

Weisungen GGStG - Grundstückgewinnsteuer

Inhaltsverzeichnis

§ 1 Abs. 1	Gegenstand der Steuer
§ 1 Abs. 2 Ziff. 1	Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke
§ 1 Abs. 2 Ziff. 2	Ausserkantonaler Liegenschaftshandel
§ 2	Begriff des Grundstücks
§ 3 Ziff. 1	Zivilrechtliche Veräusserung
§ 3 Ziff. 2	Wirtschaftliche Veräusserung
§ 3 Ziff. 3	Kauf-, Vorkauf- und Rückkaufsrecht
§ 3 Ziff. 4	Eintritt in Kauf- oder Kaufvorvertrag
§ 3 Ziff. 5	Belastung mit Dienstbarkeiten
§ 3 Ziff. 6	Überführung ins Geschäftsvermögen
§ 3 Ziff. 7	Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften
§ 4	Steueraufschub
§ 4 Abs. 1 Ziff. 1	Erbgang und Schenkung
§ 4 Abs. 1 Ziff. 2	Eigentumswechsel unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern / Übertragungen von Eltern an ein Kind und dessen Partner
§ 4 Abs. 1 Ziff. 3	Landumlegungen
§ 4 Abs. 1 Ziff. 4	Ersatzbeschaffung steuerbefreiter Institutionen
§ 4 Abs. 1 Ziff. 5	Umstrukturierungen
§ 4 Abs. 1 Ziff. 6	Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft
§ 4 Abs. 1 Ziff. 7	Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum
§ 4 Abs. 2	Gewinnberechnung bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts
§ 5	Steuerbefreiung
§ 6	Steuerschuldner/in
§ 7	Grundstückgewinn
§ 9	Erwerbspreis
§ 10 Abs. 2	Anlagewert bei vorheriger Überführung vom Geschäftsvermögen
§ 11	Altbesitz
§ 12	Abzüge vom Erwerbspreis
§ 13	Zuschläge zum Erwerbspreis

§ 13 Abs. 1 Ziff. 1	Erwerbskosten
§ 13 Abs. 1 Ziff. 2	Mäklerprovisionen
§ 13 Abs. 1 Ziff. 3	Wertvermehrender Aufwand
§ 13 Abs. 1 Ziff. 4	Verwahrlosung des Grundstücks
§ 13 Abs. 1 Ziff. 5	Erschliessungskosten
§ 13 Abs. 1 Ziff. 6	Entschädigungen für Dienstbarkeiten / Grundlasten
§ 13 Abs. 2	Verhältnis zur Einkommenssteuer
§ 13 Abs. 3	Versicherungsleistungen / Subventionen
§ 16	Anlagewert bei Teilveräusserung
§ 17	Veräusserungswert
§ 18	Veräusserungspreis
§ 19	Abzüge vom Veräusserungspreis
§ 20	Übernahme der Grundstückgewinnsteuer
§ 21	Verlustausgleich
§ 22	Steuersatz
§ 23	Steuerfuss
§ 24	Besitzdauer
§ 25 - 30	Verfahren
§ 25	Veranlagungsbehörde
§ 26 Abs. 2	Veräusserung ohne Grundbucheintrag
§ 27 Abs. 1	Veranlagung
§ 27 Abs. 2	Veranlagungsentscheid
§ 27 Abs. 3	Amts- und Mitwirkungspflichten
§ 28	Einspracheverfahren
§ 29	Beteiligung mehrerer Gemeinden
§ 31 Abs. 1	Fälligkeit
§ 31 Abs. 2	Verzugszins
§ 31 Abs. 3	Akontorechnung und Ausgleichszinsen
§ 31a	Zahlungserleichterungen und Erlass
§ 32 Abs. 1	Pfandrecht
§ 32 Abs. 3	Auskunft über Pfandrechte
§ 33	Veranlagungsverjährung
§ 34	Bezugverjährung
§ 34a	Revision

§ 35	Revision auf Begehren der Steuerpflichtigen
§ 36	Revision von Amtes wegen
§ 38	Berichtigung
§ 38a	Nachsteuer
§ 39	Steuerstrafrecht
§ 42	Steuerstrafverfahren
§ 47	Verwaltungsgerichtsbeschwerde
§ 49	Aufteilung des Steuerertrags
§ 52a Abs. 1	Übergangsrecht
Grundstückgewinnsteuer	Anhänge

Sachregister

A

Abgrenzung Privatvermögen - Geschäftsvermögen, § 1 Abs. 1
Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen (Richtlinien ab 2013), Anhang 3b
Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen (Richtlinien bis 2012), Anhang 3a
Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen, § 4 Abs. 1 Ziff. 3
Abzüge vom Erwerbspreis, § 12
Abzüge vom Veräusserungspreis, § 19
Akontorechnung, § 31 Abs. 3
Akontorechnung (Muster), Anhang 5
Altbesitz, § 11
Amtshilfe, § 27 Abs. 3
Anlagewert bei Teilveräusserung, § 16
Anlagewert bei vorheriger Überführung vom Geschäftsvermögen, § 10 Abs. 2
Aufteilung des Steuerertrags, § 49
Aufzahlungen / Aufgelder, § 4 Abs. 1 Ziff. 3
Auskunft über Pfandrechte, § 32 Abs. 3
Auslagen für die Durchführung des Veräusserungsgeschäfts, § 19
Ausserkantonaler Liegenschaftshandel, § 1 Abs. 2 Ziff. 2

B

Begriff des Grundstücks, § 2
Belastung mit Dienstbarkeiten, § 3 Ziff. 5
Berechnung, § 7
Berichtigung, § 38
Besitzdauer, § 24
Besitzdauerermässigungen, § 24
Besitzdauerzuschläge, § 24
Beteiligung mehrerer Gemeinden, § 29
Bezugsverjährung, § 34

D

Delegation der Veranlagungskompetenz, § 25

E

Eigentumswechsel unter Ehegatten, § 4 Abs. 1 Ziff. 2
Eigentumswechsel unter eingetragenen Partnerschaften, § 4 Abs. 1 Ziff. 2
Einspracheverfahren, § 28
Enteignung, § 4 Abs. 1 Ziff. 3
Entschädigungen für Dienstbarkeiten, § 13 Abs. 1 Ziff. 6
Entschädigungen für Grundlasten, § 13 Abs. 1 Ziff. 6
Erbgang und Schenkung, § 4 Abs. 1 Ziff. 1
Erbteilung, § 4 Abs. 1 Ziff. 1
Erbvorbezug, § 4 Abs. 1 Ziff. 1
Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft, § 4 Abs. 1 Ziff. 6
Ersatzbeschaffung steuerbefreiter Institutionen, § 4 Abs. 1 Ziff. 4
Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, § 4 Abs. 1 Ziff. 7
Erschliessungskosten, § 13 Abs. 1 Ziff. 5
Erwerbskosten, § 13 Abs. 1 Ziff. 1
Erwerbspreis, § 9

F

Fahrhabe, § 9
Fälligkeit, § 31 Abs. 1
Feststellung der Steuerart / Anfrage der Anlagekosten (Muster), Anhang 2a
Feststellung der Steuerart / Mitteilung der Anlagekosten (Muster), Anhang 2b

G

Geheimhaltungspflicht, § 27 Abs. 3
Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts (Muster), Anhang 6
Gewinnberechnung, § 7
Gewinnberechnung bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts, § 4 Abs. 2
Grundsätzliches, § 1 Abs. 1
Grundstückhandel, § 1 Abs. 1

