

Band / Register Bd. II Reg. 12	Ausgabedatum 9. Dezember 2002
Änderungen 1. Januar 2021	Gültig ab 2001

MERKBLATT

Grundstückgewinnsteuer

Inhalt

Einleitung und Zweck	3
1. Allgemeines.....	3
2. Grundstückbegriff	4
3. Realisationstatbestände	4
3.1 Veräußerung § 96 StG	4
3.1.1 Veräußerungstatbestände.....	4
3.1.2 Eigentumsübertragung	4
3.1.3 Eigentumsübergang bei formeller Enteignung und Zwangsvollstreckung	4
3.1.4 Umwandlung von Miteigentum zu Stockwerkeigentum	5
3.2 Der Veräußerung gleichgestellte Rechtsgeschäfte	5
3.3 Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer Immobilien-gesellschaft	5
4. Steueraufschub	6
4.1 Allgemeines und Wirkung des Steueraufschubs	6
4.2 Steueraufschiebende Veräußerungen	6
5. Ersatzbeschaffungen.....	8
5.1 Ersatzbeschaffung von Wohneigentum	8
5.2 Ersatzbeschaffungsfrist	8
5.2.1 Zeitstrahl Ersatzbeschaffungsfrist	9
5.3 Steueraufschub bei teilweiser Ersatzbeschaffung	9
5.3.1 Feststellungsverfügung bei vollumfänglicher Ersatzbeschaffung	10
5.4 Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken .	10
5.5 Besonderheiten bei Liegenschaften von juristischen Personen mit besonderen Zwecken	10
6. Steuersubjekt	11

7.	Steuerobjekt.....	11
7.1	Erlös.....	11
7.1.1	Verkauf an nahestehende juristische Person.....	12
7.2	Anlagekosten	12
7.2.1	Erwerbspreis	12
7.2.2	Aufwendungen	13
7.2.3	Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens	14
7.2.4	Pauschalierung der Anlagekosten	14
7.3	Gewinn bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilien-gesellschaft.....	15
7.3.1	Erlös.....	15
7.3.2	Anlagekosten	16
7.4	Gesamt- und Teilveräusserung.....	16
7.4.1	Gesamtveräusserung.....	16
7.4.2	Teilveräusserung	17
8.	Besitzdauer	17
9.	Gesetzliches Grundpfandrecht.....	18
10.	Beispiele von Grundstückgewinnsteuer-Berechnungen.....	18
10.1	Sachverhalt beim Verkauf eines Einfamilienhauses	18
10.2	Sachverhalt beim Verkauf einer Eigentumswohnung mit teilweiser Reinvestition des Erlöses.....	19
11.	Beispiele von Ersatzbeschaffungen	19
11.1	Sachverhalt einer zweistufigen Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau	19
11.1.1	Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A.....	19
11.1.2	Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B.....	20
11.2	Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung	21
11.2.1	Sachverhalt mit Mehrinvestitionen im Kanton Aargau und ausserkantonale	21
11.2.2	Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A.....	21
11.2.3	Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B mit Verlust.....	21
11.2.4	Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft C mit ausserkantonalen Ersatzbeschaffung	22
11.3	Mehrinvestitionen / Anlagekosten nach dem Kauf	23

Einleitung und Zweck

Dieses Merkblatt behandelt die Besteuerung der Grundstückgewinne gemäss den §§ 95 – 111 StG. Es soll über die Grundsätze der Steuerpflicht sowie die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und des Steuerbetrags einen Überblick verschaffen. Im Merkblatt können nicht alle denkbaren Fragen behandelt werden, sondern es wird Bezug auf die häufigsten Fälle genommen.

Da auf jeder Steuererklärung für Grundstückgewinne die nötigen Gesetzesparagrafen (§§ 95 – 111 StG) und die Verordnung (§§ 43 – 48 StGV) dazu abgedruckt sind, wird in diesem Merkblatt auf deren Wiedergabe verzichtet.

1. Allgemeines

Die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Grundstücken erfolgt gemäss dem Aargauer Steuergesetz nach dem **dualistischen System**. Kapitalgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens unterliegen der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer, Kapitalgewinne auf Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer. Auf Ausnahmen wird an anderer Stelle eingegangen.

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine **Objektsteuer**. Es wird nicht auf das der betreffenden Person zugeflossene Einkommen (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit), sondern auf den auf dem Objekt realisierten Gewinn abgestellt.

Gegenstand (Steuerobjekt) ist der Grundstückgewinn, d. h. der realisierte Wertzuwachs-gewinn auf Grundstücken **des Privatvermögens**. Ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne auf Grundstücken des land- oder forstwirtschaftlichen Geschäftsvermögens, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Die Behandlung der Gewinne auf Grundstücken des land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsvermögens erfolgt in diesem Merkblatt nur in den Grundzügen.

Realisationstatbestand bildet die Veräusserung eines Grundstücks sowie Rechtsgeschäfte, die der Veräusserung gleichgestellt sind.

Der Steuersatz hängt nur von der Besitzdauer ab. Die Besitzdauer wird von der letzten steuerbegründenden Handänderung an gerechnet (§ 110 Abs. 2 StG).

Die Grundstückgewinnsteuer ist im Verhältnis zur Gewinn- oder Einkommenssteuer subsidiär. Unterliegt ein realisierter Gewinn auf Grundstücken der Gewinn- oder der Einkommenssteuer, kann er nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (§ 95 Abs. 2 StG). Im innerkantonalen Verhältnis können sich Besteuerungskonflikte ergeben, wenn für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer (Ort der veräusserten Liegenschaft) nicht dieselbe Gemeinde zuständig ist wie für die Erhebung der Einkommenssteuer (Wohnort; § 157 Abs. 1 StG).

