

Datum der letzten Änderung: 01.01.2018

http://steuerbuch.lu.ch/index/band_3_weisungen_ggstg_grundstueckgewinnsteuer_ersatzbeschaffungselbstgenutztemwohneigentum.html

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 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 Weisungen GGStG § 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 anteilmässig 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 Selbstwohnens der Ersatzliegenschaft bereits dann erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person ihren steuerrechtlichen Wohnsitz an den Ort der Ersatzliegenschaft (Zuzugsgemeinde) verlegt hat. Diese Voraussetzung gilt analog für die dauernde Selbstbewohnung der veräusserten ursprünglichen Liegenschaft. Der steuerrechtliche Wohnsitz richtet sich nach Art. 23 ff. ZGB (Aufenthalt an einem bestimmten Ort mit der Absicht des dauernden Verbleibens an diesem Ort, Verlegung des Lebensmittelpunktes an diesen Ort). Eine bestimmte Mindestdauer wird für die Begründung des Wohnsitzes grundsätzlich nicht verlangt, jedoch vermag ein auf eine begrenzte kürzere Dauer angelegter Aufenthalt in der Regel keinen Wohnsitz zu begründen. Für Zweit- und Ferienwohnungen ist ein Steueraufschub von Gesetzes wegen ausgeschlossen.

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 Jahre seit 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 anteilmässig 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

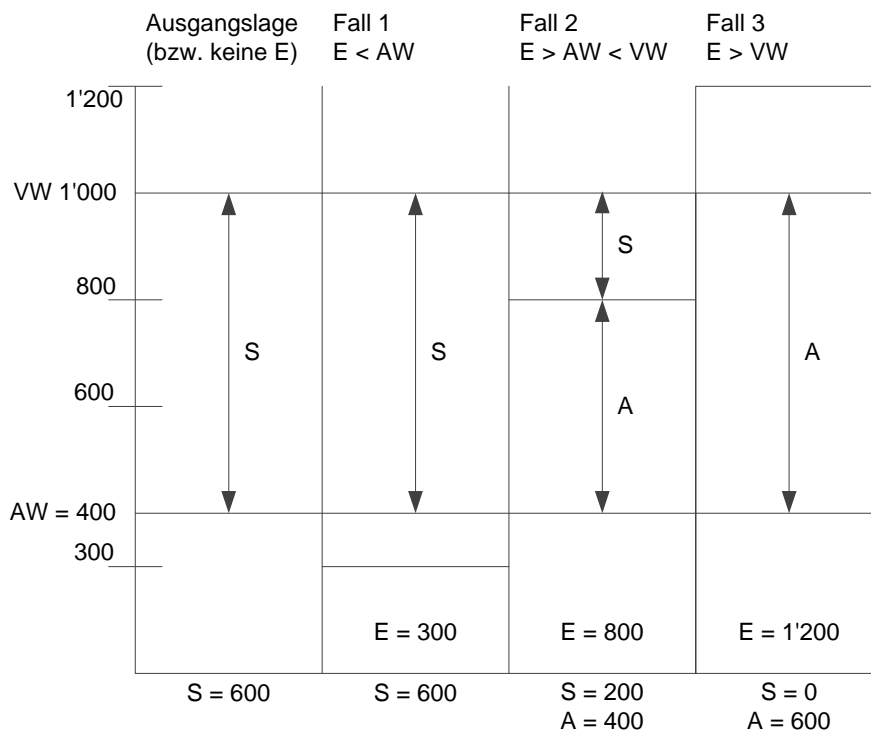
Für die Bestimmung der Höhe der Ersatzinvestition sind neben dem Kaufpreis des Ersatzgrundstücks auch weitere im Zusammenhang mit dem Erwerb anfallende Kosten, die bei einer steuerbegründenden Veräusserung anrechenbar sind (§ 13), zu berücksichtigen.

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 Grundstücksgewinn (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 Grundstücksgewinn
 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 Grundstücksgewinn 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 Grundstücksgewinn entspricht (600 ./ 400 = 200).

Das ergibt folgenden steuerbaren Grundstücksgewinn:

Position	Wert
Veräusserungswert	2'100
Anlagewert	1'200
Grundstücksgewinn	900
davon aufgeschoben	200
steuerbar	700*
*zum Satz von 700	

5. Steuersatz

Der Steuersatz richtet sich nach dem steuerbaren Grundstücksgewinn, d.h., der aufgeschobene Grundstücksgewinn 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 Steueraufschub 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 Grundstücksgewinn vom Anlagewert abzuziehen (vgl. Beispiel in § 4 N 25a im Archiv Steuerbuch 1. Juli 2010 (www.steuerbuch.lu.ch/archive); für die Berechnung der Besitzesdauer vgl. § 24 N 8). 54