H

Handänderungskosten, § 19

K

Kaufsrecht, § 3 Ziff. 3
Kaufvertrag, § 3 Ziff. 4
Kaufvorvertrag, § 3 Ziff. 4

L

Landumlegungen, § 4 Abs. 1 Ziff. 3

M

Mäklerprovisionen, § 13 Abs. 1 Ziff. 2

Mehrbestand von Kulturen, § 19

Mehrwertabgabe, § 19

Mehrwertausgleich, § 19

Meldeverzeichnis, Anhang 1

Mitwirkungspflichten, § 27 Abs. 3

N

Nachsteuer, § 38a

Negativer Ausgleichszins, § 31 Abs. 3

Nicht feststellbarer Erwerbspreis, § 9

O

Orientierung des Pfandeigentümers über die Anmeldung des gesetzlichen Pfandrechts (Muster), Anhang 8

P

Pfandrecht, § 32 Abs. 1

Positiver Ausgleichszins, § 31 Abs. 3

R

Revision, § 34a

Revision auf Begehren der Steuerpflichtigen, § 35

Revision von Amtes wegen, § 36

Rückkaufsrecht, § 3 Ziff. 3

S

Sachleistungen, § 9

Schenkung, § 4 Abs. 1 Ziff. 1

Steueraufschub, § 4

Steueraufschub bei Erwerb, § 7

Steuerbefreiung, § 5

Steuerbefreiung der Gemeinden, § 5

Steuerbefreiung des Bundes und seiner Betriebe, § 5
Steuerbefreiung des Kantons, § 5
Steuerfuss, § 23
Steuerpflicht, § 6
Steuersatz, § 22
Steuerschuldner/in, § 6
Steuerstrafrecht, § 39
Steuerstrafverfahren, § 42
Stichtag, § 24

U

Umstrukturierungen, § 4 Abs. 1 Ziff. 5

Ü

Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen, § 3 Ziff. 6
Übergangsrecht, § 52a Abs. 1
Übernahme der Grundstückgewinnsteuer, § 20
Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften, § 3 Ziff. 7

V

Veranlagung, § 27 Abs. 1
Veranlagungsbehörde (Gemeinderat), § 25
Veranlagungsentscheid, § 27 Abs. 2
Veranlagungsverjährung, § 33
Veräusserung land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, § 1 Abs. 2 Ziff. 1
Veräusserung ohne Grundbucheintrag, § 26 Abs. 2
Veräusserungspreis, § 18
Veräusserungspreis bei Tausch, § 18
Veräusserungspreis nicht feststellbar (Fahrhabe), § 18
Veräusserungswert bei Überführung ins Geschäftsvermögen, § 17
Veräusserungswert bei Zuwendung an eine juristische Person, § 17
Verfahren, § 25 - 30
Verfahrensfragen, § 1 Abs. 1
Verhältnis zur Einkommenssteuer, § 13 Abs. 2
Verlustausgleich, § 21
Verrechnung Grundstücksgewinn und -verlust, § 21
Versicherungsleistungen und Subventionen, § 13 Abs. 3
Vertragliche Übernahme der Steuer, § 6
Verwahrlosung des Grundstücks, § 13 Abs. 1 Ziff. 4
Verwaltungsgerichtsbeschwerde, § 47
Verzugszins, § 31 Abs. 2
Vorfalligkeitsentschädigungen, § 13 Abs. 1 Ziff. 3
Vorherige Überführung aus dem Geschäftsvermögen, § 24

Vorkaufsrecht, § 3 Ziff. 3

W

Wertvermehrender Aufwand, § 13 Abs. 1 Ziff. 3

Wirtschaftliche Einheit, § 2

Wirtschaftliche Nachteile aus der Veräusserung, § 19

Wirtschaftliche Veräusserung, § 3 Ziff. 2

Z

Zahlungserleichterungen und Erlass, § 31a

Zivilrechtliche Veräusserung, § 3 Ziff. 1

Zivilrechtlicher Grundstückbegriff, § 2

Zuschläge zum Erwerbspreis, § 13

Gegenstand der Steuer

1. Grundsätzliches

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Objektsteuer. Steuerobjekt ist der nach den Bestimmungen des Grundstücksgewinnsteuergesetzes berechnete Grundstücksgewinn. 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer. So unterliegen beispielsweise Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften, die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von § 70 Abs. 1e StG gehören, der Grundstücksgewinnsteuer (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 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

6

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 Schätzung 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.

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

3. Grundstückhandel

vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 1 Ziff. 2

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 veranlagern 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).

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

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 Wertzuwachsgerinne 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 bauerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) handelt (für die wiedereingebrachten Abschreibungen vgl. § 25 Abs. 4 StG). Wertzuwachsgerinne 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 veranlagern. 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 2013).

16

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).

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. 2.2). 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 Ertragswertschätzung (§ 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 Schätzung wesentlich geändert haben, so dass nicht mehr von einer landwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks gesprochen werden kann, eine Revisionsschätzung 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 Schätzungsgegenstände gemäss § 24 SchG.

17

Für die schatzungsrechtliche Behandlung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke s. LU StB Bd. 4 Weisungen SchG V. 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 (vgl. Muster im Anhang 2a).

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 (Anfrage-/Meldeformular gemäss Anhang 2a Weisungen GGStG). Unterliegt das Grundstück der Grundstückgewinnsteuer, sind folgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- **Erbgang/Erbeileilung:**
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 Erbeileilung (§ 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 BGGB (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 BGGB (Verkehrswert). Liegen die Anlagekosten über dem Kaufpreis, ist eine Grundstückgewinnsteueranlagung 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 veranlagern. 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 BGGB höher als Anlagewert: Die Überführung erfolgt zum Anlagewert. Eine Grundstückgewinnsteueranlagung hat mangels Steuertatbestands zu unterbleiben. Für die nächste steuerbegründende Veräusserung ist der bisherige Anlagewert massgebend.
- Verkehrswert nach BGGB tiefer als Anlagewert: Die Überführung erfolgt zum Verkehrswert. Eine Grundstückgewinnsteueranlagung hat mangels Steuertatbestands zu unterbleiben. Für die nächste steuerbegründende Veräusserung ist der Überführungswert (Verkehrswert gemäss BGGB) 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 Grundstückgewinnsteueranlagung 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 (vgl. Muster im Anhang 2a). 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 Ab- teilung Natürliche Personen mit Anfrage- / Melde- formular gemäss Anhang 2 Weisun- gen GGStG	NEIN Ist das veräusserte landwirtschaftliche Grundstück in der Steuerveranlagung (Liegenschaftsblatt) als Privatvermögen gekennzeichnet?		
	JA GGStG Veran- lagungsbehörde kann den Entscheid betreffend Veranla- gung 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 Veranlagungs- behörde kann den Entscheid betref- fend Veranlagung oder Aufschub ohne weiteres fällen	NEIN Anfrage an Ab- teilung Natürliche Personen mit Anfrage- / Melde- formular gemäss Anhang 2a Weisun- gen GGStG	

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 (www.steuerbuch.lu.ch/archive). 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 veranlagern. Bereits rechtskräftige Veranlagungen können mangels Rückwirkung der Praxisänderung nicht korrigiert werden.

(weggefallen)

(20-29)

Begriff des Grundstücks

1. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff

Der Begriff des Grundstücks entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff nach Art. 655 ZGB. Als Grundstücke gelten daher auch die Miteigentumsanteile an Grundstücken, obwohl sie im Grundstücksgewinnsteuergesetz 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer (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 Grundstücksgewinnsteuer nicht mit einzubeziehen. 2a

Die Handänderung von Fahrnis (z.B. Inventar von Betrieben) unterliegt nicht der Grundstücksgewinnsteuer. 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 Grundstücksgewinnsteuer einbezogen werden muss (vgl. § 9 N 11 ff.). 2b

2. Wirtschaftliche Einheit

Im Grundstücksgewinnsteuergesetz 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 Kaufgeschäft (Veräusserung mehrerer Grundstücke in einem Vertrag) 3

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 dienen (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.). 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 Grundstücksgewinnsteuergesetz 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 5

beteiligten Person besteht eine steuerpflichtige Veräusserung jedoch nur im Umfang des Fremdquotenüberganges (StE 1986 B 42.21 Nr. 2).

