertrag im Verhältnis der auf die einzelnen Grundstücke entfallenden Steuern unter den Gemeinden verteilt (§ 10 Abs. 2). Werden für die einzelnen Grundstücke Preise festgelegt, kann grundsätzlich auf diese abgestellt werden. Andernfalls ist die Verteilung im Verhältnis der subsidiären Handänderungswerte (§ 7 Abs. 2) vorzunehmen. 16

01.01.2024

Steuerstrafrecht

Die nachfolgenden Ausführungen zu § 14 beziehen sich auf Handänderungen, die ab dem 1. Januar 2001 erfolgten (für den massgebenden Stichtag > vgl. § 29a N 1 ff.; für das Übergangsrecht vgl. § 29a Abs. 3). 1

Anwendbar sind die Bestimmungen des Steuergesetzes (§ 14 Abs. 1; > vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 208 - 229). 2

Zuständig für die Durchführung des Steuerstrafverfahrens (mit Ausnahme eines Strafverfahrens wegen Steuervergehens nach den §§ 225 ff. StG) ist die Veranlagungsbehörde (für die Handänderungssteuer) oder die Beschwerdeinstanz (§ 14 Abs. 2). Für das Steuerstrafverfahren > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 42 N 1 ff. 3

Die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung verjährt zehn Jahre nach der steuerbegründenden Handänderung, für welche die Steuer nicht oder unvollständig veranlagt wurde, oder zehn Jahre nachdem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde. 4

Für die Bezugsverjährung gilt § 20 (§ 14 Abs. 4; > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 34 N 1 ff.). 5

01.01.2024

Rechtsmittel

1. Einsprache

Gegen den Veranlagungsentscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung bei der Veranlagungsbehörde Einsprache erhoben werden (§ 18 Abs. 1 und 3). Wurde die Kompetenz zur Veranlagung auf eine Verwaltungsstelle übertragen, ist diese ohne anderslautende Regelung in einem rechtsetzenden Erlass der Gemeinde auch für die Behandlung der Einsprache zuständig (§ 18 Abs. 1 HStG und § 117 Abs. 1 VRG). 1
Enthält das Handänderungssteuergesetz in Bezug auf das anzuwendende Einspracheverfahren keine eigene Regelung, ist das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) massgebend (LGVE 1986 II Nr. 39; LGVE 1980 II Nr. 15).

Eine Einsprache ist schriftlich (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 145 Nr. 1 Ziff. 1) einzureichen und hat einen bestimmten Antrag und dessen Begründung zu enthalten. Diesbezüglich sind jedoch keine hohen Anforderungen zu stellen. Es genügt, wenn aus der Einsprache hervorgeht, weshalb und inwiefern die Veranlagung abgeändert werden soll. Die Einsprache hat im Minimum den Willen um Änderung der Veranlagung zum Ausdruck zu bringen. Nötigenfalls ist die Einsprecherin oder der Einsprecher unter Ansetzung einer angemessenen Frist und unter Androhung der Konsequenzen im Falle der Nichtbefolgung (Nichteintreten bzw. Veranlagung nach amtlichem Ermessen aufgrund der vorhandenen Unterlagen) aufzufordern, die Einsprache zu verbessern oder zu ergänzen (§§ 120 und 135 VRG). Wird die verbesserte Eingabe nicht oder verspätet eingereicht und fehlen in der ursprünglichen Eingabe Antrag oder Begründung vollständig, ist auf die Einsprache nicht einzutreten. Lassen Antrag oder Begründung einzig die nötige Klarheit vermissen, ist auf die Einsprache einzutreten und aufgrund der Eingabe sowie der vorhandenen Akten zu entscheiden (BGE 112 Ib 634; LGVE 1989 II Nr. 15; VGE vom 23.8.1988 i.S. K. und S.). 2
Richtet sich die Einsprache gegen eine nach amtlichem Ermessen vorgenommene Veranlagung, hat die Einsprecherin bzw. der Einsprecher deren Unrichtigkeit nachzuweisen (VGE vom 22.10.1992 i.S. K.).

Betreffend die Einspracheverhandlung, den Einspracheentscheid sowie die Kosten- und Entschädigungsfolgen > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 28 N 3 - 7. 3

2. Einspracheberechtigung

Einspracheberechtigt nach § 18 Abs. 2 sind die Käuferschaft und die Dienststelle Steuern des Kantons. 4

Bei einer Mehrheit von Erwerberinnen und Erwerbern ist jede einzelne Person zur Erhebung von Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde berechtigt. Dasselbe gilt auch für die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, von der Anteilsrechte im Sinne von § 2 Ziff. 3a veräussert wurden. 5
Der Verkäuferschaft steht die Einsprache- bzw. Beschwerdebefugnis auch dann nicht zu, wenn sie sich gegenüber der Käuferschaft zur Bezahlung der Handänderungssteuer vertraglich verpflichtet hat (LGVE 1986 II Nr. 11). Sie hat auch kein Recht auf Beiladung gemäss den §§ 20 ff. VRG (KGE vom 25.9.2017 i.S. A. P. und S. G.).

3. Kostentragung im Beschwerdeverfahren

Gegen Einspracheentscheide kann innert 30 Tagen seit Zustellung Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden (§ 18 Abs. 1 und 3 HStG). Für die Beschwerdeberechtigung gilt Ziff. 2 sinngemäss. 6
Die Bestimmung von § 18 Abs. 4 über die Kostentragung im Beschwerdeverfahren gilt nur für das Verfahren vor Kantonsgericht. Für das Einspracheverfahren vgl. N 3 oben.

01.01.2024

Steuerbezug

1. Fälligkeit und Verzinsung

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 31 N 1 ff. 1

2. Pfandrecht

Für den Umfang, das Eintragungserfordernis im Grundbuch für Steuerfälle ab 1.1.2012 und die Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 32 N 1 ff. Für die Fälligkeit der Handänderungssteuer > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 31 N 1. 3

Für die Auskunft über den Bestand und die mutmassliche Höhe der auf dem Grundstück haftenden Pfandrechte > vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 32 N 10 ff. 4

3. Bezugsverjährung

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 34 N 1 ff. 5

4. Zahlungserleichterungen und Erlass

Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2a Weisungen StG Erlass (> insbesondere §§ 199 - 201 Nr. 1; > § 200 Nr. 1 Ziff. 9.6). 6

Aufteilung des Steuerertrags

Berechnungsbeispiel
gilt ab 2020; für den massgebenden Stichtag > siehe § 29a N 1 und 2> .

Steuerbetrag CHF 6'000

Aufteilung	Staat CHF	Gemeinde CHF
Staatsanteil 70%	4'200	
Gemeindeanteil 30%		1'800
Veranlagungs- und Inkassoprovision 1% auf Staatsanteil (vgl. N 2)	42	
Ablieferung an den Staat	4'158	
Ablieferung an die Gemeinde		
Steuer		1'800
Veranlagungs- und Inkassoprovision		42
Total		**1'842**

Kontrolle

Position	CHF
Steueranteil Staat	4'158
Steueranteil Gemeinde	1'800
Provision	42
Steuerbetrag	**6'000**

Die Veranlagungs- und Inkassoprovision richtet sich nach § 4 der Verordnung des Regierungsrates über die Entschädigung im Steuerwesen (SRL Nr. 688). Sie beträgt 1%. 2

Mit dieser Provision sind sämtliche Aufwendungen, die der Gemeinde mit der Veranlagung und dem Bezug der Handänderungssteuer erwachsen (inkl. allfälliger Gerichts- und Betreibungskosten), abgegolten (§ 6 der Verordnung). Die Verrechnung einzelner Aufwendungen mit dem abzuliefernden Staatsanteil ist nicht möglich, auch wenn die Kosten in einem Einzelfall die Pauschale beträchtlich übersteigen. 3
Hat der Staat bei der Veranlagung oder beim Inkasso in ausserordentlichem Mass mitgewirkt, wird die Provision nach Massgabe von § 7 der Verordnung gekürzt, so z.B., wenn die Fallbearbeitung praktisch weitgehend durch die Dienststelle Steuern erfolgte.

01.01.2025

Ablieferung Staatssteueranteile

Die Gemeinden sind verpflichtet, den jeweils am Monatsende bestehenden Saldo der Staatssteueranteile innert 15 Tagen an die Dienststelle Finanzen abzuliefern (§ 24 Abs. 2 HStG). 1

Übergangsrecht

> Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 52a N 1 ff. 1

Bei Handänderungen gemäss § 2 Ziff. 3a ist das Datum der Übertragung der Beteiligung (Art. 967 ff. OR), bei Handänderungen gemäss § 2 Ziff. 3b das Datum des zweiten Rechtsgeschäfts (Abtretungs-, Eintrittserklärung) massgebend. Bei Verzicht auf die Rechte aus Kauf-, Kaufrechts- oder Kaufvorvertrag zu Gunsten Dritter und nachfolgendem Erwerb des Grundstücks durch diese ist der steuerbare Tatbestand erst im Zeitpunkt des Erwerbs durch die Dritten erfüllt. Massgebend ist daher der diesbezügliche Tagebucheintrag (LGVE 1990 II Nr. 22). 2

Band 3
Weisungen EStG: Erbschaftssteuer

KANTON
LUZERN

01.01.2024

Rechtsgrundlagen

- Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern (EStG) vom 27. Mai 1908 (SRL Nr. 630)
- Gesetz betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 vom 28. Juli 1919 (SRL Nr. 652; § 33 f.: Nachkommenerbschaftssteuer als fakultative Gemeindesteuer; NEStG)
- Steuergesetz vom 22. November 1999 (SRL Nr. 620)
- Gegenrechtsvereinbarungen betreffend die gegenseitige Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Zuwendungen an öffentliche, gemeinnützige oder kirchliche Institutionen
- Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich (für Todesfälle vor 2015), Grossbritannien, den Niederlanden, Norwegen (für Todesfälle vor 2015), Österreich, Schweden und den Vereinigten Staaten von Amerika

01.01.2025

Gegenstand der Steuer

1. Allgemeines

1.1 Erbanfallsteuer
Gemäss § 1 Abs. 1 EStG sind die im Kanton Luzern fallenden Verlassenschaften Gegenstand der Erbschaftssteuer. Verlassenschaft ist ein veraltetes Wort für Erbschaft oder Nachlass. Die luzernische Erbschaftssteuer ist jedoch nicht als Nachlasssteuer konzipiert, d.h. die Steuer wird nicht auf dem vom Erblasser oder von der Erblasserin hinterlassenen Vermögen als Ganzes erhoben. Vielmehr handelt es sich um eine Erbanfallsteuer, d.h. sie erfasst die jeder einzelnen Person zukommende Vermögensquote (VGE vom 22. September 1993 i.S. S.).

1.2 Zivilrechtliche Auslegung
Nach Wortlaut und Aufbau des Erbschaftssteuergesetzes liegen die steuerbegründenden bzw. steuerauslösenden Tatbestände in rein zivilrechtlichen Vorgängen. Dies ergibt sich insbesondere aus § 3 EStG, der die Steuersätze an den Erbgang und die Erbenqualität knüpft. In diesem Sinne sind die Bestimmungen des EStG zivilrechtlich auszulegen. Die Subsumtion unter das jeweils massgebende zivilrechtliche Institut ist für die Anwendung der steuerrechtlichen Bestimmungen massgebend (VGE vom 10. Juni 1997 i.S. Sch.).

1.2.1 Ausschlagung
Die Ausschlagung der Erbschaft (Art. 566 ff. ZGB) hat - vorbehältlich eines Rechtsmissbrauchs - die gleiche Wirkung wie im Zivilrecht: wer rechtsgültig ausgeschlagen hat, verliert rückwirkend auf den Tod des Erblassers oder der Erblasserin seine Erbenstellung und ist daher grundsätzlich nicht erbschaftssteuerpflichtig (mit Ausnahme der vom Erblasser oder der Erblasserin zugewendeten Vorempfänge, Vermächtnisse, Versicherungsansprüche; Überschusserlös aus konkursamtlicher Liquidation der Erbschaft gemäss Art. 573 ZGB).

Steuerpflichtig werden die von der Ausschlagung profitierenden Erbinnen und Erben. Das Steuermass richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser/der Erblasserin und diesen Personen (LGVE 1974 II Nr. 49).

1.2.2 Ungültige und herabsetzbare Verfügungen von Todes wegen
Eine an sich ungültige oder herabsetzbare Verfügung von Todes wegen (Art. 519 ff. ZGB) unterliegt vollumfänglich der Erbschaftssteuer, wenn dagegen nicht erfolgreich eine Ungültigkeits- oder Herabsetzungsklage eingereicht wurde (LGVE 1976 II Nr. 26; für die steuerliche Berücksichtigung eines erbrechtlichen Vergleichs vgl. Ziff. 1.3).

1.2.3 Ehevertragliche Übertragung des Gesamtguts
Haben sich die (kinderlosen) Ehegatten in einem Ehe- und Erbvertrag dem Güterstand der allgemeinen Gütergemeinschaft unterstellt und vereinbart, dass beim Vorversterben eines Ehegatten das Gesamtgut ins Alleineigentum des überlebenden Ehegatten falle, erfolgt der Übergang des Gesamtgutes kraft rechtsgeschäftlicher (ehegüterrechtlicher) und nicht kraft erbrechtlicher Universalsukzession. Somit ist der überlebende Ehegatte im Verhältnis zu den gesetzlichen Erbinnen und Erben nicht Vorerbe, auch wenn gemäss Erbvertrag nach seinem Tode das noch vorhandene Vermögen je zur Hälfte an die gesetzlichen Erbinnen und Erben des Ehemannes und der Ehefrau fällt. Für den Steuersatz ist deshalb das Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Erben/Erbinnen und dem zweitverstorbenen Ehegatten massgebend (VGE vom 10. Juni 1997 i.S. S., bestätigt durch BGE vom 4. Juni 1998 in Die Praxis 1999, 189).

