

Datum der letzten Änderung: 01.01.2022

[http://steuerbuch.lu.ch/index/band\\_3\\_weisungen\\_ggstg\\_grundstueckgewinnsteuer\\_erbgangundschenkung.html](http://steuerbuch.lu.ch/index/band_3_weisungen_ggstg_grundstueckgewinnsteuer_erbgangundschenkung.html)

## 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, 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 Steueraufschubtatbestand 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 Grundstücksgewinn 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 setzen, unter gleichzeitiger Beilage der Selbstdeklarationsformulare. Im anschliessenden Veranlagungsentscheid ist der rechtskräftige Aufschubsentscheid aufzuheben und hierauf die Grundstücksübertragung so zu veranlagern, 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. Erbvorbezug

Ein Erbvorbezug im Sinne dieser Bestimmung 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). Die Besteuerung ist auch bei teilweiser Entgeltlichkeit des Erbvorbezugs vollumfänglich aufzuschieben. Dies ist grundsätzlich selbst dann der Fall, wenn die mutmassliche Erblasserin oder der mutmassliche Erblasser trotz der Übertragung der Liegenschaft unter dem Verkehrswert einen Gewinn realisiert. Zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks und der Gegenleistung der zukünftigen Erbinnen und Erben muss aber ein offensichtliches Missverhältnis (d.h. rund 25% des Verkehrswertes) bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 185). Die Gegenleistung der zukünftigen Erbinnen und Erben für das Grundstück darf mit andern Worten 75% von dessen Verkehrswert nicht übersteigen (s. Beispiel unten). Eine allfällige Ausgleichspflicht (Art. 626 ff. ZGB) wird in diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt.

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 Einkommenssteuer-

anlagung zur Anwendung gelangenden Abzugssystem; LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 39 Nr. 2 und Nr. 3).

### **Beispiel:**

X veräussert seiner Tochter eine Eigentumswohnung (Katasterwert CHF 400'000.–; Anlagewert CHF 300'000.–). Die Tochter verpflichtet sich zur Übernahme der Hypothekarschulden von CHF 300'000.– sowie zu einer Zahlung von CHF 50'000.– an ihren Bruder. CHF 50'000.– werden ihr als Erbvorbezug angerechnet.

Da die Leistungen der Erwerberin (insgesamt CHF 350'000.–) 75% des Wertes der Eigentumswohnung von CHF 400'000.–, d.h. CHF 300'000.–, übersteigen, ist kein Steueraufschub wegen Erbvorbezugs möglich. X hat einen Grundstücksgewinn von CHF 50'000.– (Veräusserungswert von CHF 350'000.– ./ Anlagewert von CHF 300'000.–) zu versteuern.

Kein Steueraufschub ist anzunehmen, wenn das Rechtsgeschäft zwar als „Erbvorbezug“ bezeichnet wird, in diesem „Erbvorbezug“ 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.).

## **3. Schenkung**

Bei Schenkungen, die völlig unentgeltlich erfolgen, ist die Besteuerung aufzuschieben.

7

Für die sogenannten gemischten Schenkungen (Übertragung erfolgt zwar gegen Entgelt, dieses liegt aber unter dem Verkehrswert des Grundstücks) sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Resultiert aus der Gewinnberechnung (Veräusserungswert minus Anlagewert) kein Gewinn (d.h. Gewinn 0 oder Verlust), ist die Besteuerung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG aufzuschieben.
2. Resultiert aus der Veranlagung ein Gewinn, darf kein Steueraufschub gewährt werden, sondern ist der realisierte Grundstücksgewinn zu veranlagern. Dies gilt auch für Gewinne von CHF 1.– bis 13'000.–, für die gemäss § 22 Abs. 2 GGStG keine Steuer anfällt (nStP 1999, 37 und 121; BStP 1996, 24; Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 33). Es liegt eine steuerbegründende Veräusserung vor mit der Folge, dass die Beschenkten bei einer Weiterveräusserung die von ihnen erbrachten Gegenleistungen als anrechenbare Aufwendungen abziehen können und für die Berechnung der Besitzesdauer auf den Zeitpunkt der Schenkung abgestellt wird.

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.