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/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 162 N 10; Zuppinger/Schärker/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

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 Holding oder eine AG ohne Holdingprivileg grundstückgewinnsteuerpflichtig, sofern der entsprechende Beteiligungs-Veräusserungsgewinn gemäss § 85 Abs. 1 bzw. § 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 Strohmannen, 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

Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht

- Die Begründung eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts löst für sich allein noch keine Grundstücksgewinnsteuernpflicht aus. Eine steuerpflichtige Veräußerung ist erst dann gegeben, wenn das einmal begründete Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht weiterveräußert wird. Der Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer, 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 Kaufrecht 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

Eintritt in einen 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 berechnigte 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

Belastung mit Dienstbarkeiten

- Diese Vorschrift bestimmt ausdrücklich, dass die Besteuerung der Grundstücksgewinne infolge Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten (z.B. Baurecht, Kiesausbeutungsrecht) oder öffentlich-rechtlichen 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 öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung. Dagegen wird der Verzicht auf eine Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als steuerbegründende Handänderung angesehen. Das dafür empfangene Entgelt wird jedoch bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks bei der Berechnung des Anlagewertes berücksichtigt. Es ist gemäss § 12 vom Erwerbspreis abzuziehen. 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 / Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz 3. 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 Grundstücksteils (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 Grundstücksteil 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 Überbaumöglichkeit 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.
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 nicht erfüllt, kann die entgeltliche Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit oder Grundlast nicht als Veräusserung besteuert werden. Die Besteuerung des erhaltenen Entgelts für eine auf unbeschränkte Zeit eingeräumte Belastung wird dann bei einer späteren Veräusserung des Grundstücks durch Abzug vom Anlagewert gemäss § 12 nachgeholt. Ist die Belastung für eine beschränkte Zeit eingeräumt (und sind die Voraussetzungen für eine Erhebung der Grundstückgewinnsteuer nicht gegeben), ist das für die Belastung erhaltene Entgelt mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

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/Schärfer, 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

24

Bewirtschaftung des Grundstücks, die bei Entgeltlichkeit die Grundstückgewinnsteuerpflicht auslöst (Zuppinger / Schärler / Fessler / Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, § 161 N 88).

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

1. 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

2. 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

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.

Position	CHF
Veräusserungswert gemäss § 17 Abs. 2	100'000.–
Anlagewert	70'000.–
Grundstückgewinn	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 Grundstücksgewinnsteuerveranlagungsbehörde entsprechende Nachsteuersachverhalte.

Veräussert ein Elternteil seinem Kind steueraufschiebend eine Privatliegenschaft, die dem Kind hernach als Geschäftliegenschaft dient, so wird das Kind grundstücksgewinnsteuerpflichtig, 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 Geschäftliegenschaft 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 (Grundstücksgewinn-/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 Grundstücksgewinnsteuer. 29

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

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/Schärner, 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). 3
- Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bei teilweisem Steueraufschub vgl. § 22 N 5.

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 Erbgemeinschaft im Sinne von Art. 602 ZGB gegeben, nicht aber bei Auflösung anderer aus der Erbgemeinschaft 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

6

(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 Einkommenssteuerveranlagung 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.

Die Übergabe einer landwirtschaftlichen Liegenschaft zum Katasterwert (Ertragswert) an Nachkommen gilt als steueraufschiebende Veräusserung (VGE vom 7.7.1989 i.S. M.)

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. Für die sogenannten gemischten Schenkungen sind zwei Fälle zu unterscheiden: Sofern die von den Beschenkten erbrachten Gegenleistungen geringer sind als der Anlagewert des geschenkten Grundstücks, ist die Besteuerung aufzuschieben. Übersteigen die von den Beschenkten erbrachten Gegenleistungen den Anlagewert des geschenkten Grundstücks, hat die schenkende Person den von ihr realisierten Grundstücksgewinn zu versteuern (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.

7

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.

Eigentumswechsel unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern / Übertragungen von Eltern an ein Kind und dessen Partner

Bei einem Eigentumswechsel an einem Grundstück unter Ehegatten, auch als Folge der güterrechtlichen Auseinandersetzung, ist die Grundstücksgewinnsteuer im Einverständnis beider aufzuschieben. 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinn und deren Besitzdauer angerechnet werden.“

Bei Eigentumswechsel durch Erbgang, Erteilung und Erbvorbzug sowie bei Rechtsgeschäften zwischen Ehegatten oder eingetragenen Partnern wird die Besteuerung nach Massgabe von § 4 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 aufgeschoben. Soll ein Grundstück von den Eltern bzw. einem Elternteil an ein Kind und dessen Partner (Ehegatte, eingetragener Partner, Partner) übertragen werden, ist für den Steueraufschub je nach Fallkonstellation folgendes zu beachten:

Fall 1 - Übertragung an Kind und dessen Partner zu einem Veräusserungspreis, welcher den Anlagewert nicht übersteigt:

Die Veräusserung kann von den Eltern direkt an das Kind und dessen Partner zu Mit-/Gesamteigentum erfolgen. Für die Grundstücksgewinnsteuer erfolgt ein Steueraufschub aufgrund gemischter Schenkung (Handänderungssteuer: Steuerbefreiung von Kind und neu auch Partner für direkte Übertragungen ab 1.1.2018 nach Massgabe von § 3 Ziff. 2 HStG: s. LU StB Bd. 3 Weisungen HStG § 3 Ziff. 2).

Fall 2 - Übertragung an Kind und dessen Ehegatten oder eingetragenen Partner zu einem Veräusserungspreis über dem Anlagewert, aber höchstens 75% des Verkehrswerts:

Der Steueraufschub für den ganzen von den Eltern realisierten Gewinn kann nur dann gewährt werden, wenn die Übertragung sachenrechtlich in zwei Schritten erfolgt, nämlich erste Übertragung von den Eltern zu Alleineigentum an ihr Kind (Steueraufschub infolge Erbvorbzug gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1)

und anschliessend zweite Übertragung eines Mit-/Gesamteigentumsanteils vom Kind an seinen Ehegatten bzw. eingetragenen Partner (Steueraufschub gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 2). Beide Übertragungsschritte können im gleichen Vertrag verkündet werden; eine Wartefrist zwischen beiden Übertragungen muss nicht eingehalten werden. Erfolgt die Übertragung von den Eltern direkt an Kind und Ehegatte bzw. eingetragenen Partner, muss der rechnerisch auf den Ehegatten bzw. eingetragenen Partner entfallende Gewinnanteil mangels eines Aufschubsgrunds veranlagt werden; der Steueraufschub infolge Erbvorbezug ist nur für den rechnerisch auf das Kind entfallenden Gewinnanteil zulässig.

Fall 3 - Übertragung an Kind und dessen Partner zu einem Veräusserungspreis über dem Anlagewert, aber höchstens 75% des Verkehrswerts:

Der Steueraufschub kann bei einer direkten Übertragung an das Kind und den Partner nur für den rechnerisch auf das Kind entfallenden Gewinnanteil gewährt werden. Der rechnerisch auf den Partner entfallende Gewinnanteil muss mangels eines Aufschubsgrunds veranlagt werden (Handänderungssteuerbefreiung ab 1.1.2018 gemäss § 3 Ziff. 2 HStG, s. LU StB Bd. 3 Weisungen HStG § 3 Ziff. 2). Bei einer Übertragung in zwei Schritten (wie im Fall 2) erfolgt für die erste Übertragung (Übertragung Alleineigentum von den Eltern an ihr Kind) ein Steueraufschub infolge Erbvorbezugs, für die zweite Übertragung ist gegenüber dem Kind der auf den an den Partner übertragenen Anteil entfallende Gewinn zu veranlagern.