1.3 Private Abmachungen zwischen den Erben/Erbinnen
Private Vereinbarungen zwischen den Erben/Erbinnen z.B. über die Erbquoten oder über die testamentarische oder gesetzliche Erbfolge sind erbschaftssteuerlich unbeachtlich, weil das Steuerobjekt sich grundsätzlich nach dem gesetzlichen Rechtsübergang oder nach dem letzten Willen des Erblassers/der Erblasserin bestimmt (LGVE 1976 II Nr. 25). Ausnahme: erbrechtlicher Vergleich; siehe unten). Verzichtet also z.B. ein Kind zu Gunsten des überlebenden Elternteils auf den ihm gemäss Erbrecht oder letztwilliger Verfügung zukommenden Erbanteil, ist ihm gegenüber die Nachkommenerbschaftssteuer auf diesem Erbanteil gleichwohl zu veranlagen und zu beziehen (ausser es habe die Erbschaft in nicht rechtsmissbräuchlicher Weise ausgeschlagen: siehe Ziff. 1.2.1).

Findet eine zwischen den beteiligten Erbansprechern streitige Erbschaftssache, bei welcher ernsthafte tatsächliche oder rechtliche Zweifel über den Bestand und Umfang der einzelnen Erbansprüche vorlagen, ihren Abschluss mit einem erbrechtlichen Vergleich, ist dieser steuerrechtlich massgeblich. Anders verhielte es sich dann, wenn die getroffene Verständigung der Steuerumgehung

(Steuerverkürzung) dienen würde. Das Vermögen, das aufgrund und anstelle einer umstrittenen letztwilligen Verfügung durch gegenseitige Vereinbarung anfällt, unterliegt daher der Erbschaftssteuer, selbst wenn im Vergleich die andere Partei als Alleinerbin anerkannt wird (LGVE 1994 II Nr. 22; BGE 105 Ia 54). Hat ein Erblasser oder eine Erblasserin abweichend von einem bestehenden Erbvertrag testiert, besteht in der Regel eine unsichere Rechtslage über Bestand und Umfang der erbrechtlichen Ansprüche, die es erlaubt, einen Vergleich zwischen den Erben bzw. Erbinnen erbschaftssteuerlich zu berücksichtigen (VGE vom 15. Juli 1996 i.S. S., bestätigt durch BGE vom 21. September 1999).

2. Steuerobjekte

Steuerobjekt der Erbschaftssteuer sind zunächst alle Fälle erbrechtlicher Rechtsnachfolge, unabhängig davon, ob die Rechtsnachfolge von einer natürlichen oder juristischen Person von Gesetzes wegen oder aufgrund einer gewillkürten Rechtsnachfolge (Testament, Erbvertrag) angetreten wurde (vgl. § 4 Abs. 1 EStG).

Nebst den Fällen der erbrechtlichen Rechtsnachfolge unterliegen auch andere Erwerbsarten von Vermögen auf den Tod des Erblassers oder der Erblasserin hin der Erbschaftssteuer, so insbesondere

a) die Schenkung auf den Todesfall (Art. 245 Abs. 2 OR)
b) der Rückfall einer Schenkung beim Tod der beschenkten Person (Art. 247 OR)
c) Schenkungen (auch gemischte Schenkungen), Erbvorempfänge und Leistungen aufgrund von Erbverzichtsverträgen nach Massgabe von > § 6 EStG
d) Ansprüche aus Versicherungen nach Massgabe von § 1 Abs. 2 EStG (siehe Ziff. 3)
e) Leistungen aufgrund eines erbrechtlichen Vergleichs (siehe Ziff. 1.3)

Demnach ist grundsätzlich jede Bereicherung, welche bei einer Person infolge des Todes einer anderen Person eintritt, Steuerobjekt der Erbschaftssteuer (Ausnahmen > siehe LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 11 Nr. 1; für die Abgrenzung zum Einkommen > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 6 Nr. 1 Ziff. 2).

3. Ansprüche aus Versicherungen

Nach § 1 Abs. 2 EStG ist eine Erbschaftssteuer auch zu entrichten auf Ansprüchen aus Versicherungen, die in den letzten fünf Jahren vor, mit oder nach dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers fällig werden, soweit sie nicht der Einkommenssteuer unterliegt.

3.1 Versicherungsleistungen, die der Einkommenssteuer unterliegen

Kapitalzahlungen einer Versicherung anlässlich des Todes eines Versicherungsnehmers oder einer Versicherungsnehmerin an eine gemäss Gesetz oder Versicherungsvertrag begünstigte Person können sowohl aus öffentlich-rechtlichen wie aus privatrechtlichen Versicherungen anfallen, z. B. aus einer privaten oder gesetzlichen Unfallversicherung, einer Haftpflichtversicherung, aber auch aus beruflicher Vorsorge (Säule 2 und 3a). Solche Kapitalzahlungen unterliegen in der Regel der Einkommenssteuer (§§ 29 und 30 lit. b StG). Dies gilt insbesondere für:

- > Leistungen aus der Säule 2 und 3a (Besteuerung nach § 58 StG)
- > Leistungen aus nichtrückkaufsfähigen Risikoversicherungen der Säule 3b (Besteuerung nach § 58 StG)
- > im Erlebensfall oder bei Rückkauf ausbezahlte rückkaufsfähige, mit Einmalprämie finanzierte Kapitalversicherungen, die nicht der Vorsorge dienen (vgl. § 27 Abs. 1 lit. a StG; Besteuerung zusammen mit dem übrigen Einkommen)
- > Ansprüche aus Versorgerschaden (Besteuerung nach § 58 StG)
- > 40% der Leistungen aus Rentenversicherung (inkl. Kapitalzahlungen bei Rückkauf und Prämienrückgewähr im Todesfall) für Todesfälle bis 31.12.2024; ab 01.01.2025 variabler einkommenssteuerpflichtiger Ertragsanteil gemäss Art. 7 Abs. 2 StHG (s. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 29 Nr. 5).

Vgl. auch die Übersicht über die Besteuerung von Versicherungsleistungen in > LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 29 Nr. 6

3.2 Versicherungsleistungen, die der Erbschaftssteuer unterliegen

3.2.1 Versicherungsleistungen, die nicht in den Nachlass fallen

Versicherungsleistungen, die nicht in den Nachlass eines Versicherungsnehmers oder einer Versicherungsnehmerin fallen, sondern aus Versicherungsrecht bzw. Versicherungsvertrag aufgrund einer Begünstigungsklausel direkt einer begünstigten Person zufliessen, sind nach § 1 Abs. 2 EStG mit der Erbschaftssteuer zu erfassen, falls die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- > Der Versicherungsnehmer oder die Versicherungsnehmerin ist nach dem 31. Dezember 2000 gestorben.
- > Die Versicherungsleistung unterliegt nicht der Einkommenssteuer (vgl. Ziffer 3.1).
- > Die Versicherungsleistung ist innerhalb von 5 Jahren vor dem Tod oder mit dem Tod oder nach dem Tod des

Versicherungsnehmers bzw. der Versicherungsnehmerin (Erblasser oder Erblasserin) fällig geworden.

Dabei handelt es sich insbesondere um:

- Kapitalzahlungen (inkl. Überschussanteil) aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen (100%) und Rentenversicherungen (60% für Todesfälle bis 31.12.2024; ab 01.01.2025 variabler nicht der Einkommenssteuer unterliegender Anteil gemäss Art. 7 Abs. 2 StHG; s. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 29 Nr. 5) mit Begünstigungsklausel im Sinne von § 1 Abs. 2 EStG.
- Rückkaufswert von nicht fälligen Personenversicherungen (Terminversicherung, Versicherung auf fremdes Leben) mit unwiderruflicher Begünstigung.
- Genugtuungsansprüche.

3.2.2 Versicherungsleistungen, die in den Nachlass fallen

Folgende Versicherungsleistungen fallen in den Nachlass und sind daher erbschaftssteuerpflichtig:

- noch vor Eintritt des Todes zugunsten des Erblassers/der Erblasserin fällig gewordene Versicherungsansprüche
- mit dem Tod des Erblassers/der Erblasserin fällig gewordene rückkaufsfähige Kapitalversicherungen (100%) und Rentenversicherungen (60% für Todesfälle bis 31.12.2024; ab 01.01.2025 variabler nicht der Einkommenssteuer unterliegender Anteil gemäss Art. 7 Abs. 2 StHG; s. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 29 Nr. 5) ohne Begünstigungsklausel
- der Rückkaufswert von nicht zufolge des Todes fällig werdenden Lebensversicherungen des Erblassers oder der Erblasserin ohne Begünstigung oder mit widerruflicher Begünstigung (Terminversicherung; Versicherung auf fremdes Leben)
- mit dem Tod des Erblassers/der Erblasserin fällig gewordene Ansprüche aus Sachversicherungen

3.3 Lebensversicherungen beim Tod eines Ehegatten

Die Frage, welcher Gütermasse (Errungenschaft, Eigengut, Gesamtgut) die Versicherungsleistungen bzw. der Rückkaufswert zuzuordnen sind, ergibt sich aufgrund des Güterstandes der Ehegatten und den entsprechenden güterrechtlichen Bestimmungen (Art. 181 ff. ZGB).

Bei während der Ehe abgeschlossenen Versicherungen ist der Wert der Versicherung grundsätzlich der Errungenschaft (ordentlicher Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung) oder dem Gesamtgut (Güterstand der Gütergemeinschaft) zuzuweisen, wenn es sich nicht klar um Eigengut handelt. Bei Gütertrennung gehört ein entsprechender Versicherungsanspruch zum Vermögen des jeweiligen Ehegatten, sofern keine Begünstigung vorgenommen wurde.

Bei vor der Ehe abgeschlossenen Versicherungen fällt der Wert der Versicherung ebenfalls ins Vermögen (Eigengut) des Erblassers/der Erblasserin.

Beim Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung fallen Sozialversicherungsleistungen in die Errungenschaft des Versicherungsnehmers/der Versicherungsnehmerin, unabhängig davon, aus welchen Mitteln diese Leistungen finanziert wurden und ob ein Teil der Finanzierung bereits vor Begründung des Güterstandes der Errungenschaftsbeteiligung erfolgte (Art. 197 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB).

01.01.2024

Steuerhoheit

1. Allgemeines

Als Steuerhoheit bezeichnet man das Recht, Steuern zu erheben. Die Erbschaftssteuer knüpft an zwei Sachverhalten an:

1.1 Anknüpfung am letzten Wohnsitz des Erblassers oder der Erblasserin oder am Ort der Eröffnung des Erbgangs
Für die Steuerhoheit massgebend ist primär § 2 lit. a EStG. Die Anknüpfung der Steuerhoheit am letzten Wohnsitz im Sinne von Art. 23 - 26 ZGB oder am Ort der Eröffnung des Erbgangs gilt uneingeschränkt im interkommunalen Bereich. Dies bedeutet, dass die luzernische Gemeinde des letzten Wohnsitzes nicht nur sämtliches bewegliches Vermögen, sondern auch alle im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke besteuern darf. Eine Steuerausscheidung findet zwischen luzernischen Gemeinden somit nicht statt.

Für Todesfälle ab 1.1.2018 besteht eine gesetzliche Grundlage für die Veranlagung der Erbschaftssteuer am Ort im Kanton Luzern, wo der Erbgang eröffnet wurde. Dies betrifft Schweizer Staatsangehörige mit letztem Wohnsitz im Ausland, falls sich die dort zuständige Behörde nicht mit dem Nachlass befasst oder falls der Erblasser bzw. die Erblasserin den Nachlass mittels letztwilliger Verfügung der schweizerischen Zuständigkeit unterstellt. Gemäss Art. 87 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht (IPRG; SR 291) ist diesfalls der Schweizer Heimatort für die Eröffnung des Erbgangs zuständig. Allfällige Erbschaftssteuer-Doppelbesteuerungsabkommen sind zu beachten.

Bei Schenkungen und Vorempfängen, die innert 5 Jahren vor dem Tod des Erblassers oder der Erblasserin erbracht wurden (vgl. § 6 EStG), entsteht die Erbschaftssteuerforderung erst mit Eintritt des Erbfalls. Somit kann die Schenkung grundsätzlich am Ort des letzten Wohnsitzes der schenkenden Person besteuert werden. Allerdings ist dies nur möglich, wenn die schenkende Person zur Zeit des Vollzugs der Schenkung oder des Vorempfangs ihren Wohnsitz im Kanton Luzern hatte. War dies nicht der Fall, steht die Besteuerungskompetenz nicht dem Kanton Luzern, sondern dem damaligen Wohnsitzkanton zu, welcher in der Regel bereits anlässlich der Vornahme der Schenkung eine Schenkungssteuer nach seinem eigenen kantonalen Recht erhoben hat.

Wird jemand für verschollen erklärt (Art. 35 ff. ZGB), ist für die Erhebung der Erbschaftssteuer (bewegliches Vermögen und im Kanton Luzern gelegene Grundstücke) die Gemeinde seines letzten Wohnsitzes oder bei Fehlen eines solchen der Heimatort zuständig (vgl. § 2 lit. c und 15 Abs. 1 lit. c EStG).

1.2 Anknüpfung am Ort des Grundstücks
§ 2 lit. b EStG ist massgebend für die Bestimmung der Steuerhoheit bei Grundstücken im Sinne von Art. 655 ZGB. Dieser Grundsatz gilt im interkantonalen und internationalen Bereich. Beteiligungen an Immobiliengesellschaften gelten bei der Erbschaftssteuer als bewegliche Aktiven.

Bei Schenkung eines Grundstücks ist unabhängig vom Wohnsitz der ausserkantonale Lageort des Grundstücks zur Besteuerung berechtigt.

2. Steuerausscheidung

2.1 Allgemeines
Im interkantonalen oder internationalen Verhältnis hat eine Steuerausscheidung zu erfolgen, wenn mehreren Gemeinwesen (Kantone, Staaten) aufgrund eines steuerlichen Anknüpfungspunktes (letzter Wohnsitz oder Ort des Grundstücks) das Recht zur Besteuerung gleichzeitig zusteht.