Fall 4 - Übertragung an Kind und dessen Partner zu einem Veräusserungspreis, der mehr als 75% des Verkehrswerts des Grundstücks beträgt:

Die Übertragung kann in einem Schritt zu Mit-/Gesamteigentum an das Kind und den Partner erfolgen, da gegenüber den Eltern mangels eines Aufschubsgrunds in jedem Fall der ganze Gewinn zu veranlagern ist.

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

12

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).

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.

Ersatzbeschaffung steuerbefreiter Institutionen

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 (Verwaltungsliegenschaft), nicht mit steueraufschiebender Wirkung veräussert bzw. ersetzt werden kann (BGE 2C_340/2011 vom 1.2.2012).

14

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)

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. 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 (www.steuerbuch.lu.ch/archive).

(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. Ebensovienig ist Selbstbewirtschaftung anzunehmen, wenn ein Hof durch eine Verwalterin oder einen Verwalter geführt wird (VGE vom 27.5.1998 i.S. G.M.).

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 Nachsterverfahrens gemäss § 38a GGStG zu prüfen. Ein Nachsterverbehalt 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).

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).

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).

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 (www.steuerbuch.lu.ch/archive); 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,

34

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).

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 veranlagern. 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 Steueraufschubtatbestände - 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 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). 36

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 pendentis 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 Grundstücksgewinns nach Massgabe von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 (vgl. N 42 ff.) aufzuschieben, sofern er als Ersatz dafür selbstgenutztes (privates) Wohneigentum erwirbt. 41

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 mitbeteiligten Familienangehörigen nicht in der veräusserten Liegenschaft gewohnt haben. Wird der Gesamt- oder Miteigentumsanteil des sich am Ersatzobjekt mitbeteiligten 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 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 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 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 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.).

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

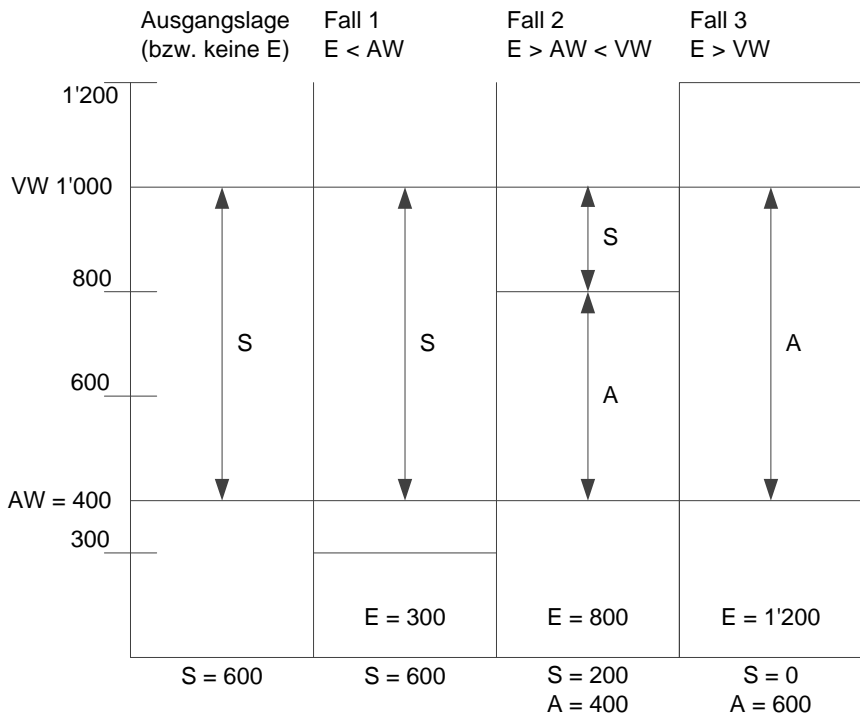
Für die Bestimmung der Höhe der Ersatzinvestition sind neben dem Kaufpreis des Ersatzgrundstücks auch weitere im Zusammenhang mit dem Erwerb anfallende Kosten, die bei einer steuerbegründenden Veräusserung anrechenbar sind (§ 13), zu berücksichtigen.

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 Steuerauspruch 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

Gewinnberechnung bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts

Bei Weiterveräusserung des Ersatzobjekts ist der anlässlich der steuer-
aufschiebenden Veräusserung aufgeschobene Grundstücksgewinn von den
Anlagekosten abzuziehen (vgl. Berechnungsbeispiel in § 4 N 25a im Archiv
Steuerbuch 1. Juli 2010 (www.steuerbuch.lu.ch/index/archive)). 55

Wurde die Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohn-
eigentum 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 Grundstücksgewinn 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 Grundstücksgewinn aus der Veräusserung eines landwirtschaftlichen 56
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 Grundstücksgewinnsteuer fällig und ist zu beziehen (vgl. §
5 der aufgehobenen Verordnung über die Grundstücksgewinnsteuer und die
nachträgliche Vermögenssteuer bei der Veräusserung landwirtschaftlicher
Grundstücke im Grenzgebiet in G 1986 154).

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

Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum unter Mitbe- teiligung 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 Grundstücksgewinnsteuer wird für einen Gewinn von 200 (Veräusserungs-
wert 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 Grundstücksgewinn von 200 (Veräusserungswert 300 minus Anlagewert 100). Vom Veräusserungserlös verwendet X 200 für den Erwerb seines hälftigen Miteigentumsanteils am Ersatzobjekt. Die Grundstücksgewinnsteuer 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.

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 Garantiesgesetz) 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. 3

Grundstückgewinne der Schweizerischen Post AG, der PostFinance AG und der Post Immobilien AG unterliegen der ordentlichen Gewinnsteuer (Art. 10 Postorganisationsgesetz; SR 783.1).

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. 4

KS SSK 33 vom 6. September 2011 betreffend Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen.

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 anteilmässig nach Massgabe des Verteilungsschlüssels für die Haftung der (luzernischen) Verbandsgemeinden zu gewähren. 7

Steuerschuldner/in

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/Schärren/Fessler/Reich, a.a.O., § 162 N 1; ZStP 1994, 25). Steuerpflichtig bei wirtschaftlichen Handänderungen ist, wer die eigentumsähnliche Verfügungsgewalt innehatte. Bei Kaufs-, Vorkaufs- und Rückkaufsrecht, Eintritt in Kauf- oder Kaufvorvertrag vgl. § 3 N 15.

1

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/Schärren, 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 betriebsrechtlichen 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

Eine Erbengemeinschaft, bestehend aus drei Geschwistern (A, B und C),

3

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 an 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

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 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. 5

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

Grundstückgewinn

1. Gewinnberechnung

Als Grundstücksgewinn gilt nach § 7 Abs. 1 der Mehrbetrag des Veräusserungswertes gegenüber dem Anlagewert. Die Berechnung des Grundstücksgewinns 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 (Kauf-, Vorkauf- 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 gehaltenen 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 4

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). Ebensovienig 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).

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

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 wertvermehrnde Investitionen gemäss § 13 GGStG hinzu zu rechnen. 5

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.

Für den Erwerbspreis bei vorheriger Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen vgl. § 10 N 1 ff.. 6

Wurden beim Erwerb Schwarzgelder bezahlt, sind diese nur dann als Anlagekosten anrechenbar, falls deren Nachbesteuerung noch möglich ist.

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 Katasterschätzung 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 Strasse und einer Kanalisation baulich zu erschliessen, stellt eine zum zahlenmässig festgesetzten Veräusserungspreis hinzuzurechnende Sachleistung dar (RE 1963/64 Nr. 72). 9

Der Barwert von periodischen Leistungen ist mit Hilfe der Barwerttafeln Stauf-fer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 7. Auflage, zu ermitteln. Man unterscheidet 10

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.).

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 Barwertrechner)
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 Katasterschätzung, 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

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

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 Katasterschätzungen 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 Veranlagungsverfahrens 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 Katasterschätzung 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

Abzüge vom Erwerbspreis

Das für die Errichtung einer Dienstbarkeit erhaltene Entgelt ist vom Erwerbspreis nur dann abzuziehen, wenn bei deren Errichtung keine Grundstückgewinnsteuer veranlagt worden war. Musste die Belastung des Grundstücks als steuerbegründende Veräusserung gemäss § 3 Ziff. 5 qualifiziert werden (vgl. § 3 N 21 ff.), wurde das Entgelt bereits besteuert. Es ist in diesem Fall nicht mehr zu berücksichtigen.

1

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.

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). 5
- 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.).

Mäklerprovisionen

Unter Mäklerprovision sind die Auslagen zu verstehen, die Steuerpflichtige einer Drittperson für Vermittlung oder Nachweis einer Kauf- bzw. Verkaufsgelegenheit geleistet haben. Bei der Nachweismäklerlei ist nur die Gelegenheit zum Kauf bzw. zur Veräusserung nachzuweisen. Die Tätigkeit bei der Vermittlungsmäklerlei 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, blosser Stellvertretung vom Mäklervertrag zu unterscheiden. Der Hauptunterschied zwischen Mäklerlei 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 Mäklerlei erschöpft sich im Nachweis einer Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrages (Nachweismäklerlei) oder der Vermittlung des Abschlusses eines Vertrages (Vermittlungsmäklerlei). 7

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.

Zum Nachweis der Mäklerprovision gehört neben dem Zahlungsnachweis auch der Nachweis der Auftragserteilung. 8

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 Kaufgeschäft 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).

Das Gesetz bestimmt, dass nur die übliche Mäklerprovision anzurechnen ist. Üblich sind Provisionen von 1 - 2% für überbaute und von 2 - 4% für unüberbaute Grundstücke. Ausnahmsweise (z. B. bei Schwerverkäuflichkeit) gelten Provisionen von 3% für überbaute und von 3 - 5% für unüberbaute Grundstücke noch als üblich. Bei einem (anfänglich) zu hoch angesetzten Verkaufspreis liegt grundsätzlich keine Schwerverkäuflichkeit vor (BGE 2C_891/2017 vom 21.8.2019; BGE 2C_119/2009 vom 29.5.2009; LGVE 2006 II Nr. 26). Der Tarif des Schweizerischen Verbandes für Immobilientreuhänder (SVIT) hat keine verbindliche Wirkung (LGVE 1980 II Nr. 23; RB 1996 Nr. 58; RB 1988 Nr. 43). 10

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.

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 Grundstückssubstanz 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 3a und 3b).

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 Aufwandsposten 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 wertvermehrnde 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 Revisions-schätzung bei der Gebäudeversicherung auslösen, kann aufgrund des Schätzungsprotokolls 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 16

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 Grundstücksgewinne in der Schweiz, S. 225).

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 Einkommenssteueranlagung 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

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 auszuführenden Arbeiten ist, desto mehr spricht die Vermutung, besonders bei masslich nicht stark ins Gewicht fallenden Aufwendungen, für blosser 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

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

Entschädigungen für Dienstbarkeiten und 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). 22

Vgl. auch § 16 N 6.

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 wertvermehrnde Aufwendungen angerechnet werden. Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer, weil wertvermehrnd, 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 Grundstückgewinnsteueranmeldung 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 3a und 3b wiedergegebene Tabellen als Richtlinie für die Ausscheidung in anzurechnende wertvermehrnde 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 wertvermehrnde Aufwendungen angerechnet werden. Solche zusätzlichen Abzüge für Energiesparinvestitionen wurden 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 3a 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 Einkommenssteueranmeldung 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 26

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.

Versicherungsleistungen und Subventionen

Beispiele

27

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.–

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 Katasterschätzungen der Parzellen, welchen der Verkehrswert zugrunde liegt, bilden solange einen geeigneten Wertmassstab, als nicht ihre Unrichtigkeit nachgewiesen wird. Liegen keine selbständigen Verkehrswert- bzw. Katasterschätzungen 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 Grundstücksgewinne 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) anteilmässig (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). 6
- Vgl. auch § 13 N 22.
- Die Bestimmung von § 16 Abs. 2 über die Gliederung in Wertzonen findet auch Anwendung, wenn eines von mehreren gleichzeitig erworbenen Grundstücken 7

veräussert wird, für die beim Erwerb nur ein Gesamtpreis festgesetzt wurde (RE 1963/64 Nr. 68).

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: siehe Weisungen GGStG § 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 Grundstücksgewinns 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 Grundstücksgewinne mit Verlusten der der Gewinnsteuer unterliegenden Person.

Die Abteilung Juristische Personen der Dienststelle Steuern meldet der Grundstückgewinnsteuerveranlagungsbehörde entsprechende Nachsteuer-sachverhalte.

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 verkündeten Kaufpreis. Bei gleichzeitiger Veräusserung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen und Vereinbarung bloss eines Gesamtpreises muss zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstücksgewinns 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 4

um den entsprechenden Anteil gekürzt werden (VGE vom 30.4.1997 i.S. R.; VGE vom 1.3.1989 i.S. F.).

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.–	
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.

6

Sie unterliegt aber gemäss § 3 Ziff. 3 der Besteuerung durch die erwerbende Person (LGVE 1979 II Nr. 21).

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 Hypothekarzinsätze) 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 / Schärler / 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

8

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.).

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 Schätzungsgesetzes (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 über den Rechtsdienst der Dienststelle Steuern des Kantons an die Abteilung Immobilienbewertung 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

Grundstücksgewinnsteuerpflichtigen 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 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. 10

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 Inkonvenienzschädigungen, 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, Inkonvenienz- 14

schädigung) 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.

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

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 Mäklervhältnis 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 LU StB Weisungen GGStG § 13 Abs. 1 Ziff. 3 N 16f. 4a

Gewinnanteile, die die Verkäuferschaft an Dritte (z.B. Miterben 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/Schärner, a.a.O., § 167 N 16; ZStP 1993, 193 und 270). 4b

Führt 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 Grundstücksgewinnsteuer und der Mehrwertsteuer stellen keine unzulässige Doppelbesteuerung dar. Mit der Mehrwertsteuer wird der Verbrauch (Umsatz und Einfuhren) und mit der Grundstücksgewinnsteuer 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 Hypothekarverpflichtung kann bei der Grundstücksgewinnsteuer (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).

4e

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 Rechtskräfteintritts der Baubewilligung oder (ohne vorherige Überbauung) bei Veräusserung des Grundstücks im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs (LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 52a Abs. 1) ein.

6

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).

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.

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/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 167 N 10; VGE vom 4.2.1981 i.S. R.).

Beispiel

A veräussert seine Liegenschaft 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	CHF	CHF	CHF	CHF	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/Schärner/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

Verlustausgleich

- Der Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung schliesst eine (generelle) Verrechnung von Grundstücksgewinnen 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 Grundstücksgewinne in der Schweiz, S. 285 ff.). 1
- Die Veräusserung von Stockwerkeigentum stellt dann eine Teilveräusserung im Sinne dieser Vorschrift dar, wenn von derselben Stammparzelle mehrere Stockwerkeigentumseinheiten veräussert werden.
- 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 Grundstücksgewinnen zur Verrechnung bringen (BGE 2C_1080/2014 vom 5.7.2016). 6

Steuersatz

- Die Berechnung der einfachen Steuer erfolgt nach dem Einkommenssteuertarif für Alleinstehende (siehe www.steuern.lu.ch / Berechnungstabellen Steuertarife). 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 Grundstücksgewinn von CHF 100'000.–. Für die eine Hälfte des Grundstücksgewinns 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.). 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.–.

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.

1

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.

Besitzdauer

1. Besitzesdauerzuschläge und -ermässigungen

1

Besitzdauer	Zuschlag
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 anteilmässig (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/Schärfer, 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 Grundstücksgewinne 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 6

begründeten Rechten tritt an die Stelle des Zeitpunktes der Einräumung der Zeitpunkt der Entstehung des gesetzlichen Rechtsanspruches.