2.2 Interkommunale Steuerausscheidung
Zwischen luzernischen Gemeinden findet weder für Erbanfälle noch Schenkungen im Sinne von § 6 Abs. 1 EStG eine Steuerausscheidung statt (siehe auch Ziff. 1.1).

2.3 Interkantonale Steuerausscheidung
Es gilt die Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts, welche teilweise von den bei der Vermögenssteuer geltenden Ausscheidungsregeln abweicht. Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten (vgl. BGE 2C_415/2017 vom 2. Juni 2017 i.S. E.S.; Mäusli-Allenspach / Funk, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 29; vgl. auch Beispiele 1 und 2 hinten):

- Jeder beteiligte Kanton (letzter Wohnsitz und Liegenschaftskantone) darf jeden Erbteil und jedes Vermächtnis im Verhältnis der auf ihn entfallenden Aktiven (kantonale Quote) zu den Gesamtaktiven (Nettonachlass) besteuern. Es kommt somit nicht darauf an, welche Aktiven den Erben und Erbinnen mit letztwilliger Verfügung oder im Rahmen der Erbteilung zugewiesen wurden. Die Erben/Erbinnen und Vermächtnisnehmer/innen werden in allen an der Besteuerung des Nachlassvermögens beteiligten Kantonen steuerpflichtig. Die Bewertung der Liegenschaften für die Ermittlung der kantonalen Steuerquote erfolgt anhand der sogenannten Repartitionswerte (siehe LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1).
- Für die Ermittlung der kantonalen Quoten werden die Nachlassaktiven nach den Grundsätzen der Vermögenssteuerausscheidung verlegt (bewegliche Aktiven an den letzten Wohnsitz, Grundstücke an den Lageort). Die Nachlassschulden werden dabei proportional zu den beweglichen und unbeweglichen Nachlassaktiven verlegt.
- Jeder Kanton bewertet den gesamten Nachlass nach seinem eigenen Recht (LU: nach Massgabe von § 7 EStG). Befinden sich im Nachlass ausserkantonale Liegenschaften, ist deren Wert anhand der Repartitionswerte auf einen luzernischen Steuerwert umzurechnen (vgl. Beispiele).
- Die Progression richtet sich nach dem gesamten Erbanteil/Vermächtnis (Progressionsvorbehalt).
- Direkte Ansprüche von Todes wegen, die nicht in den Nachlass fallen (vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 1 Nr. 1 Ziffer 3.2.1), nehmen an der proportionalen Schuldenverlegung nicht teil. Sie stehen ausschliesslich dem Kanton des letzten Wohnsitzes des Erblassers oder der Erblasserin (bei Schenkungen und Vorempfängen jenem des Wohnsitzes der schenkenden Person zur Zeit der Schenkung oder des Vorempfangs) zur Besteuerung zu.
- Die Beteiligung an einer Personengesellschaft (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) ist - vorbehältlich der Quote an Liegenschaften - dem letzten Wohnsitz des Erblassers oder der Erblasserin zuzuweisen.
- Für Schenkungen und Vorempfänge steht das Besteuerungsrecht im interkantonalen Verhältnis ausschliesslich dem Kanton am Wohnsitz der schenkenden Person (bewegliches Vermögen) bzw. am Lageort des Grundstücks zu. Die Schulden werden nicht quotal wie bei der Vermögenssteuer, sondern objektmässig ausgeschieden. Ausnahme: Bei Schenkung von ganzen Vermögenskomplexen erfolgt eine proportionale Schuldenverlegung.
- Allfällige Steuerfreibeträge sind anteilsmässig entsprechend der im Kanton Luzern steuerbaren Quote zu gewähren.

Beispiel 1

Todesfall 2019; E mit letztem Wohnsitz in Luzern (selbstbewohnte Liegenschaft) vererbt den beiden Kindern X und Y das ganze Vermögen je zur Hälfte. Bruder B erhält das Ferienhaus in Lenzerheide (GR) gegen Übernahme der Grundpfandschulden. Das Steuerinventar weist folgende Aktiven (kantonale Steuerwerte) und Passiven auf:

Aktiven	Steuerwert CHF	Repartitionswert
Grundstück Luzern	500'000	115%*
Grundstück Lenzerheide (Steuerwert GR)	300'000	140%*
Wertschriften	200'000	
Total	**1'000'000**	

* gemäss Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (für die jeweils aktuellen Werte > siehe LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1)

Passiven	CHF
Grundpfandschulden Luzern	300'000
Grundpfandschulden Lenzerheide	100'000
sonstige Schulden	100'000
Total	**500'000**

Ermittlung der Steuerquoten

Aktiven	Total CHF	Luzern CHF	Graubünden CHF
Grundstück Luzern	575'000	575'000*	
Grundstück Lenzerheide	420'000		420'000**
Wertschriften	200'000	200'000	
Total	**1'195'000**	**775'000**	**420'000**
in %	100%	65%	35%
prop. Schuldenverteilung (für die weitere Berechnung nicht von Bedeutung)	500'000	325'000	175'000

* 115% von CHF 500'000

** 140% von CHF 300'000

Ermittlung des Nettonachlasses nach luzernischem Recht

Aktiven	CHF	CHF
Grundstück Luzern	500'000	
Grundstück Lenzerheide: (300'000 x 140) : 115	365'217	
Wertschriften	200'000	
Total Aktiven		**1'065'217**
Passiven		
Grundpfandschulden Luzern	300'000	
Grundpfandschulden Lenzerheide	100'000	
sonstige Schulden	100'000	
Total Passiven		500'000
Nettonachlass		**565'217**

Verteilung des Nettonachlasses (LU)

Vermächtnis B	CHF	CHF
Grundstück Lenzerheide	365'217	
./. Grundpfandschulden Lenzerheide	100'000	
Steuerbar		**265'217**
Erbschaft X und Y		
Grundstück Luzern	500'000	
Wertschriften	200'000	
Zwischentotal	700'000	
./. Grundpfandschulden Luzern	300'000	
./. sonstige Schulden	100'000	
Steuerbar		**300'000**
Total Nettonachlass (LU)		**565'217**

Berechnung der Erbschaftssteuer (LU)

Vermächtnis Bruder B	CHF	CHF
Vermächtnis	265'217	
Steuerbar in Luzern (65%)	172'391	
Grundsteuer (6% von CHF 172'391)		10'343
Progression (70%* von CHF 10'343)		7'240
Erbschaftssteuer B		17'583
Erbteil Kind Y		
Erbteil	150'000	
Steuerbar in Luzern (65%)	97'500	
Grundsteuer (1% von CHF 97'500)		975
Progression (60% von CHF 975)		585
Erbschaftssteuer Y		1'560
Erbteil Kind X: analog Kind Y		

* Progression richtet sich nach dem ganzen Vermächtnis bzw. Erbteil

Beispiel 2

Todesfall 2019; Letzter Wohnsitz in BL; Ferienhaus in LU

Position	Total 100% CHF	Luzern CHF	%	Basel-Land CHF	%
Aktiven					
Liegenschaften					
Steuerwert BL 618'000 (: 100 x 385*)	2'379'300			2'379'300*	
Steuerwert LU 200'000 (: 100 x 115*)	230'000	230'000			
Ausscheidungswert	2'609'300	230'000		2'379'300	100

Wertschriften / Guthaben	3'898'958			3'898'958	
Betriebsinventar	193'140			193'140	
Lebensversicherungen (Rückkaufswert)					
Total Aktiven	**6'701'398**	**230'000**	**3,43**	**6'471'398**	**96,57**
Passiven					
Grundpfandschulden					
übrige Schulden					
Vorschlagsansteil Ehegatte					
Totenkosten und sonstige Schulden	143'034				
Total Passiven	**143'034**				
	6'558'364				
Differenz auf Liegenschaften	340'343**				
Steuerrechtlicher Nettonachlass	**6'218'021**				
Anteil Kanton Luzern	**3,43%**				

* Ausscheidungswert (Repartitionswert) gemäss Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz
(für die jeweils aktuellen Werte > siehe LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1).
** Auscheidungswert Liegenschaften 2'609'300 : 115 x 15

Beispiel 3

Todesfall 2018; letzter Wohnsitz in LU; Ferienhaus im TI

Position	Total 100% CHF	Luzern CHF	%	Tessin CHF	%
Aktiven					
Liegenschaften					
Steuerwert LU, 1'000'000 (: 100 x 95*)	950'000	950'000			
Steuerwert TI, 100'000 (: 100 x 115*)	115'000			115'000	
Ausscheidungswert	1'065'000	950'000		115'000	100
Wertschriften / Guthaben	500'000	500'000			
Betriebsinventar					
Lebensversicherungen (soweit der Erbschaftssteuer unterliegend)					
Total Aktiven	**1'565'000**	**1'450'000**	**92,65**	**115'000**	**7,35**
Passiven					
Grundpfandschulden					
übrige Schulden					
Vorschlagsanteil Ehegatte					
Totalkosten und sonstige Schulden	400'000				
Total Passiven	**400'000**				
	1'165'000				
Differenz auf Liegenschaften	52'052 **				
Steuerrechtlicher Nettonachlass	**1'221'052**				
Anteil Kanton Luzern	**92,65%**				

* Ausscheidungswert (Repartitionswert) gemäss Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz
(für die jeweils aktuellen Werte > siehe LU StB Bd. 3 Weisungen StG § 179 Nr. 1).
** Ausscheidungswert Liegenschaften 1'065'000 : 95 x 5

2.4 Internationale Steuerausscheidung

Soweit Doppelbesteuerungsabkommen gelten (> siehe Rechtsgrundlagen), sind diese zu beachten. Andernfalls sind die im interkantonalen Verhältnis geltenden Regeln anzuwenden.

Bei Schenkungen und Vorempfängen im Sinne von § 6 Abs. 1 EStG sind Doppelbesteuerungen möglich, da keines der von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sich mit Schenkungen befasst.

29.09.2025

Steuersatz

Der Steuersatz wird grundsätzlich durch den Verwandtschaftsgrad zum Erblasser oder zur Erblasserin bestimmt. Je entfernter der Grad der Blutsverwandtschaft ist, desto höher liegt der Steuersatz. Der Steuerbetrag ergibt sich aus dem Steuersatz und einem allfälligen Progressionszuschlag nach § 5 EStG.

1. Ehegatten, eingetragene Partner und Lebenspartner

Der überlebende Ehegatte hat gemäss § 11 Abs. 1e EStG keine Erbschaftssteuer zu entrichten. Dies gilt auch für eingetragene Partner oder Partnerinnen. Auch der getrennt lebende Ehegatte (Art. 114, 117 f., 175 ZGB) ist steuerbefreit. Hingegen gilt für im Zeitpunkt des Todes oder der Zuwendung rechtskräftig geschiedene Ehegatten der Steuersatz für Nichtverwandte.

Die Steuerbefreiung gilt auch für Lebenspartner bzw. -partnerinnen (gleichen oder unterschiedlichen Geschlechts), sofern dieser bzw. diese mit der verstorbenen Person während mindestens zwei Jahren in einer eheähnlichen Beziehung zusammengelebt hat. Ist die Voraussetzung des mindestens zweijährigen Zusammenlebens nicht erfüllt oder besteht die Lebenspartnerschaft im Todeszeitpunkt nicht mehr, ist der Steuersatz für Nichtverwandte (§ 3 Abs. 1c i.V.m. § 5 EStG) anzuwenden. Ein starkes Indiz für eine Lebenspartnerschaft ist das dauernde Zusammenleben in einem Haushalt am gemeinsamen Wohnsitz. Weitere Indizien sind beispielsweise ein Konkubinatsvertrag, Vorsorgeaufträge, Patientenverfügungen, Begünstigungen, gemeinsames Bankkonto. Zwischen den Lebenspartnern muss eine innere Bindung vorhanden sein, die das gegenseitige Einstehen füreinander begründet - eine blosse Wohngemeinschaft erfüllt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht. Die bedachte Person hat das Bestehen der Lebenspartnerschaft im Todeszeitpunkt und das mindestens zweijährige Zusammenleben in einer eheähnlichen Beziehung nachzuweisen.

2. Nachkommen

Als Nachkommen gelten Kinder, Enkel, Urenkel usw., Adoptivkinder (unabhängig davon, unter welcher Fassung des ZGB das Adoptionsverhältnis begründet wurde; LGVE 1977 II Nr. 23), unter altem Kindesrecht mit Standesfolge anerkannte Kinder, uneheliche Nachkommen ohne gesetzliches Erbrecht (nachgewiesene altrechtliche "Zahlvaterschaften", Stiefkinder sowie Pflegekinder und deren Nachkommen.

Das Pflegekindverhältnis wird durch Ausübung der faktischen Obhut über ein Kind begründet. Eine formelle Vereinbarung oder die behördliche Bewilligung eines Pflegekindverhältnisses ist nicht erforderlich. Für das Vorliegen eines Pflegekindverhältnisses wird vorausgesetzt, dass das Verhältnis zwischen Pflegekind und Pflegeeltern während der Minderjährigkeit des Kindes während mindestens 2 Jahren bestand.

Das Stiefkindverhältnis wird durch die Heirat eines Elternteils mit dem zukünftigen Stiefelternteil begründet und muss weder bereits während der Minderjährigkeit des Kindes bestanden noch eine Mindestdauer gehabt haben. Das Stiefkindverhältnis bleibt solange bestehen, als die dieses Verhältnis begründende Ehe nicht aufgelöst wird. Mit dem Tod des Elternteils geht das Stiefkindverhältnis nicht unter. Ein Stiefkindverhältnis liegt aber nicht vor, wenn die Ehe mit dem Stiefelternteil geschieden wird oder dieser nach dem Tod des Elternteils wieder heiratet. Vorbehalten bleiben Fälle, in denen ein Pflegeverhältnis von mindestens 2 Jahren nachgewiesen wird. Analoges gilt für Stiefkindverhältnisse aufgrund eingetragener Partnerschaften.