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 Grundstücksgewinn von CHF 300'000 aufgeschoben. Am 1.5.2018 verkaufte X die Ersatzliegenschaft mit einem Grundstücksgewinn 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 Besitzesdauern zusammen, nämlich dem Teilgewinn 1 von CHF 300'000 (Besitzesdauer 19-20 Jahre) und dem Teilgewinn 2 von CHF 200'000 (Besitzesdauer 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 Besitzesdauer (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. Besitzesdauerkorrektur 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 Besitzesdauer 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 folgendes: 11

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

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 pflichtgemäsem 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

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.

2

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).

3. Delegation an gemeinsame Verwaltungsstelle mehrerer Gemeinden

Mehrere Gemeinden können die Erfüllung von Aufgaben, die den Gemeinden obliegen, einer gemeinsamen Verwaltungsstelle übertragen (vgl. dazu sinngemäss LU StB Weisungen StG § 125 Nr. 2).

3

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

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 Steuer-schuldnerin 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 6

Expertisekosten vgl. § 13 N 13; betreffend Kosten im Einspracheverfahren vgl. § 28 N 6.

Veranlagungsentscheid

- Der Veranlagungsentscheid ist analog zum Musterentscheid (vgl. Anhang 4) 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. 1 Ziff. 2). 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 Veräussererinnen und Veräusserern (Gesamt- oder Miteigentums-gemeinschaft) 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

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 5

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.).

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 Rechtsverteidigung (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

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	Veräusserungs- erlös 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.–
Z	100'000.–	10'000.–	90'000.–	50 Jahre	16'152.75
Total	550'000.–	260'000.–	290'000.–		

Die Grundstücksgewinne 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

Fälligkeit

- Die Steuerforderung wird mit der Rechtskraft der Veranlagung fällig (§ 31 Abs. 1 GGStG). Entscheide, die nicht gemäss Rechtsmittelbelehrung 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 betriebs- bzw. konkursamtlichen Verwertung anfallenden Grundstückgewinnsteuern handelt es sich um Verwertungskosten nach Art. 157 Abs. 1 SchKG, welche vom Betriebs- bzw. Konkursamt vorab vom Verwertungserlös abzuziehen und der Gemeinde zu überweisen sind (BGE 122 III 246). Die Veranlagungsverfügung ist dem Betriebs- bzw. Konkursamt zuzustellen (inkl. Rechtsmittelbelehrung). 4

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.).

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.

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 9).

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 eine Rechtsmittelbelehrung (Einspracherecht; siehe Musterentscheid im Anhang 5). 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.

Ein Muster für eine Akontorechnung befindet sich im Anhang 5.

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 9).

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 9).

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

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 (Musterbrief: vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG Anhang 7). Kosten der Eintragung: 2‰ der Pfandsomme, 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 Pfandeigentümer bzw. die Pfandeigentümerin über die Eintragung im Grundbuch zu orientieren (Musterbrief: LU StB Bd.3 Weisungen GGStG Anhang 8).

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 der Eigentümerin oder dem Eigentümer des Grundstücks zu eröffnen. Diese Person ist darauf aufmerksam zu machen, dass sie gegen die Grundstücksgewinnsteueranlagung 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 Grundstücksgewinnsteuer anstelle der Steuerpflichtigen einzuräumen. Gleichzeitig ist damit der Hinweis zu verbinden, dass nach unbenütztem Ablauf der Zahlungsfrist Betreibung auf Pfandverwertung angehoben werden müsse. Ein Musterbrief befindet sich im Anhang 6.

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 6

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.

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

9

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 (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.

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

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 veranlagern, 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

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 Grundstückgewinnsteueranlagung, wenn der Grundstücksgewinn zu Unrecht mit der Grundstücksgewinn-, 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 9).

5

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. 3
- 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.
- 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

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

Berichtigung

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

Nachsteuer

Vgl. sinngemäss LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 174 - 178 sowie für den Zinsenlauf § 31 N 4a. 1

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.

Betreffend den massgebenden Zeitpunkt der steuerbegründenden Veräusserung vgl. § 52a N 1 ff. 2

Für das Übergangsrecht vgl. § 52a Abs. 3. 3

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

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 einer Rechtsmittelbelehrung (Einsprache innert 30 Tagen) zu versehen und eingeschrieben zuzustellen. Gegen den Einspracheentscheid kann innert 30 Tagen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben werden. 5

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

Aufteilung des Steuerertrags

Berechnungsbeispiel*

1

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.–	

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

Die Veranlagungs- und Inkassoprovision beträgt 1% (§ 4 Verordnung über die Entschädigungen im Steuerwesen; SRL Nr. 688).

2

Mit dieser Provision sind sämtliche Aufwendungen, die den Gemeinden mit der Veranlagung und dem Bezug der Grundstückgewinnsteuer erwachsen (inkl. allfälliger Gerichts- und Betreuungskosten), 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.

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; § 49 N 1 und Anhang 4). Die Grundstückgewinnsteuer ist in der Gemeindebuchhaltung nach dem Sollprinzip zu verbuchen und bei einer Sonderkreditvorlage nach dem Bruttoprinzip in der Kreditsumme aufzurechnen. 4

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

Anhang

Anhang 1	Meldeverzeichnis
Anhang 2a	Anfrage der Anlagekosten
Anhang 2b	Feststellung der Steuerart
Anhang 3a	Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen bis 2012
Anhang 3b	Richtlinien zur Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten für Investitionen ab 2013
Anhang 4	Musterentscheid Veranlagungsverfügung
Anhang 5	Musterentscheid Akontorechnung
Anhang 6	Musterentscheid Geltendmachung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Grundstückgewinnsteuergesetz
Anhang 7	Musterbrief betreffend Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Abs. 1 GGStG / § 19a HStG
Anhang 8	Musterbrief Orientierung des Pfand Eigentümers über die Anmeldung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Abs. 1 GGStG im Grundbuch

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

Das Formular M 3 (Meldung über Handänderung) ist wie bis anhin in jedem Fall auszufüllen.

Anfrage der Anlagekosten

Dienststelle Steuern
Natürliche Personen
Buobenmatt 1, Postfach 3464
6002 Luzern

Grundstückgewinnsteuer

Feststellung der Steuerart / Anfrage der Anlagekosten

Guten Tag

Veräusserer/in

Grundstück

Verkaufspreis CHF

Weitere Leistungen des Erwerbers

Datum des Rechtsgeschäftes

— Mit dem Grundstück wurde Fahrhabe veräussert. Der Veräusserungspreis / Anrechnungswert der Fahrhabe

- beträgt CHF

- wird nicht genannt. Wir ersuchen um dessen Festlegung.

— Nach den uns zur Verfügung stehenden Unterlagen unterliegt der Gewinn aus der Veräusserung des erwähnten Objektes der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Im Bestreitungsfall bitten wir um Rückmeldung innert 30 Tagen.

— Nach den uns zur Verfügung stehenden Unterlagen ist unklar, ob der Gewinn aus der Veräusserung des erwähnten Objektes der Grundstückgewinnsteuer oder der Einkommens-/Gewinnsteuer unterliegt. Wir bitten um Rückmeldung innert 30 Tagen.

— Für die Berechnung eines allfälligen Grundstückgewinns benötigen wir die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks.

— Es werden Ersatzbeschaffungen im Betrage von CHF geltend gemacht. Wir bitten um Überprüfung.

Freundliche Grüsse

Beilage:

- Kopie Handänderungsanzeige

Feststellung der Steuerart

Dienststelle Steuern
Natürliche Personen
Buobenmatt 1, Postfach 3464
6002 Luzern

Luzern, Datum

Grundstückgewinnsteuer

Amtsbericht: Feststellung der Steuerart (NEST-Dokument Vorlage Nr. 132)

GB Gemeinde:

Grundstück-Nr.:

Eigentümer:

Kontroll-Nr.

Guten Tag

Wir beziehen uns auf Ihre Anfrage vom und teilen Ihnen mit,

- ___ dass es sich beim oben erwähnten Grundstück um Privatvermögen handelt. Ein allfällig erzielter Gewinn unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.
- ___ dass es sich beim oben erwähnten Grundstück um Geschäftsvermögen handelt. Ein allfällig erzielter Gewinn unterliegt der Einkommenssteuer.
- ___ dass es sich beim oben erwähnten Grundstück um ein landwirtschaftliches Grundstück im Geschäftsvermögen handelt:
 - a. Es ist ein Steueraufschub ohne Angabe des Anlagewerts zu verfügen aufgrund:
 - Erbgang/Erbscheidung
 - Kaufpreis kleiner als Buchwert
 - b. Es ist eine Veranlagung mit Verfügung des Gewinns oder Verlusts zu eröffnen mit folgendem massgebendem Anlagewert (Ziff. 27 der GGSt-Steuererklärung): CHF

Bemerkungen:

Wir bitten Sie, eine Kopie Ihres Entscheides i.S. Grundstückgewinnsteuer im entsprechenden Jahr im DM-Dokumententyp 40 abzulegen.

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)	-	-	-
Fassadenisoliationsarbeiten (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 wärmedämmte Verbundprofile	1/4	1/4	1/4
Windfang			
Neuanbau von unbeheizten Windfängen (wenn gesetzlich nicht vorgeschrieben)	1/1	5/6	2/3
Reparatur oder Ersatz	-	-	-

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
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 Zement- boden	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 Gips- 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 Umbauar- beiten oder Anbauten	1/1	1/1	1/1
Verlegen eines Parkett- oder Plattenbela- ges 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 Terrassenbo- dens	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 Chrom- stahltrog	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 Clossomat	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 Spiegel- schrank	3/4	3/4	3/4
Waschmaschine/Tumbler			
Reparatur oder Ersatz	-	-	-
erstmalige Anschaffung	1/1	1/1	1/1
Ersatz alter Waschkücheneinrichtun- gen	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 Widerstandsheizungen	-	-	-
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 Heizkörperven- tile 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 (inklusive 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 ab 2013

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 vorbestandenden Verkleidung (auch Schindeln) durch Eternit, Aluminium, Naturstein-Fassaden	1/3
b)	Ersatz einer vorbestandenden Verkleidung	-
c)	Wärmedämmungsmassnahmen (Isolationen), Fassadenisoliationsarbeiten 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 Spanntepiche	-
	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. 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	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, Öfen oder Holz- und Kohleöfen durch eine Zentralheizung (Öl, Gas)	1/2
6.3	Umstellung auf Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien wie Einbau Wärmepumpe (z.B. Erdsonde), 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 Thermostatventile	-
	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 / Schwedenöfen	
	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	-
	c) Leitungsbau und wiederkehrende Grundkosten (Kapitalkosten, Reparaturen, Ersatzteile jedoch exkl. Betriebs- und Energiekosten)	-

Massnahmen		Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
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 / Dampfzug	
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 Handfeuerlöcher (abzgl. evtl. Subventionen)	-
7.6	Erzeugung von Elektrizität: 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 Cheminéés, 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 andere 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 Zufahrtspätze	1/1
	g) Anwalts-, Notar- oder Gerichtskosten im Zusammenhang mit Kauf / Verkauf	Bei der Grundstücksgewinnsteuer anrechenbare Gestehungs- oder Verkaufskosten
	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

Massnahmen		Abziehbare Anlagekosten für Investitionen ab 2013
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	-
	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.)	-

Entscheid Grundstückgewinnsteuer

Entscheid Grundstückgewinnsteuer

- 2 -

5. Die Grundstückgewinnsteuer beträgt CHF 0.00. Im Detail wird auf die beiliegende Berechnung verwiesen.

III. Rechtsspruch

1. Der Veräusserer / Die Veräusserin / Die Veräusserer gemäss Ziffer I schuldet eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 0.00. **Evtl.** Nach Abzug der geleisteten Akontozahlung von CHF 0.00 und unter Berücksichtigung des Zinses von 0.50% sind somit noch CHF 0.00 zu bezahlen. **Evtl.** Die Gesamteigentümer haften für diesen Betrag solidarisch.
2. Die Steuer wird mit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung fällig und ist an _____ zu bezahlen. Nach Ablauf der Einsprachefrist ist der zu bezahlende Steuerbetrag gemäss dem jeweils vom Regierungsrat festgelegten Zinssatz zu verzinsen. Eine Einsprache hemmt den Zinsenlauf nicht.
3. Für die Steuerforderung samt Verzugszins besteht ein den eingetragenen Pfandrechten im Range unmittelbar vorgehendes gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung nach Massgabe von Art. 836 Abs. 2 ZBG für die Dauer von zwei Jahren seit Eintritt der Fälligkeit (§ 32 Abs. 1 GGStG).
4. Gegen diesen Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit Zustellung bei der Veranlagungsbehörde zuhanden der zuständigen Einsprachebehörde Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Ausserdem sind der angefochtene Entscheid sowie Beweisurkunden, welche die steuerpflichtige Person selber besitzt, beizulegen. Nach unbenutztem Ablauf der Einsprachefrist wird die Steuerveranlagung rechtskräftig.
5. Zustellung an:
 - Steuerpflichtige/r
 - Dienststelle Steuern

Die Zustellung erfolgt nach unbenutztem Ablauf der Zahlungsfrist an den Erwerber/die Erwerberin. Die Einsprachefrist für den Erwerber/für die Erwerberin beträgt ab Zustellung ebenfalls 30 Tage.

Telefon

Zugestellt am:

GGSt_Entscheid_mit_Steuer.dot

Berechnung zur Grundstücksgewinnsteuer

Rechtsgeschäfts-Nr.: 001/2013

Veräusserungswert

Veräusserungspreis gemäss Vertrag	CHF	-
abzüglich:		
- Beurkundungskosten	CHF	-
- Grundbuchkosten	CHF	-
- Handänderungssteuern	CHF	-
- Maklerprovision an:	CHF	-
.....	CHF	-
.....	CHF	-
- weitere Auslagen zur Durchführung des Verkaufs	CHF	-
	CHF	-
Veräusserungswert total	CHF	-

Anlagewert

Katasterschätzung des Grundstücks Nr., vor 30 Jahren (xxxx)	CHF	-
Zuschlag von 25%	CHF	-
Zuschläge für Aufwendungen der letzten 30 Jahre	CHF	-
Weitere Positionen der letzten 30 Jahre gemäss § 12 u. 13 GGStG	CHF	-
	CHF	-

ODER

Erwerbspreis des Grundstücks Nr., gemäss Vertrag vom	CHF	-
zuzüglich:		
- Beurkundungskosten	CHF	-
- Grundbuchkosten	CHF	-
- Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten	CHF	-
- Handänderungssteuern	CHF	-
- Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung in den Jahren xxxx - xxxx gem. Belegen	CHF	-
- Weitere Positionen gemäss § 12 u. 13 GGStG	CHF	-
	CHF	-
Anlagewert total	CHF	-

Ermittlung des Gewinns

Veräusserungswert	CHF	-
Anlagewert	CHF	-
Gewinn	CHF	-

Steuermass

Steuerbetrag bei 4.2 Einheiten	CHF	-
Besitzdauer: 5 bis und mit 9 Jahre	Zuschlag: 0%	CHF
		-
zu bezahlender Steuerbetrag (gerundet auf 10 Rappen)	CHF	-

Akontorechnung

Akontorechnung Grundstückgewinnsteuer



Finanzdepartement

Dienststelle Steuern

Bezug + Support
 Buobenmatt 1, Postfach 3464
 6002 Luzern
 www.steuern.lu.ch

PersID: PersID / .
 Rechtsgeschäfts-Nr.:
 Tagebuch-Nr.:
 Sachbearbeiter/in:

Betrifft:

.....