Der Nachkommen-Erbschaftssteuersatz ist für Pflege- und Stiefkinder ausser in ganz klaren Fällen erst auf ein entsprechendes Begehren der steuerpflichtigen Person anzuwenden. Die Beweislast für die Voraussetzungen der privilegierten Besteuerung liegt ausschliesslich bei der steuerpflichtigen Person.

Bei der Nachkommenerbschaftssteuer handelt es sich um eine reine Gemeindesteuer gemäss § 33 f. NEStG (SRL 652). Das Steuersubstrat fällt ausschliesslich der steuerberechtigten Einwohnergemeinde zu, ohne dass der Kanton daran partizipiert. Es steht in der Kompetenz der einzelnen Gemeinden, diese Steuer einzuführen. Der Steuersatz (ohne Progression) darf höchstens 1% betragen. Es steht den Gemeinden, welche die Nachkommenerbschaftssteuer eingeführt haben, aber frei, im entsprechenden Gemeinde-Rechtserlass den Steuersatz tiefer als 1% anzusetzen sowie die Progressionszuschläge gemäss § 5 EStG vorzusehen oder auf diese zu verzichten. Bei Anwendung der höchsten Progressionsstufe (vgl. § 5 Ziff. 10 EStG i.V.m. § 34 Ziff. 2 NEStG) ergibt sich eine Nachkommenerbschaftssteuer von insgesamt höchstens 2%. Weitere Gestaltungsmöglichkeiten (z.B. andere Steuerfreibeträge oder von § 5 EStG abweichende Progressionszuschläge) stehen den Gemeinden nicht zu.

Der zur Einführung der Nachkommenerbschaftssteuer geschaffene Erlass wie auch eine spätere Abänderung, nicht aber dessen

Aufhebung, bedürfen der Genehmigung durch den Regierungsrat (§ 37 NEStG).

Erbanteile, Vermächtnisse und Schenkungen bis und mit CHF 100'000 pro bedachte Person sind steuerfrei (Grenzminimum; höhere Beträge sind ohne Abzug eines Steuerfreibetrags vollumfänglich steuerbar). Bei Nachkommen gelangt damit mindestens ein Progressionszuschlag von 60% zur Anwendung, sofern die betreffende Gemeinde einen Progressionszuschlag erhebt.

Im Übrigen sind die Bestimmungen des EStG sinngemäss anzuwenden.

Übersicht Nachkommen-Erbschaftssteuer

Gemeinde	Steuer	Progression	Gemeinde	Steuer	Progression
Adligenswil	nein	-	Malters	ja	ja
Aesch	nein	-	Mauensee	ja	ja
Alberswil	ja	ja	Meggen	ja	nein
Altbüron	ja	ja	Meierskappel	nein	-
Altishofen	nein	-	Menznau	ja	ja
Ballwil	nein	-	Nebikon	nein	-
Beromünster	ja	nein	Neuenkirch	nein	-
Buchrain	nein	-	Nottwil	nein	-
Büron	nein	-	Oberkirch	nein	-
Buttisholz	nein	-	Pfaffnau	ja	ja
Dagmersellen	ja	nein	Rain	nein	-
Dierikon	nein	-	Reiden	nein	-
Doppleschwand	ja	ja	Rickenbach	ja	ja
Ebikon	nein	-	Roggliswil	ja	ja
Egolzwil	ja	ja	Römerswil	nein	-
Eich	nein	-	Romoos	ja	ja
Emmen	nein	-	Root	nein	-
Entlebuch	ja	ja	Rothenburg	nein	-
Ermensee	ja	ja	Ruswil	ja	nein
Eschenbach	nein	-	Sempach	nein	-
Escholzmatt-Marbach	ja	ja	Sursee	nein	-
Ettiswil	ja	ja	Schenkon	nein	-
Fischbach	ja	ja	Schlierbach	nein	-
Flühli	ja	ja	Schongau	ja	ja
Geuensee	nein	-	Schötz	ja	ja
Gisikon	nein	-	Schüpfheim	ja	ja
Greppen	nein	-	Schwarzenberg	ja	ja
Grossdietwil	ja	ja	Triengen	nein	-
Grosswangen	nein	-	Udligenswil	nein	-
Hasle	ja	ja	Ufhusen	ja	ja
Hergiswil	ja	ja	Vitznau	nein	-
Hildisrieden	nein	-	Wauwil	ja	ja
Hitzkirch	nein	-	Weggis	nein	-
Hochdorf	nein	-	Werthenstein	ja	ja
Hohenrain	ja	ja	Wikon	ja	ja
Honau	nein	-	Willisau	nein	-
Horw	nein	-	Wolhusen	ja	ja
Inwil	nein	-	Zell	ja	ja
Knutwil	ja	ja			
Kriens	nein	-			
Luthern	ja	ja			
Luzern	ja	ja			

3. Elterlicher Stamm

Für Zuwendungen an Verwandte des elterlichen Stamms (Vater, Mutter, Adoptivvater, Adoptivmutter, Geschwister, Neffen, Nichten, Grossneffen, Grossnichten) gilt ein Steuersatz von 6% (§ 3 Abs. 1a EStG).

Für Zuwendungen an Pflege- und Stiefeltern siehe Ziff. 7 unten.

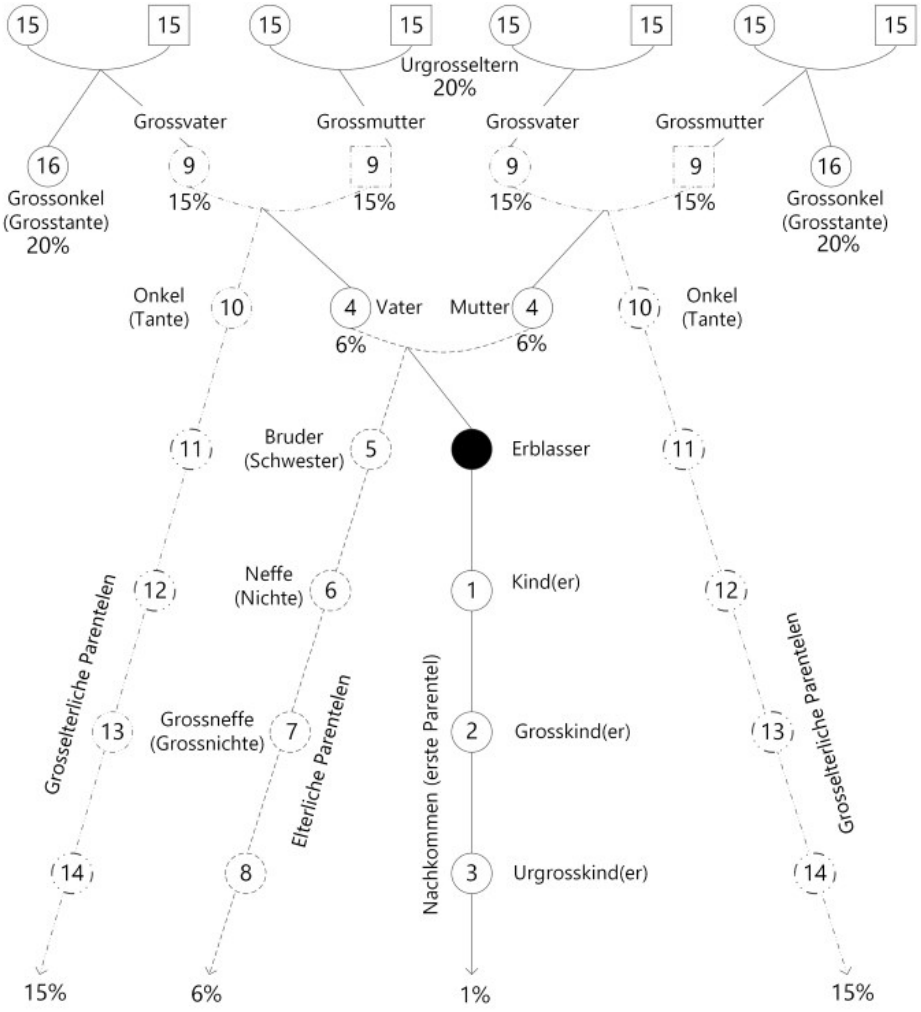
4. Grosselterlicher Stamm

Für Verwandte des grosselterlichen Stamms (Grosseltern, Onkel, Tanten, Cousins, Cousinen) beträgt der Steuersatz 15% (§ 3 Abs. 1b EStG).

5. Nichtverwandte

Für alle weiter entfernt Verwandten (als grosselterlicher Stamm) und Nichtblutsverwandte beträgt der Steuersatz grundsätzlich (für die Ausnahmen vgl. insbesondere Ziff. 7 - 8) 20% (§ 3 Abs. 1c EStG).

6. Übersicht Steuersätze für die (blutsverwandten) gesetzlichen Erben/Erbinnen



Quelle: Tuor/Schnyder/Schmid, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Aufl., S. 436

7. Angestellte / Pflege- und Stiefeltern

Für Zuwendungen an Angestellte gilt ein Steuersatz von 6% (§ 11 Abs. 1b EStG). Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich angeführt, gilt der Steuersatz von 6% in der Praxis auch für Angestellte, die als Erben eingesetzt sind. Es besteht ein Steuerfreibetrag von CHF 2'000.-- (Abzugsminimum). Für die Festsetzung des Progressionszuschlags ist von der vollen Zuwendung auszugehen. Als Angestellte gelten Personen, die mit dem Erblasser oder der Erblasserin ein Arbeitsverhältnis gemäss Art. 319 OR eingegangen sind (LGVE 1984 II Nr. 18). Das Arbeitsverhältnis braucht im Todeszeitpunkt nicht (mehr) zu bestehen. Die Anwendung des privilegierten Steuersatzes von 6% hängt nicht davon ab, ob der/die Angestellte für die geleisteten Dienste einen vollen Lohn bezogen hat. Zu prüfen ist jeweils, ob und inwieweit es sich bei der Zuwendung um eine einkommenssteuerpflichtige Lohnnachzahlung handelt (> siehe auch LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 6 Nr. 1 Ziff. 2). Der Progressionszuschlag ist auch bei

Zuwendungen an Angestellte zu erheben (LGVE 1987 II Nr. 15).

Der Steuersatz von 6% inkl. Steuerfreibetrag von CHF 2'000 gilt auch für Zuwendungen von Pflegekindern an Pflegeeltern sowie von Stiefkindern an Stiefeltern. Für die Frage, ob ein Pflegekind- oder ein Stiefkindverhältnis besteht bzw. bestanden hat, siehe Ziff. 2 oben.

Beispiel

Position	CHF
Zuwendung an Angestellte	31'000
abzüglich	2'000
steuerbar	29'000
Steuersatz 6% (von CHF 29'000)	1'740
Zuschlag 30% (von CHF 1'740)	522
Erbschaftssteuer	**2'262**

8. Lebenspartner/in

Steuerbefreiung gemäss § 11 Abs. 1e EStG (s. vorstehend Ziff. 1).

9. Vor- und Nacherbschaft

Massgebend für den Steuersatz ist das Verwandtschaftsverhältnis zwischen Vorerbe/Vorerbin und Erblasser/Erblasserin. Für Nacherben/Nacherbinnen ist ebenfalls das Verwandtschaftsverhältnis zwischen ihnen und dem/der Erblasser/Erblasserin (nicht jenes zum Vorerben/zur Vorerbin) massgebend (LGVE 2008 II Nr. 24; LGVE 1983 II Nr. 14).

Bei einer Vorerbschaft kann das Eigentumsrecht nur beschränkt ausgeübt werden. Wirtschaftlich betrachtet ist sie mit der Nutzniessung vergleichbar. Daher ist bei der Vorerbschaft bloss der kapitalisierte Ertragswert des Nachlasses zu versteuern (VGE vom 20.1.2004 i.S. M.; für die Berechnung des Barwerts > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 9 N 10). Für die Nacherbschaft ist dagegen die Erbschaftssteuer auf dem vollen Nachlass zu bezahlen (BGE vom 25.11.2002 i.S. M.).

Bei der Nacherbeneinsetzung auf den Überrest gelten beim Vorerben die ordentlichen Bewertungsgrundsätze (> § 7 EStG; BGE vom 25.2.2005; ZP.31/2004)).

Wird die Vorerbschaft infolge Wegfalls der Nacherbschaft definitiv erworben, gelten beim Vorerben bzw. bei der Vorerbin die ordentlichen Bewertungsgrundsätze (> § 7 EStG), wobei der bereits besteuerte kapitalisierte Ertragswert abzuziehen ist.

Die Besteuerung der Nacherbschaft erfolgt im Zeitpunkt des Nacherbfalls (Tod der Vorerbin bzw. des Vorerben, sofern nichts anderes verfügt worden ist). Der Umfang der Vorerbschaft ist zu dokumentieren, damit später die Nacherbschaft ermittelt werden kann. Bei einem Wohnsitzwechsel der Vorerbin bzw. des Vorerben innerhalb der Schweiz, bleibt die Steuerhoheit für die (bewegliche) Nacherbschaft am letzten Wohnsitz der Erblasserin bzw. des Erblassers bestehen (BGE 123 I 264). Um die Besteuerung der Nacherbschaft sicherzustellen, empfiehlt es sich, das Zivilstandsamt (falls der/die Vorerbe/Vorerbin das Bürgerrecht am letzten Wohnsitz des/der Erblassers/Erblasserin besitzt) bzw. die Behörden am neuen Wohnsitz unter Hinweis auf die Nacherbschaft zu ersuchen, den Tod bzw. einen weiteren Wohnsitzwechsel des/der Vorerben/Vorerbin zu melden.

10. Fideikommisse

Bei Fideikommissen ist das Verwandtschaftsverhältnis zwischen verstorbenem Fideikommissar und übernehmendem Fideikommissar massgebend (§ 8 EStG; RRE 1962 Nr. 17).

Das Fideikommiss ist eine besondere Form der unbeschränkten Nacherbeneinsetzung. Der/Die Fideikommissar/in erwirbt nur ein beschränktes Eigentumsrecht am Fideikommissgut und kann daher nicht einem/einer "gewöhnlichen" Erben/Erbin gleichgestellt werden. Die Besteuerung muss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des/der Berechtigten in Bezug auf das Fideikommissgut entsprechen. Daher ist der zu versteuernde Nachlass aufgrund des kapitalisierten Ertragswertes und nicht aufgrund des vollen Wertes des Nachlasses zu ermitteln (BGE vom 25.11.2002 i.S. M.; für die Berechnung des Barwerts > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 9 N 10).

11. Familienstiftungen

Zuwendungen an Familienstiftungen sind zum Satz für Nichtverwandte (20%) zu besteuern (LGVE 1977 II Nr. 24).

12. Versicherungsleistungen

Bei Versicherungsleistungen, die der Erbschaftssteuer unterliegen (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 1 Nr. 1 Ziff. 3.2), ist das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Versicherungsnehmer bzw. der Versicherungsnehmerin (Erblasser oder Erblasserin) und der begünstigten Person massgebend.

01.01.2024

Progressionszuschlag

Wenn einzelne Erben mehr als CHF 10'000 erhalten, so wird folgender Zuschlag gemacht (§ 5 EStG):

Betrag in CHF	Zuschlag
von 10'001 bis 20'000	10% des Steuerbetrags
von 20'001 bis 30'000	20% des Steuerbetrags
von 30'001 bis 40'000	30% des Steuerbetrags
von 40'001 bis 50'000	40% des Steuerbetrags
von 50'001 bis 100'000	50% des Steuerbetrags
von 100'001 bis 200'000	60% des Steuerbetrags
von 200'001 bis 300'000	70% des Steuerbetrags
von 300'001 bis 400'000	80% des Steuerbetrags
von 400'001 bis 500'000	90% des Steuerbetrags
ab 500'001	100% des Steuerbetrags

Der Progressionszuschlag bezieht sich auf den anwendbaren Steuersatz.

Beispiel
Eine Schwester erbt von ihrem Bruder CHF 100'000. Der Steuersatz beträgt gemäss § 3 Abs. 1a EStG 6%. Der Progressionszuschlag beläuft sich gemäss § 5 Ziff. 5 EStG auf 50%. Die geschuldete Steuer beträgt somit 9% bzw. CHF 9'000.

Der Progressionszuschlag von 100% kommt zur Anwendung, wenn die Zuwendung mindestens CHF 500'001 beträgt.

Die Progressionszuschläge sind bei sämtlichen mit der Erbschaftssteuer erfassten Zuwendungen anzuwenden, insbesondere auch bei Vermächtnissen (VGE vom 18. Mai 1987 i.S. E.) sowie bei Zuwendungen an Angestellte (LGVE 1987 II Nr. 15) und an Lebenspartner/innen (VGE vom 20.1.2004 i.S. M.; für Todesfälle bis 31.12.2017).

01.01.2024

Schenkungen / Erbvorempfänge / Erbverzichtsvertrag

1. Allgemeines

Wurden solche Leistungen innerhalb von 5 Jahren vor dem Tod aus dem Vermögen des Erblassers oder der Erblasserin (bei Ehegatten: aus Eigengut, Errungenschaft oder Gesamtgutshälfte der verstorbenen Person) ausgerichtet, werden sie zum erbschaftssteuerpflichtigen Vermögen hinzugerechnet. Massgebender Zeitpunkt für die Frage, ob eine Hinzurechnung erfolgen muss, ist der Vollzug der Schenkung: Eigentumsübergang, d.h. bei Grundstücken grundsätzlich der Grundbucheintrag und bei beweglichen Sachen grundsätzlich die Übergabe der Sache oder Besitzanweisung nach Art. 924 ZGB. Für die Steuerausscheidung > siehe LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 2 Nr. 1.

2. Schenkungsbegriff

Im luzernischen Erbschaftssteuerrecht ist der obligationenrechtliche Schenkungsbegriff massgebend (Art. 239 OR). Dieser Schenkungsbegriff beinhaltet folgende vier Elemente: Zuwendung, Bereicherung aus dem Vermögen einer anderen Person, Unentgeltlichkeit der Zuwendung, Schenkungswille (VGE vom 22.2.1995 i.S. L.; LGVE 1982 II Nr. 16). Zuwendungen, die im Hinblick auf eine von der empfangenden Person irgendwie erbrachte Gegenleistung (z.B. Arbeit) gemacht werden, erfolgen nicht unentgeltlich und gelten daher als Einkommen. Auch eine freiwillige Zuwendung im Zusammenhang mit einem (früheren) Arbeitsverhältnis als Anerkennung für geleistete Dienste ist nicht unentgeltlich. Als Schenkung zu betrachten ist immerhin das die sittliche Verpflichtung übersteigende Mass der Zuwendung (remunatorische Schenkung). Eine einkommenssteuerfreie Zuwendung liegt nur vor, wenn persönliche Gründe wie z.B. Freundschaft hierfür ausschlaggebend waren (VGE vom 22. Februar 1995 i.S. L.; > siehe auch LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 3f. Nr. 1 Ziff. 7). Bei Zuwendungen als Dank für erbrachte Pflegeleistungen ist für die Qualifikation, ob ein steuerbares Einkommen oder eine erbschaftssteuerpflichtige Zuwendung vorliegt, zu prüfen, ob die Pflegeleistungen im Rahmen eines eigentlichen Arbeitsverhältnisses gemäss Art. 319 ff. OR erbracht wurden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Pflegeleistungen ein solches Ausmass aufgewiesen haben, dass deren Erbringung ordentlicherweise nicht ohne Entgelt erfolgt, und ein Unterordnungsverhältnis bzw. eine Weisungsbefugnis der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers besteht. Kein Arbeitsverhältnis liegt dagegen vor, wenn die Leistungen sich im Rahmen einer freiwilligen Nachbarschafts- oder ehrenamtlicher Sozialhilfe bewegt haben - letzteres bildet die Regel, insbesondere wenn Verwandte, befreundete oder benachbarte Personen ältere bzw. behinderte Personen bei der Bewältigung des häuslichen Alltags unterstützen, z.B. durch Einkaufen, Kochen, Putzen (vgl. VGE vom 21.8.2001 i.S. K.; VGE vom 22. Februar 1995 i.S. L.; LGVE 1987 II Nr. 15; Stähelin, Zürcher Kommentar, Art. 320 OR N 14). Massgebend sind die objektiven tatsächlichen Verhältnisse. Angaben in einem Testament oder Schenkungsvertrag, wonach die Zuwendung für die Bemühungen und Pflege erfolge, bilden nur ein Indiz. Handelt es sich um Erwerbseinkommen, hat die bedachte Person auch Sozialversicherungsbeiträge zu entrichten.

3. Bemessung

Für die Steuerbemessung ist der Vermögenssteuerwert der Zuwendung im Zeitpunkt des Vollzugs massgebend (> siehe auch LU StB Weisungen EStG § 7 Nr. 1).

4. Solidarhaftung

Für die Entrichtung der auf die Zuwendungen gemäss § 6 Abs. 1 EStG entfallenden Steuern haften die Erben und Erbinnen mit den Bedachten solidarisch (§ 6 Abs. 2 EStG). Nichterben/Nichterbinnen (z.B. Vermächtnisnehmer/-innen) sind von der Solidarhaftung ausgenommen. Die Solidarhaftung der Erben/Erbinnen ist auf die Höhe ihrer jeweiligen eigenen Erbbetreffnisse beschränkt. Die in Anspruch genommenen Erben/Erbinnen haben gegenüber den Beschenkten bzw. Vorempfängern/Vorempfängerinnen das Regressrecht.

Ist eine Person Vorempfängerin oder Beschenkte und zugleich Erbin, haftet zunächst ihr eigenes Erbbetreffnis für den gesamten geschuldeten Steuerbetrag, der auf Erbquote und Vorempfang bzw. Schenkung erhoben wird. Übersteigt dieser Steuerbetrag ihre Erbquote, haften die Miterben/Miterbinnen mit ihren Erbbetreffnissen für den verbleibenden Betrag solidarisch, d.h. jeder/jede aufs Ganze (subsidiäre Mithaftung; LGVE 2002 II Nr. 24).

Ist eine Person Vorempfängerin oder Beschenkte aber nicht Erbin, haften alle Erben/Erbinnen mit ihren steuerbaren

Erbbetreffnissen für deren Steuerbetrag solidarisch.

01.01.2024

Bemessung des Nachlasses

1. Aktiven

1.1 Grundsätzliches

Die einzelnen Nachlassgegenstände, welche der Besteuerung unterliegen, werden nach den für die Vermögenssteuer geltenden Grundsätzen bewertet (§§ 44 - 51 ohne steuerfreie Beträge gemäss § 52 StG). Grundsätzlich ist der Wert im Zeitpunkt des Todes (bzw. des Vollzugs der Schenkung oder des Erbvorempfangs) massgebend, wobei die Wertermittlung aus Sicht der jeweiligen Erben oder Vermächtnisnehmer zu erfolgen hat (vgl. ASA 45, 545 und LGVE 2012 II Nr. 26). Erhält beispielsweise eine Person eine Minderheitsbeteiligung an einer nicht börsenkotierten Gesellschaft und verfügt dadurch über eine Mehrheitsbeteiligung, kann der Pauschalabzug gemäss Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert der ESTV/SSK nicht geltend gemacht werden. Gleich zu behandeln ist der Fall, in dem der Empfänger oder die Empfängerin der Zuwendung bereits vorher über eine Mehrheitsbeteiligung verfügte.

1.2 Liegenschaften

Bei Liegenschaften ist grundsätzlich der im Todeszeitpunkt in Kraft stehende Katasterwert massgebend.

Bei einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft, die der übernehmende Erbe/Vermächtnisnehmer oder die übernehmende Erbin/Vermächtnisnehmerin im Todeszeitpunkt am Wohnsitz dauernd selbst bewohnt, entspricht der für die Erbschaftssteuer massgebende Wert 75% des Katasterwerts (§ 7 EStG und § 48 Abs. 2a StG). Wird die Liegenschaft nicht vollumfänglich selbst bewohnt, ist eine Katasterwertaufteilung nach Massgabe der Mietwerte vorzunehmen und der selbst bewohnte Teil mit 75% sowie der nicht selbst bewohnte Teil mit 100% des entsprechenden Katasterwertanteils zu besteuern (> vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 48 Nr. 1).

1.3 Schenkungen und Vorempfänge

Steuerpflichtige Schenkungen und Vorempfänge sind zum Vermögenssteuerwert, den sie im Zeitpunkt des Vollzugs der Zuwendung gehabt haben, mit dem Vermögenssteuerwert des Erbanfalls zusammenzurechnen (> siehe auch LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 6 Nr. 1).

Bei gemischten steuerpflichtigen Schenkungen ist nur die unentgeltliche Bereicherung Bemessungsgrundlage (zum Wert im Zeitpunkt des Vollzugs der Zuwendung).

Stammt eine steuerpflichtige Schenkung oder ein steuerpflichtiger Vorempfang von einem Ehepaar, wird der Zufluss zur Hälfte besteuert, wenn er je hälftig von den Eheleuten zugewandt wurde. Stammt er einzig vom Erblasser/von der Erblasserin, ist er dagegen vollständig zu besteuern. Im Zweifelsfall ist die steuerpflichtige Person beweispflichtig, dass eine Zuwendung ganz oder teilweise vom überlebenden Ehegatten erbracht wurde.

1.4 Erbschaftssteuervermächtnis

Muss ein Vermächtnis gemäss Anordnung des Erblassers oder der Erblasserin erbschaftssteuerfrei ausgerichtet werden, liegt nebst dem eigentlichen Vermächtnis ein zusätzliches Vermächtnis in der Höhe der Erbschaftssteuer vor. Damit ist die Erbschaftssteuer vom Gesamtvermächtnis, bestehend aus Vermächtnis und Erbschaftssteuervermächtnis, zu beziehen (LGVE 1987 II Nr. 15 Erw. 6).

Die Erbschaftssteuer wird für die mit der Ausrichtung des erbschaftssteuerfreien Vermächtnisses belasteten Erben/Erbinnen zur vom Nachlass abziehbaren Erbschaftsschuld.

Formel zur Berechnung des steuerbaren Gesamtvermächtnisses:
Gesamtvermächtnis = steuerfrei auszurichtendes Vermächtnis x 100 : (100 - Steuersatz inkl. Progression)

Beispiel

CHF 20'000 seien als Vermächtnis erbschaftssteuerfrei auszurichten.
(Vermächtnisnehmer: Nicht blutsverwandt mit Erblasser)

Position	CHF
Gesamtvermächtnis (20'000 x 100 : (100 - 24))	26'315.80

Erbschaftssteuer (20% von CHF 26'315.80)	5'263.20
Zuschlag nach § 5 EStG (20% des Steuerbetrags)	1'052.60
Total	**6'315.80**

1.5 Versicherungen

Für der Erbschaftssteuer unterliegende Versicherungen > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 1 Nr. 1 Ziff. 3.2 erfolgt die Besteuerung auf dem der begünstigten Person ausgerichteten Kapital, ausser für noch nicht fällige Versicherungen, die zum Rückkaufswert zu besteuern sind.

Wird eine Rentenversicherung mittels Begünstigungsklausel zugewendet, ist der Wert des Rentenstammrechts für die Berechnung der Erbschaftssteuer heranzuziehen.

2. Passiven

Schulden (Erbschaftsschulden und Erbgangsschulden) können von den Nachlassaktiven abgezogen werden. Bei den Erbschaftsschulden handelt es sich um vom Erblasser oder von der Erblasserin zu Lebzeiten eingegangene und beim Ableben noch vorhandene Schulden (Grundpfandschulden, Faustpfandschulden, ungesicherte Schulden). Dagegen handelt es sich bei den Erbgangsschulden um nach dem Tod entstandene, mit dem Ableben in engem Zusammenhang stehende Zahlungsverpflichtungen der Erben und Erbinnen (Todesfallkosten, Gebühren der Teilungsbehörde, Willensvollstreckerhonorar etc.). Ebenfalls als Erbgangsschuld gilt der auf 30 Tage begrenzte Unterhaltsanspruch der Hausgenossen nach Massgabe von Art. 606 ZGB. Im Zusammenhang mit der Erbteilung angefallene Kosten sind - im Gegensatz zu den für die Erlangung der Erbschaft (Erbteil, Vermächtnis) notwendigen Kosten - nicht abziehbar (RB 1999 Nr. 159).