Grundstückgewinnsteuer Periode
Akontorechnung gemäss § 31 Abs. 3 GGStG

I. Sachverhalt

Gemäss Anzeige des Grundbuchamtes veräussert:

Veräusserer/in
 Erwerber/in

 Tagebuch-Eintrag
 Letzte steuerbegründende Veräussderung

II Berechnung des mutmasslich geschuldeten Steuerbetrages

Die provisorische Grundstückgewinnsteuer beträgt CHF 0.00. Im Detail wird auf die beiliegende Berechnung verwiesen.

III Rechtspruch

- gemäss Ziffer I aufgrund einer provisorischen Grundstückgewinnsteuerveranlagung eine Akontozahlung von CHF 0.00. **Evtl.** Mit erfolgter Akontozahlung von CHF 0.00 ist die vorliegende Rechnung gedeckt. Die Zinsabrechnung wird mit der Veranlagung der definitiven Grundstückgewinnsteuer vorgenommen.
- Evtl.** Die Akontozahlung wird mit Eintritt der Rechtskraft der Akontorechnung fällig und ist an zu bezahlen. Nach Ablauf der Einsprachefrist ist der zu bezahlende Steuerbetrag gemäss dem jeweils vom Regierungsrat festgelegten Zinssatz zu verzinsen. Eine Einsprache hemmt den Zinsenlauf nicht.
- Evtl.** Für die Steuerforderung samt Verzugszins besteht ein den eingetragenen Pfandrechten im Range unmittelbar vorgehendes gesetzliches Pfandrecht ohne Eintragung nach Massgabe von Art. 836 Abs. 2 ZBG für die Dauer von zwei Jahren seit Eintritt der Fälligkeit (§ 32 Abs. 1 GGStG).
- Gegen diesen Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit Zustellung bei der Veranlagungsbehörde zuhänden der zuständigen Einsprachebehörde Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Dabei kann nur die Steuerhoheit bestritten oder glaubhaft gemacht werden, dass der mutmassliche Steuerbetrag tiefer ist als die in Rechnung

GGSt_Akonto_Entscheid.docm

- 2 -

gestellte Akontozahlung (§ 31 Abs. 3 GGStG und § 195 StG). Ausserdem sind der angefochtene Entscheid sowie Beweisurkunden, welche die steuerpflichtige Person selber besitzt, beizulegen. Nach unbenutztem Ablauf der Einsprachefrist wird der Entscheid rechtskräftig.

5. Zustellung an:
- Steuerpflichtige/r
 - Dienststelle Steuern

.....

.....

Zugestellt am:

Berechnung zur Grundstückgewinnsteuer

Rechtsgeschäfts-Nr.: 001/2013

Veräusserungswert

Veräusserungspreis gemäss Vertrag		CHF	-
abzüglich:			
- Beurkundungskosten	CHF	-	
- Grundbuchkosten	CHF	-	
- Handänderungssteuern	CHF	-	
- Maklerprovision an:	CHF	-	
.....	CHF	-	
.....	CHF	-	
- weitere Auslagen zur Durchführung des Verkaufs	CHF	-	
		CHF	-
Veräusserungswert total		CHF	-

Anlagewert

Katasterschätzung des Grundstücks Nr., vor 30 Jahren (xxxx)	CHF	-	
Zuschlag von 25%	CHF	-	
Zuschläge für Aufwendungen der letzten 30 Jahre	CHF	-	
Weitere Positionen der letzten 30 Jahre gemäss § 12 u. 13 GGStG	CHF	-	
		CHF	-

ODER

Erwerbspreis des Grundstücks Nr., gemäss Vertrag vom		CHF	-
zuzüglich:			
- Beurkundungskosten	CHF	-	
- Grundbuchkosten	CHF	-	
- Kosten für die Errichtung von Grundpfandrechten	CHF	-	
- Handänderungssteuern	CHF	-	
- Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung in den Jahren xxxx - xxxx gem. Belegen	CHF	-	
- Weitere Positionen gemäss § 12 u. 13 GGStG	CHF	-	
		CHF	-
Anlagewert total		CHF	-

Ermittlung des Gewinns

Veräusserungswert	CHF	-
Anlagewert	CHF	-
Gewinn	CHF	-

Steuermass

Steuerbetrag bei 4.2 Einheiten	CHF	-	
Besitzdauer: 5 bis und mit 9 Jahre	Zuschlag: 0%	CHF	-
zu bezahlender Steuerbetrag (gerundet auf 10 Rappen)	CHF	-	

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 Ablag im DMS)
- (intern nach Bedürfnis)

Beilage:

- Kopie Grundstückgewinnsteuerveranlagung

Ort, Datum

.....

Gemeinde

.....

Zugestellt am:

Musterbrief betreffend Eintragung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Abs. 1 GGStG / § 19a HStG

(Absender/in)

Einschreiben
Grundbuchamt
(Adresse)
(Ort), (Datum)

Anmeldung eines gesetzlichen Steuerpfandrechts zur Eintragung im Grundbuch betreffend Grundstück Nr. GB

Sehr geehrte Damen und Herren

Gestützt auf die beiliegende Veranlagungsverfügung vom besteht für den Steuerbetrag von CHF plus Zins von% seit gemäss § 32 Abs. 1 Grundstückgewinnsteuergesetz (oder § 19a Handänderungssteuergesetz) 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:

- Tagebucheintrag der Veräusserung (bzw. bei ausserbuchlichem Erwerb Datum gemäss Luzerner Steuerbuch Bd 3 Weisungen GGStG § 52a N 2 und 3):

Besten Dank für Ihre Bemühungen und freundliche Grüsse

Steueramt
Unterschrift

Beilagen:

- Veranlagungsverfügung vom
- Rechtskraftbescheinigung vom

Musterbrief Orientierung des Pfandeigentümers über die Anmeldung des gesetzlichen Pfandrechts nach § 32 Abs. 1 GGStG im Grundbuch

Absender

Name
Adresse
(Ort), (Datum)

Orientierung über die Anmeldung eines gesetzlichen Steuerpfandrechts zur Eintragung im Grundbuch betreffend Grundstück Nr. GB

Sehr geehrte(r)

Wir haben am (Datum) die Grundstückgewinnsteuerveranlagung für den Verkauf des oben erwähnten Grundstücks vom (Kaufvertragsdatum) an die Verkäuferschaft eröffnet. Die Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. Bis heute hat die Verkäuferschaft den geschuldeten Steuerbetrag von CHF (Betrag) nicht bezahlt.

Gemäss § 32 Abs. 1 Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer besteht für den ausstehenden Steuerbetrag inkl. Zinsen ein gesetzliches Grundpfandrecht. Aufgrund von Art. 836 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs ist dieses Pfandrecht innert 4 Monaten ab Fälligkeit der Steuerforderung (Rechtskraft der Veranlagung) bzw. spätestens innert 2 Jahren nach Entstehung der Steuerforderung beim Grundbuchamt anzumelden.

Wir haben deshalb das gesetzliche Grundpfandrecht dem Grundbuchamt zur Eintragung angemeldet. Das Grundbuchamt wird Ihnen die Eintragung des Pfandrechts noch separat mitteilen. Sobald die Verkäuferschaft den Ausstand vollständig bezahlt haben wird, werden wir das Pfandrecht im Grundbuch wieder löschen lassen.

Sollte die Verkäuferschaft den geschuldeten Steuerbetrag nicht bezahlen, wären wir verpflichtet, das gesetzliche Pfandrecht Ihnen gegenüber geltend zu machen.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse

Steueramt

(Unterschrift)