Vom Nachlassvermögen in Abzug zu bringen sind insbesondere auch die güterrechtlichen Ansprüche des überlebenden Ehegatten (Ersatzforderungen, Vorschlagsanteil).

Vermächtnisse (inkl. Erbschaftssteuervermächtnisse) sind bei den damit belasteten Erben und Erbinnen in Abzug zu bringen.

Bei einem entgeltlichen Erbvertrag ist die Gegenleistung von der erbrechtlichen Zuwendung abzuziehen.

Die Erbschaftssteuer ist keine Erbschafts- oder Erbgangsschuld, sondern eine persönliche Schuld der Steuerpflichtigen und damit nicht abziehbar.

Die auf einer Liegenschaft lastenden latenten Grundstückgewinnsteuern sind ebenfalls nicht abzugsfähig (Steuergericht Solothurn in Der Schweizer Treuhänder 2000, 248).

Leibrenten, die die Erben oder Erbinnen Angestellten des Erblassers oder der Erblasserin aus dem Nachlassvermögen bestellen, können nicht als Schuld vom Nachlassvermögen in Abzug gebracht werden (LGVE 1977 II Nr. 25).

01.01.2024

Nutzniessung

1. Grundsätzliches

Wird ein Vermögensgegenstand (Guthaben, Sachwert, Liegenschaft) vom Erblasser oder von der Erblasserin nutzniessungsbelastet zugewendet, bilden sowohl der Barwert der Nutzniessung wie auch das belastete Eigentum je ein der Erbschaftssteuer unterworfenes Steuerobjekt. Die in LGVE 1974 II Nr. 50 ohne nähere Begründung und Auseinandersetzung mit der anderslautenden Praxis, Rechtsprechung und Literatur des Kantons Luzern vertretene Auffassung, wonach der Anfall der Nutzniessung kein Steuerobjekt bilde, beruht offenbar auf einem Versehen des Gerichts und wird in der Praxis nicht befolgt.

Der Barwert der Nutzniessung wird zum Steuersatz aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses Erblasser/Erblasserin - nutzniessungsberechtigte Person besteuert (für die Berechnung des Barwerts > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 9 N 10).

Der Wert des belasteten Eigentums (Wert des unbelasteten Vermögens abzüglich Barwert der Nutzniessung) wird zum Steuersatz aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses Erblasser/Erblasserin - Erbe/Erbin besteuert.

Beispiel
Der Erblasser hat die selbstbewohnte Liegenschaft seinem Sohn, der im Todeszeitpunkt nicht in dieser Liegenschaft wohnte, vererbt. Gleichzeitig hat er seiner Ehefrau die lebenslängliche Nutzniessung an dieser Liegenschaft zugewendet.

Position	CHF
Katasterwert der unbelasteten Liegenschaft	500'000
Steuerwert gemäss § 48 Abs. 2 lit. b StG > (LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 7 Nr. 1 Ziff. 1.2)	500'000
Barwert Nutzniessung	100'000
Erbschaftssteuerwert der belasteten Liegenschaft (steuerpflichtig zum Satz für Nachkommen)	400'000

Sowohl die Steuer für das belastete Eigentum wie auch die Steuer für die Nutzniessung sind von den Erbinnen und Erben zu bezahlen. Diese können jedoch die Steuer für die Nutzniessung vom nutzniessungsbelasteten Guthaben in Abzug bringen. Dieser Abzug vermindert den für die Bemessung der Erbschaftssteuer massgebenden Wert des Nutzniessungsvermögens nicht.

Der kapitalisierte Wert der Nutzniessung ist keine Nachlassschuld.

Die Besteuerung der Nutzniessung an einer Liegenschaft steht dem Liegenschaftskanton zu (Nutzniessungswert und belastetes Eigentum).

Die Schenkung eines Vermögensgegenstandes unter Vorbehalt der lebenslänglichen Nutzniessung ist eine Schenkung unter Lebenden und nicht eine solche auf den Todesfall. Der Wegfall der Nutzniessung anlässlich des Todes der schenkenden Person begründet keinen Steueranspruch (LGVE 1974 II Nr. 50).

Hat der Erblasser oder die Erblasserin eine Rente zugewendet, die mit oder nach dem Tod des Erblassers oder der Erblasserin zu laufen beginnt, ist der Rentenbarwert erbschaftssteuerpflichtig. Die Berechnung dieses Barwerts erfolgt gleich wie derjenige einer Nutzniessung.

Wurde anstelle einer Nutzniessung ein Wohnrecht zugewendet, sind der Barwert des Wohnrechts und das Nackteigentum in analoger Weise zu besteuern.

2. Nutzniessung zu Gunsten des überlebenden Ehegatten, eingetragenen Partners oder Lebenspartners

Wird der überlebende Ehegatte, eingetragene Partner oder Lebenspartner (für Todesfälle ab 1.1.2018) anlässlich des Todes des anderen Ehegatten bzw. eingetragenen Partners bzw. Lebenspartners durch letztwillige Verfügung als Nutzniesser eingesetzt und der nutzniessungsbelastete Vermögensgegenstand einem anderen Erben bzw. einer anderen Erbin zugewendet, entfällt für die kapitalisierte Nutzniessung die Erbschaftssteuerpflicht (§ 11 Abs. 1e EStG). Die auf das Nackteigentum entfallende Erbschaftssteuer ist zwar umgehend zu veranlagen. Der Bezug der Steuer kann jedoch gemäss § 9 Abs. 2 EStG erst beim Wegfall der Nutzniessung (in der Regel beim Tod der nutzniessungsberechtigten Person) erfolgen, damit das Nutzniessungsvermögen der nutzniessungsberechtigten Person nicht durch die Erbschaftssteuer geschmälert wird. Fälligkeit und Beginn des Zinsenlaufs sind

somit bis zum Wegfall der Nutzniessung aufgeschoben (vgl. § 9a Abs. 3 EStG). Die Regelung von § 9 Abs. 2 EStG ist auch anzuwenden, wenn ein von der Erbschaftssteuer befreiter Lebenspartner (Todesfälle ab 1.1.2018) Nutzniesser ist.

Den steuerpflichtigen nutzniessungsbeschwerten Erben/Erbinnen steht es frei, die Steuerschuld vorzeitig zu bezahlen. Diesfalls ist der auf das Nackteigentum entfallende Steuerbetrag entsprechend der Restlebenserwartung der nutzniessungsberechtigten Person im Zeitpunkt der Ablösung der Steuerschuld zu diskontieren (LGVE 1976 II Nr. 24 Erw. 2).

Beispiel

Alter der nutzniessungsberechtigten Ehefrau im Todeszeitpunkt des Erblassers	70 Jahre
Mittlere Lebenserwartung gemäss Tafel Z3*	20,90 Jahre
Diskontierungssatz	5%
Abzinsungsfaktor für 21 Jahre gemäss Tafel Z5*	0,358942
Erbschaftssteuer geschuldet beim Tod der Nutzniesserin	CHF 10'000
Erbschaftssteuer bei Diskontierung 0,358942 x CHF 10'000	CHF 3'589.40

*Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 7. Auflage

Verzichten die Steuerpflichtigen auf eine vorzeitige Ablösung der Steuerschuld, können die Steuerbehörden für die noch nicht fällige Steuerforderung keine Sicherstellung verfügen (LGVE 1976 II Nr. 24 Erw. 3). Für die Erbschaftssteuern bei Todesfällen besteht jedoch ein gesetzliches Pfandrecht nach Massgabe von § 10 Abs. 3 EStG für 2 Jahre seit Wegfall der Nutzniessung (§§ 9 Abs. 2, 9a Abs. 3 und 10 Abs. 3 EStG).

01.01.2024

Bezug

1. Fälligkeit und Verzinsung

Die Steuerschuld entsteht mit dem Eintritt des steuerbegründenden Tatbestands (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 1 Nr. 1). Sie entsteht nicht etwa erst mit der Teilung des Nachlasses oder der Steuerveranlagung.

Vgl. im Übrigen sinngemäss > LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 31 N 1 - 5.

2. Pfandrecht

Im Rahmen der Erbschaftssteuer kann das Pfandrecht geltend gemacht werden, soweit die Steuerforderung auf einer die Erbschaftssteuer auslösenden Zuwendung von Grundstücken im Sinne von Art. 655 ZGB beruht. Das Pfandrecht besteht nach § 10 Abs. 3 EStG ohne Eintragung im Grundbuch ab Eintritt des Erbfalls (Tod des Erblassers/der Erblasserin), jedoch höchstens für 2 Jahre seit Eintritt der Fälligkeit der Steuerforderung (Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft der Steuerveranlagung).

Für Todesfälle ab 1.1.2012 ist zu beachten, dass aufgrund der Revision von Art. 836 Abs. 2 ZGB (in Kraft per 1.1.2012) bei pfandgesicherten Steuerforderungen von mehr als CHF 1'000 das Pfandrecht gutgläubigen Dritten nur entgegengehalten werden kann, wenn es innerhalb von 4 Monaten seit Fälligkeit der Steuerforderung (relative Frist, die mit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zu laufen beginnt, § 9a Abs. 1 EStG), in jedem Fall aber innert 2 Jahren seit Entstehung der Steuerforderung (Todestag) im Grundbuch eingetragen wird.

Zur Sicherung der Durchsetzung des Pfandrechts sind (bei pfandgesicherten Steuerforderungen von mehr als CHF 1'000) der Steuerschuldner bzw. die Steuerschuldnerin, welche einen Monat vor Ablauf der 4-monatigen relativen Eintragungsfrist (d.h. 3 Monate, nachdem die Veranlagung rechtskräftig geworden ist) den Steuerausstand noch nicht (vollständig) bezahlt haben, zu mahnen und darauf hinzuweisen, dass das gesetzliche Grundpfandrecht im Grundbuch eingetragen wird, falls die Steuerschuld bis vor Ablauf der Eintragungsfrist nicht beglichen wird. Die Eintragung des Pfandrechts setzt aber in jedem Fall voraus, dass die absolute 2-jährige Eintragungsfrist mit Beginn ab Todestag des Erblassers bzw. der Erblasserin noch nicht abgelaufen ist.

Eintragungsverfahren: Schreiben an das zuständige Grundbuchamt mit dem Antrag auf Eintragung des gesetzlichen Grundpfandrechts unter Angabe des pfandgesicherten Steuerbetrags und des Verzugszinssatzes. Beilagen: rechtskräftige Veranlagungsverfügung, Berechnung des Umfangs der Pfandhaftung) sowie Rechtskraftbescheinigung (Musterbrief: > vgl. Weisungen EStG Anhang 2). Die Eintragungsfrist ist eingehalten, wenn das Eintragungsbegehren spätestens am letzten Tag der Eintragungsfrist beim Grundbuchamt eintrifft. Kosten der Eintragung: 2‰ der Pfandsumme, mindestens CHF 50 (§ 8 Grundbuchgebührentarif, SRL Nr. 228). Die Löschung des Pfandrechts, welche dem Grundbuchamt nach vollständiger Bezahlung der pfandgesicherten Steuerforderung zu beantragen ist, ist gebührenfrei.

> Vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 203-206 Nr. 1 Ziff. 3.1.2

Der Umfang der Pfandhaftung auf einem Grundstück entspricht dem Anteil des Steuerwertes dieses Grundstücks am Total der Aktiven (inkl. allfälliger steuerpflichtiger Schenkungen und Vorempfänge gemäss § 6 Abs. 2 EStG). Die Passiven werden im Verhältnis der Aktiven verteilt.

Beispiel

Position	CHF
Bewegliches Vermögen	150'000
Grundstück X (Steuerwert)	400'000
Barschenkung vor 2 Jahren	50'000
Total Aktiven	600'000
Total Passiven	500'000
Nachlass	100'000
Erbschaftssteuer	30'000
Umfang Pfandhaftung auf Grundstück X (400'000 x 30'000 : 600'000)	**20'000**

Der Umfang der Pfandhaftung ist für jedes Grundstück gesondert zu ermitteln. Die Berechnung wird erst vorgenommen, wenn das Pfandrecht beansprucht werden muss; diesfalls ist dem/der aktuellen Grundeigentümer/in die Erbschaftssteuerveranlagung samt Festsetzung des Haftungsbeitrags im Rechtsspruch (nochmals) zu eröffnen (vgl. auch > Rechtsspruch des Muster-Veranlagungsentscheids im Anhang). Ist der/die Grundeigentümer/in gleichzeitig Erbe/Erbin, kann er/sie im Rechtsmittelverfahren nur noch die Festsetzung der Pfandhaftung anfechten. Ist der/die Grundeigentümer/in nicht Erbe/Erbin, kann er/sie sowohl die Veranlagung der Erbschaftssteuer wie auch die Festsetzung der Pfandhaftung anfechten.

Zum Vorgehen betreffend die Geltendmachung des Pfandrechts siehe sinngemäss > LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 32 N 3 ff.

3. Bezugsbehörde

Die Erbschaftssteuer ist durch die Einwohnergemeinde zu beziehen (§ 10 EStG).

4. Zahlungserleichterungen und Erlass

Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuererlass (> insbesondere §§ 199 - 201 Nr. 1 Ziff. 5; > § 200 Nr. 1 Ziff. 9.7).

5. Bezugsverjährung

Rechtskräftige Erbschaftssteuern verjähren analog zu § 143 StG in fünf Jahren, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuer rechtskräftig festgesetzt worden ist (vgl. LGVE 1995 II Nr. 23; > vgl. ferner LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 143 Nr. 1).

01.01.2024

Steuerbefreiungen

Privilegiert sind in der Praxis entgegen dem zu engen Wortlaut von § 11 Abs. 1a - c EStG nicht nur Vermächtnisse und Schenkungen, sondern auch Erbeinsetzungen.

1. Zuwendungen zu öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen und Armenzwecken

Die Steuerbefreiung für Zuwendungen im Sinne von § 11 Abs. 1a EStG kommt grundsätzlich nur dann in Frage, wenn diese an Institutionen (Vereine, Stiftungen), nicht aber wenn sie an Einzelpersonen gelangen (RRE 1963 Nr. 20).

Der Begriff der öffentlichen, gemeinnützigen und kirchlichen Zwecke gemäss § 11 Abs. 1a EStG deckt sich mit demjenigen der ordentlichen Steuern (§ 70 Abs. 1h und i StG). Die Zuwendung muss einer steuerbefreiten Institutionen mit Sitz im Kanton Luzern, gesamtschweizerisch bzw. universell tätigen Institutionen oder Institutionen mit Sitz in einem Kanton, mit dem der Kanton Luzern ein Gegenrechtsabkommen abgeschlossen hat (vgl. Ziffer 1.5) zukommen. Diese Beschränkung der Steuerbefreiung wurde durch die Rechtsprechung wiederholt bestätigt (BGE 90 I 44 E. 2, 3; LGVE 1976 II Nr. 27; LGVE 1974 II Nr. 50).

1.1 Öffentliche Zwecke

Steuerbefreit sind Zuwendungen an den Kanton, die Einwohner- und Kirchgemeinden, Gemeindeverbände, nicht aber an die Korporationsgemeinden. Steuerbefreit sind im Weiteren Zuwendungen an öffentliche Institutionen mit Sitz in Kantonen und Staaten, mit denen der Kanton Luzern ein Gegenrechtsabkommen abgeschlossen hat (Liste siehe Ziffer 1.5).

1.2 Gemeinnützige Zwecke

Für die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit > vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 70 Nr. 3 Ziff. 4. Sportvereine und gesellige Vereine (z.B. Musikvereine) gelten nicht als gemeinnützig (LGVE 1976 II Nr. 28).

1.3 Kirchliche Zwecke

Begünstigt sind die Kirchen mit Sitz im Kanton Luzern, gesamtschweizerisch oder universell tätige Kirchen sowie Kirchen in Kantonen, mit denen der Kanton Luzern ein Gegenrechtsabkommen abgeschlossen hat (vgl. Ziffer 1.5). Zuwendungen an Pfarrkirchenstiftungen und Kirchenchöre sind ebenfalls steuerbefreit, sofern sie für kirchliche Zwecke verwendet werden. Letzteres ist bei einer grossen Zuwendung an einen Kirchenchor genauer zu prüfen.

1.4 Armenzwecke

Vgl. Ziffer 1.2.

1.5 Liste der Gegenrechtsvereinbarungen betreffend die gegenseitige Befreiung von der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Zuwendungen an öffentliche, gemeinnützige oder kirchliche Institutionen

Für die Steuerbefreiung wird grundsätzlich darauf abgestellt, ob die bedachte Institution mit Sitz in einem auf der Liste aufgeführten Kanton oder Staat dort wegen Verfolgung öffentlicher, gemeinnütziger oder kirchlicher Zwecke steuerbefreit ist. Diese Frage ist nötigenfalls direkt bei der zuständigen Steuerverwaltung abzuklären.

I. Interkantonale Vereinbarungen

mit AG, AR, BE, BL[1)], BS[2)], FR, GE[4)], GL, GR, JU[3)], NE[3)], NW[4)], OW[5)], SG, SH, SO[4)], SZ[5)], TG, UR, VD, VS, ZG und ZH

II. Internationale Vereinbarungen

mit Deutschland und Frankreich[6)]

1) Zuwendungen an kirchliche Institutionen nur insoweit, als es sich um staatlich anerkannte Kirchgemeinden handelt

2) Zuwendungen auch an öffentliche oder private Sozialversicherungs- und Sozialausgleichskassen sowie Personalfürsorgekassen

3) Zuwendungen an Bürgergemeinden nur insoweit, als sie Sozialaufgaben wahrnehmen und das Vermögen diesem Zweck gewidmet ist

4) Die Kantone Genf, Nidwalden und Solothurn befreien in ihren Steuergesetzen die öffentlichen, gemeinnützigen und kirchlichen Institutionen in den andern Kantonen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer und sind daher den Kantonen, mit denen Gegenrechtsvereinbarungen bestehen, gleichgestellt

5) Die Kantone Schwyz und Obwalden erheben keine Erbschaftssteuer und sind daher den Kantonen, mit denen Gegenrechtsvereinbarungen bestehen, gleichgestellt

6) Steuerbefreiung von Zuwendungen an den Staat und seine politischen Unterabteilungen sowie an ausschliesslich gemeinnützige Institutionen im andern Vertragsstaat

2. Subjektive Steuerbefreiungen

2.1 Ehegatten, eingetragene Partner sowie Lebenspartner
Ehegatten, eingetragene Partner sowie Lebenspartner (Todesfälle ab 1.1.2018) sind generell von der Erbschaftssteuer befreit (vgl. § 11 Abs. 1e EStG und > LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 3 f. Nr. 1 Ziff. 1).

2.2 Nachkommen
Nachkommen sind steuerbefreit, soweit die massgebende Gemeinde die Nachkommenerbschaftssteuer nicht eingeführt hat (> siehe LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 3 f. Nr. 1 Ziff. 2).

2.3 Eidgenossenschaft
Die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen, ausgenommen Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, sind steuerbefreit (Art. 62d RVOG; früher Art. 10 Abs. 1 Garantiegesetz; SR 170.21).

2.4 Unfall-, Kranken- und Pensionskassen
Steuerbefreit sind nach § 11 Abs. 1c EStG auch Zuwendungen an Unfall- und Krankenversicherungen sowie Personalvorsorgeeinrichtungen. Die Steuerbefreiung gilt nur für Institutionen mit Sitz im Kanton Luzern oder mit Tätigkeit in der ganzen Schweiz (subjektive Steuerbefreiung; vgl. Ziffer 1).

3. Freigrenzen

Nicht besteuert werden Zuwendungen, die den Betrag von CHF 1'000 nicht übersteigen, sofern die bedachte Person nicht ein steuerbares Vermögen von mehr als CHF 10'000 oder ein steuerbares Einkommen von mehr als CHF 4'000 hat. Es handelt es sich bei den CHF 1'000 um ein Grenzminimum, d.h. höhere Beträge sind ohne Abzug eines Steuerfreibetrags vollumfänglich steuerbar. § 11 Abs. 1d EStG gilt nur für natürliche Personen (RRE 1962 Nr. 18).

Zuwendungen an Nachkommen bis und mit CHF 100'000 sind steuerfrei (Grenzminimum; höhere Beträge sind ohne Abzug eines Steuerfreibetrags vollumfänglich steuerbar; § 34 Ziff. 3 NEStG).

Für Zuwendungen an Angestellte, Pflege- und Stiefeltern sowie langjährige Lebenspartner/innen (für Todesfälle bis 31.12.2017) besteht ein Steuerfreibetrag von CHF 2'000 (Abzugsminimum; > siehe LU StB Bd. 3 Weisungen EStG §§ 3 f. Nr. 1 Ziff. 7 - 9).

01.01.2025

Aufteilung

1. Steuerbetrag

Vom Steuerbetrag (inkl. Zins, Nachsteuer und Steuerstrafe gemäss § 9a Abs. 2 und § 14 EStG) fallen 70% an den Kanton und 30% an die Einwohnergemeinde (gilt für Todesfälle ab 2020).

Die Gemeinde erhält vom Kantonsanteil 3% als Provision. Mit dieser Provision sind sämtliche Veranlagungs- und Bezugskosten, auch jene allfälliger Rechtsmittelverfahren, abgegolten (§§ 3 und 6 der Verordnung über die Entschädigung im Steuerwesen; SRL Nr. 688).

Die Nachkommenerbschaftssteuer fällt vollumfänglich an die Einwohnergemeinde.

Die Gemeinden sind verpflichtet, den jeweils am Monatsende bestehenden Saldo der Staatssteueranteile innert 15 Tagen an die Dienststelle Finanzen abzuliefern (§ 12 Abs. 2 EStG).

2. Nachlass ohne Erbinnen/Erben

Hinterlässt ein Erblasser oder eine Erblasserin bzw. eine als verschollen erklärte Person (> siehe LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 2 Ziff. 1) keine erbberechtigten Personen (nach ergebnislosem Erbenaufruf), fällt der Nachlass gemäss Art. 466 ZGB an denjenigen Kanton, in dem der Erblasser oder die Erblasserin seinen bzw. ihren letzten Wohnsitz gehabt hat, oder an diejenige Gemeinde, die von der Gesetzgebung des Kantons als berechtigt bezeichnet wird. Der Kanton Luzern bestimmt diesbezüglich in § 71 EG ZGB (SRL Nr. 200), dass solche Nachlasse zu 1/3 an die Gemeinde des letzten Wohnsitzes und zu 2/3 an den Kanton fallen. Die Gemeinde kann eine Provision von 3% auf dem Staatsanteil gemäss § 3 der Verordnung über die Entschädigung im Steuerwesen (SRL Nr. 688) abziehen.

01.01.2024

Nachsteuer und Steuerstrafe

Das EStG sieht in § 14 bei jeder "Umgehung" der Erbschaftssteuerpflicht die Erhebung einer Nachsteuer und Busse vor. Mit dem Begriff "Umgehung" (Formulierung aus dem Jahre 1908) ist nicht die Steuerumgehung im heute verstandenen Sinne gemeint, sondern die Hinterziehung von Erbschaftssteuern (LVGE 1976 II Nr. 29).

Die Empfänger und Empfängerinnen von Zuwendungen des Erblassers oder der Erblasserin sind im Erbschaftssteuer-Veranlagungsverfahren gleich wie bei der Inventaraufnahme nach §§ 182 ff. StG zur Mitwirkung verpflichtet. Die Mitwirkung besteht im Erteilen von Auskünften, im Vorlegen von Ausweisen und Belegen, in der Einsichtsgewährung in Akten, usw. Wird die Erbschaftssteuer zu tief veranlagt, werden die Erben und Erbinnen nachsteuerpflichtig. Tragen sie an der unvollständigen Veranlagung ein Verschulden (z.B. durch Verweigerung von Auskünften, durch Erteilung unvollständiger oder falscher Auskünfte), werden sie zusätzlich steuerstrafpflichtig. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an verschwiegene steuerpflichtige Schenkungen und Vorempfänge.

Die Nachsteuer besteht in der Nachzahlung der vorenthaltenen Erbschaftssteuer samt Zins. Ist wegen Vorliegens eines Verschuldens auch eine Strafe auszusprechen, besteht die Konsequenz der Steuerhinterziehung gemäss dem Wortlaut von § 14 EStG im Bezug des Zweifachen des hinterzogenen Steuerbetrags, d.h. der Nachsteuer selbst und einer Busse in gleicher Höhe. Die Erhebung einer in jedem Fall der Nachsteuer entsprechenden Busse unabhängig vom Grad des Verschuldens der steuerpflichtigen Person ist jedoch nicht mit Art. 9 BV zu vereinbaren. Das individuelle Verschulden der steuerpflichtigen Personen muss bei der Bemessung der Busse stets berücksichtigt werden (vgl. LGVE 1989 II Nr. 18). Es ist deshalb von einer Regel-Busse im Ausmass der Hälfte der Nachsteuer auszugehen. Beim Vorliegen von strafschärfenden oder strafmildernden Umständen wird die Busse nach oben (Maximum: einfache Nachsteuer) oder unten angepasst (zur Bemessung der Busse siehe auch > LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 4).

Das Steuerhinterziehungsverfahren ist von der Veranlagungsbehörde (Gemeinderat) durchzuführen. Allfällige Fragen im Zusammenhang mit dem Verfahren und der Bussenbemessung können an die Stelle für Nachsteuern und Steuerstrafen der Dienststelle Steuern gerichtet werden.

Nach § 214 StG macht sich strafbar, wer im Inventarverfahren nach §§ 182 ff. StG Nachlasswerte verheimlicht oder beiseite schafft (Versuch, Anstiftung und Gehilfenschaft sind ebenfalls strafbar). Ein Verfahren nach § 214 StG ist von der Dienststelle Steuern durchzuführen (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 214 Nr. 1).

Die Bestrafung wegen vollendetem oder versuchtem Steuerbetrug (qualifizierte Art der Steuerhinterziehung durch Gebrauch gefälschter, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zum Zweck der Steuerhinterziehung) erfolgt durch die ordentlichen Strafbehörden. Das Verfahren richtet sich nach der Strafprozessordnung (SR Nr. 312.0). Bei begründetem Verdacht auf Steuerbetrug soll die Veranlagungsbehörde mit der Dienststelle Steuern, Nachsteuern und Steuerstrafen, Kontakt aufnehmen, damit diese den Sachverhalt prüfen kann. Gegebenenfalls ist durch die Veranlagungsbehörde eine Anzeige oder Strafklage bei der Staatsanwaltschaft zu erheben.

01.01.2024

Veranlagungsverfahren

1. Veranlagung

Veranlagungsbehörde ist die Gemeinde am letzten luzernischen Wohnsitz der verstorbenen Person oder bei einem Anwendungsfall von Art. 87 IPRG am Ort, an dem der Erbgang im Kanton Luzern eröffnet wurde (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 2 Nr. 1 Ziff. 1.1). Wohnte die Person ausserhalb des Kantons, ist die Gemeinde am Lageort des Grundstücks Veranlagungsbehörde (> vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen EStG § 2 Nr. 1 Ziff. 1.2). Sofern die rechtsetzenden Erlasse der Gemeinde nichts anderes regeln, ist die zuständige Veranlagungsbehörde der Gemeinderat (§ 15 Abs. 3 EStG).

Für die Gestaltung des Veranlagungsentscheids > vgl. Muster-Entscheid Weisungen EStG Anhang 1.

Haben die Steuerpflichtigen trotz Mahnung ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt oder können die steuerbaren Zuwendungen mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen (vgl. sinngemäss § 152 Abs. 2 StG).

Wird eine Veranlagung rechtskräftig, ist eine darauf basierende Steuerrechnung nicht mehr anfechtbar (LGVE 1989 II Nr. 23). Ficht jemand die Veranlagung nicht an, wird diese ihm/ihr gegenüber rechtskräftig und vollstreckbar, selbst wenn andere Erben/Erbinnen für sich ein Rechtsmittel ergriffen haben (VGE vom 22. September 1993 i.S. S.).

2. Einsprache

Gegen eine Erbschaftssteuerveranlagung kann innert 30 Tagen seit Zustellung bei der Gemeinde schriftlich Einsprache erhoben werden (§ 15 Abs. 4 - 6 EStG). Wurde die Kompetenz zur Veranlagung auf eine Verwaltungsstelle übertragen, ist diese ohne anderslautende Regelung in einem rechtsetzenden Erlass der Gemeinde auch für die Behandlung der Einsprache zuständig (§ 15 Abs. 4 EStG und § 117 Abs. 1 VRG). Das Einspracheverfahren richtet sich nach §§ 117 ff. VRG. Die steuerpflichtige Person hat keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Einspracheverhandlung (LGVE 1976 II Nr. 30). Es liegt im Ermessen der Gemeinde, ob sie eine solche durchführen will.

Einspracheberechtigt ist neben den Steuerpflichtigen auch die Dienststelle Steuern des Kantons (§ 15 Abs. 5 EStG).

Willensvollstrecker/innen sind ohne entsprechende Vollmachten der Erben/Erbinnen nicht zur Erhebung eines Rechtsmittels befugt (RB 1990 Nr. 57).

3. Verwaltungsgerichtsbeschwerde

Gegen den Einspracheentscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung schriftlich Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden (§ 15 Abs. 4 - 6 EStG).

Das Verfahren richtet sich nach den §§ 127 ff. VRG. Dem Kantonsgericht steht auch die Ermessenskontrolle zu (§ 15 Abs. 4 EStG).

Beschwerdeberechtigt ist neben den Steuerpflichtigen auch die Dienststelle Steuern des Kantons (§ 15 Abs. 5 EStG).

4. Veranlagungsverjährung

Die relative Veranlagungsverjährung beträgt 5 Jahre. Die absolute Veranlagungsverjährung beträgt 15 Jahre (LGVE 1995 II Nr. 23, wobei zu beachten ist, dass die absolute Veranlagungsverjährung bei den andern Steuern per 2001 von 10 auf 15 Jahre ausgedehnt wurde; VGE vom 19.2.2002 i.S. F.).

Diese Fristen beginnen grundsätzlich mit dem Todestag des Erblassers oder der Erblasserin zu laufen. Hat aber die Veranlagungsbehörde vom Eintritt des steuerbegründenden Tatbestands noch keine Kenntnis gehabt, beginnt die relative Verjährungsfrist erst in jenem Zeitpunkt zu laufen, in welchem sie davon Kenntnis erhielt bzw. hätte haben müssen.

Als Unterbruch der Verjährung gilt jede mit der Einschätzung in Zusammenhang stehende, nach aussen wirksame Amtshandlung. Für die Verjährungsunterbrechung genügt beispielsweise eine eingeschriebene Mitteilung der Veranlagungsbehörde, zugestellt an jede steuerpflichtige Person, wonach sie das Erbschaftssteuer-Veranlagungsverfahren eingeleitet habe. Als Unterbruch gilt auch die Zustellung des Steuerinventars. Mit jedem Unterbruch beginnt die relative Verjährungsfrist von 5 Jahren jeweils von vorn zu laufen. Ist aber die Steuerforderung nach Ablauf der ab Erbschaftsantritt (bzw. Kenntnis des Todes) laufenden 15-jährigen

absoluten Verjährungsfrist nicht rechtskräftig veranlagt, tritt die Verjährung endgültig ein.

Die Nichtbeachtung der Verjährung von Amtes wegen führt nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung, sondern ist durch ein Rechtsmittel anzufechten (VGE vom 22. September 1993 i.S. S.).

5. Revision

Für die Revision eines rechtskräftigen Erbschaftssteuerentscheids gelten die §§ 174 ff. VRG.

01.01.2024

Anhang

› Anhang 1: Muster-Veranlagungsentscheid Erbschaftssteuer

› Anhang 2: Musterbrief betreffend Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 10 Abs. 3 EStG

Anhang 1: Muster-Veranlagungsentscheid Erbschaftssteuer

Einwohnergemeinde A.
Gemeinderat

Sitzung vom .....
Kontroll-Nr. .....

Verhandlungsgegenstand: Erbschaftssteuer-Veranlagung betreffend den Erbschaftsanfall Muster-Meier Hans

I. Sachverhalt

Am 1. Januar 2007 ist Hans Muster-Meier, geboren am 31. Dezember 1909, verheiratet, von A./LU und B./LU, wohnhaft gewesen in A./LU, Bahnhofstrasse, gestorben.

Erbberechtigt am Nachlass sind gemäss letztwilliger Verfügung vom 30. November 1998 folgende Erben:

			Erbanteil
1.	Anna Muster-Meier, Bahnhofstrasse, A.	Ehefrau	(1/2) 8/16
2.	Fritz Muster, Paradeplatz, Zürich	Sohn	3/16
3.	Helen Muster-Müller, Bundesplatz, Bern	Tochter	3/16
4.	Peter Muster-Studer, Pilatusstrasse, Luzern	Bruder	(1/8) 2/16

Vermächtnisse erhalten:

			CHF
1.	Fastenopfer, Luzern		5'000
2.	Josef Brun, Seepromenade, Weggis	nicht verwandt	15'000

Vermögensaufstellung

Aktiven		**CHF**	**CHF**
1.	Bewegliches Vermögen	510'000	
2.	Liegenschaft A. (Steuerwert)	350'000	
Aktiven total			**860'000**
Passiven			
1.	Erbschaftsschulden	100'000	
2.	Erbgangsschulden	20'000	
3.	Ansprüche der Ehefrau aus Güterrecht (Vorschlagsanteil, Ersatzforderungen)	200'000	
Passiven total			**320'000**
Reinvermögen per Todestag			540'000
Schenkungen/Erbvorbezüge innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Tod			50'000
Erbschaftssteuerrechtlich massgebendes Reinvermögen			**590'000**

Alle Erbinnen/Erben und Vermächtnisnehmer/innen haben den Nachlass vorbehaltlos angetreten.

II. Erwägungen

1. Nach § 3 des Erbschaftssteuergesetzes bzw. § 34 des Gesetzes betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 betragen die Steuersätze für

› Nachkommen: 1%

› Erben/Erbinnen des elterlichen Stamms: 6%

› Erben/Erbinnen des grosselterlichen Stamms: 15%

› nicht verwandte Personen: 20

2. Der überlebende Ehegatte bzw. eingetragene Partner ist gemäss § 11 Abs. 1e des Erbschaftssteuergesetzes steuerbefreit.

3. Zuwendungen zu öffentlichen, gemeinnützigen, kirchlichen und Armenzwecken sind nach § 11 Abs. 1a des Erbschaftssteuergesetzes steuerfrei. Das Vermächtnis an das Fastenopfer ist demnach steuerfrei.

4. Nach § 5 des Erbschaftssteuergesetzes beträgt der Progressionszuschlag bei einer Zuwendung von

CHF	**Progressionszuschlag**
10'001 bis 20'000	10% des Steuerbetrages
20'001 bis 30'000	20% des Steuerbetrages
30'001 bis 40'000	30% des Steuerbetrages
40'001 bis 50'000	40% des Steuerbetrages
50'001 bis 100'000	50% des Steuerbetrages
100'001 bis 200'000	60% des Steuerbetrages
200'001 bis 300'000	70% des Steuerbetrages
300'001 bis 400'000	80% des Steuerbetrages
400'001 bis 500'000	90% des Steuerbetrages
500'001 und mehr	100% des Steuerbetrages

III. Rechtsspruch

1. Die nachstehenden Personen haben folgende Erbschaftssteuern zu bezahlen:

		CHF	**CHF**
1.1	Fritz Muster: 1% von CHF 122'500 (3/16 von CHF 520'000* sowie Erbvorbezug CHF 25'000)	1'225	
	Progressionszuschlag: 60%	735	
	Erbschaftssteuer		**1'960**
1.2	Helen Muster-Müller: 1% von CHF 122'500 (3/16 von CHF 520'000* sowie Erbvorbezug CHF 25'000)	1'225	
	Progressionszuschlag: 60%	735	
	Erbschaftssteuer		**1'960**
1.3	Peter Muster-Studer: 6% von CHF 65'000 (1/8 von CHF 520'000*)	3'900	
	Progressionszuschlag: 50%	1'950	
	Erbschaftssteuer		**5'850**
1.4	Josef Brun: 20% von CHF 15'000	3'000	
	Progressionszuschlag: 10%	300	
	Erbschaftssteuer		**3'300**
	Erbschaftssteuer total		**13'070**

* teilbares Nachlassvermögen nach Abzug der Passiven und der Vermächtnisse

2. Die Erbschaftssteuern sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheids dem Teilungsamt A. zu überweisen. Nach Ablauf dieser Frist noch nicht bezahlte Steuern sind zu dem vom Regierungsrat festgesetzten Satz zu verzinsen. Dieser beträgt im Jahr 20xx ... %. Einsprache und Verwaltungsgerichtsbeschwerde hemmen den Zinsenlauf nicht.

** Die Erbschaftssteuern werden vom Nachlass bezogen und den steuerpflichtigen Personen bei der Teilung angerechnet.*

** Für die auf die Erbvorempfänge entfallenden Steuern haften die Erben/Erbinnen solidarisch bis zur Höhe ihrer eigenen Erbbetreffnisse.*

*** Bei Veranlagungen mit Grundstück im Nachlass und Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts: Für die Erbschaftssteuern samt Zins besteht ein gesetzliches Pfandrecht nach Massgabe von Art. 836 Abs. 2 ZGB ab Eintritt des Erbfalls für die Dauer von 2 Jahren seit Fälligkeit (Rechtskraft der Veranlagung) auf folgenden Grundstücken:*

Nr.	GB	Pfandhaftung
...	...	...
...	...	...

3. Gegen die Erbschaftssteuerveranlagung kann innert 30 Tagen seit Zustellung Einsprache bei der Veranlagungsbehörde

erhoben werden. Die Einsprache hat einen bestimmten Antrag und dessen Begründung zu enthalten.

*** Gegen die Festsetzung der Pfandhaftung (wenn der/die Grundeigentümer/in gleichzeitig Erbe/Erbin ist) / Gegen die Erbschaftssteuerveranlagung sowie gegen die Festsetzung der Pfandhaftung (wenn der/die Grundeigentümer/in nicht gleichzeitig Erbe/Erbin ist) kann innert 30 Tagen seit Zustellung Einsprache bei der Veranlagungsbehörde erhoben werden. Die Einsprache hat einen bestimmten Antrag und dessen Begründung zu enthalten.*

...
(Unterschriften)

Zustellung an:

› Erben/Erbinnen und Vermächtnisnehmer/innen oder deren Vertretung

› Dienststelle Steuern des Kantons

› (Steuerverwaltung des Kantons am Lageort des Grundstücks)*

› (Grundeigentümer/in, falls Beanspruchung des Pfandrechts nötig)*

Zugestellt am: .....
(Datum der Postaufgabe)

/ Fassung je nach Situation*

Aufteilung der Erbschaftssteuer (gilt für Todesfälle ab 2020)

Kontroll-Nr. .....
Gemeinde .....
Steuerbetrag: CHF 13'070

Aufteilung	Staat CHF	Gemeinde CHF
Nachkommenerbschaftssteuer		3'920
Verteilung Rest (CHF 9'150)		
Staatsanteil 70%	6'405	
Gemeindeanteil 30%		2'745
./.Veranlagungs- und Inkassoprovision 3% auf Staatsanteil	-192	
Ablieferung an Staat	**6'213**	
Ablieferung an Gemeinde		
Steuer total		6'665
Inkassoprovision Staat		192
Total		**6'857**

Kontrolle	CHF
Steueranteil Staat	6'213
Steueranteil Gemeinde	6'665
Inkassoprovision	192
Steuerbetrag	**13'070**

Anhang 2: Musterbrief betreffend Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 10 Abs. 3 EStG

(Absender/in)

Einschreiben

Grundbuchamt ...
(Adresse)
(Ort), (Datum)

Anmeldung eines gesetzlichen Steuerpfandrechts zur Eintragung im Grundbuch betreffend Grundstück Nr. ... GB ...

Guten Tag

Gestützt auf die beiliegende Veranlagungsverfügung vom ... besteht für den Steuerbetrag von CHF ... plus Zins von ... % seit ... gemäss § 10 Abs. 3 Erbschaftssteuergesetz ein kantonales gesetzliches Pfandrecht, lastend auf dem Grundstück Nr. ... GB ... .

Wir beantragen Ihnen, dieses Pfandrecht gemäss Art. 836 Abs. 2 ZGB im Grundbuch einzutragen. Aufgrund der nachstehenden Angaben ergibt sich, dass die gesetzlichen Eintragungsfristen (relative Frist: 4 Monate ab Fälligkeit der Steuerforderung, absolute Frist: 2 Jahre ab Entstehung der Steuerforderung) mit der vorliegenden Anmeldung eingehalten sind.

Fälligkeit der pfandgesicherten Steuerforderung:

› Datum der Rechtskraft der Steuerforderung: ...

Entstehung der Steuerforderung:

› Todestag des Erblasser bzw. der Erblasserin: ...

Besten Dank für Ihre Bemühungen und freundliche Grüsse

Steueramt ...
(Unterschrift)

Beilagen:

› Veranlagungsverfügung vom ...

› Rechtskraftbescheinigung vom ...