2. Grundstückbegriff

Der Grundstückbegriff ist in § 51 StG definiert. Als Grundstücke gelten:

- die Liegenschaften (überbaute und nicht überbaute Bodenparzellen);
- die in das Grundbuch aufgenommenen selbstständigen und dauernden Rechte;
- die Bergwerke;
- die Miteigentumsanteile an Grundstücken (gewöhnliches Miteigentum und Stockwerkeigentum).

Die Grundstückgewinnsteuer bezieht sich auf Gewinne aus Veräusserungen von im Kanton Aargau gelegenen Grundstücken (§ 95 Abs. 1 StG).

3. Realisationstatbestände

3.1 Veräusserung § 96 StG

3.1.1 Veräusserungstatbestände

Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung sowie durch die der Veräusserung gleichgestellten Rechtsgeschäfte begründet.

Als Veräusserung gelten insbesondere der Verkauf, der Tausch und die Schenkung. Ferner gelten der Eigentumsübergang durch Erbgang sowie durch formelle Enteignung oder Zwangsvollstreckung als Veräusserung. Als Veräusserung gelten sodann Rechtsgeschäfte, welche eine Änderung von Mit- oder Gesamteigentumsquoten zur Folge haben.

3.1.2 Eigentumsübertragung

Für die Übertragung des Grundeigentums bedarf es grundsätzlich eines öffentlich beurkundeten und rechtsgültigen Vertrags (Art. 657 Abs. 1 ZGB) sowie des Grundbucheintrags (Art. 656 Abs. 1 ZGB).

Bei Verträgen mit einer aufschiebenden Bedingung kann der Eigentumsübergang erst bei Eintritt der Bedingung erfolgen; bei Verträgen mit einer auflösenden Bedingung wird das Eigentum sofort übertragen und begründet die Grundstückgewinnsteuerpflicht. Tritt die auflösende Bedingung ein, fällt der Eigentumsübergang dahin und ist die Grundstückgewinnsteueranforderung – falls sie rechtskräftig ist – zu revidieren.

3.1.3 Eigentumsübergang bei formeller Enteignung und Zwangsvollstreckung

Eigentumsübergänge aufgrund des öffentlichen Rechts stützen sich in der Regel auf einen verwaltungsrechtlichen Akt (eine Verfügung oder ein öffentlich-rechtlicher Vertrag). Erforderlich sind entweder rechtskräftige Verfügungen oder Verträge betreffend die formelle Enteignung. Das Eigentum geht erst mit Bezahlung der Entschädigung an den Enteigner bzw. die Enteignerin über (§ 146 BauG; Art. 91 EntG).

Bei der Ersteigerung im Rahmen der Zwangsvollstreckung geht das Eigentum mit dem rechtsgültigen Zuschlag über (Art. 66 Abs. 1 VZG).

3.1.4 Umwandlung von Miteigentum zu Stockwerkeigentum

Die Umwandlung von Miteigentum zu Stockwerkeigentum stellt keinen für die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Tatbestand dar, wenn die Eigentümer wie auch deren Eigentumsquote unverändert bleiben (SGE vom 22.10.2020, 3-RV.2019.100).

3.2 Der Veräusserung gleichgestellte Rechtsgeschäfte

Der Veräusserung gemäss § 96 Abs. 2 StG sind u. a. gleichgestellt:

- **Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.** Dies sind insbesondere die Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer reinen Immobiliengesellschaft und die Kettengeschäfte, also Kauf- und Kaufrechtsverträge mit Substitutionsklausel, d. h. mit Befugnis, Dritte in den Vertrag eintreten zu lassen (lit. a);
- **entgeltliche Belastung eines Grundstücks** mit Dienstbarkeiten oder anderen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese das Grundstück **dauernd und wesentlich beeinträchtigen**. Dies sind z. B. Näherbaurechte, ungleiche Verteilung von Grenzabständen, Übertragung von Ausnützungsziffern, die entschädigungspflichtige materielle Enteignung (dieser liegt hinsichtlich der Entschädigung in der Regel ein Entscheid der Schätzungskommission nach Baugesetz zu Grunde) usw.
Der Kiesabbau unterliegt grundsätzlich der Einkommenssteuer. Die Einräumung von Wohn-, Nutzniessungs- und Baurechten gilt nicht als dauernde Beeinträchtigung, obschon diese Personaldienstbarkeiten selbst ein Grundstück bilden können. Andere Dienstbarkeiten, z. B. Quellenrechte, dürfen nicht zeitlich beschränkt sein. Fussweg-, Fahrweg-, Weide-, Holznutzungs- oder Tränkerechte u. a. gelten nicht als wesentliche Beeinträchtigung;
- **Überführung ins Geschäftsvermögen** (Ausnahme: Grundstücke, die ins land- und forstwirtschaftliche Geschäftsvermögen überführt werden, Art. 12 Abs. 4 Bst. b StHG).

3.3 Übertragung der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft

Eine Grundstückgewinnsteuerpflicht entsteht auch bei Übertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, wenn dadurch eine Änderung der Verfügungsgewalt (Verkauf einer Mehrheitsbeteiligung) eintritt. Eine Immobiliengesellschaft liegt vor, wenn

- sich die Gesellschaft nach den Statuten oder tatsächlich praktisch ausschliesslich mit Grundstücken oder Rechten an solchen befasst;

- der Rohertrag praktisch ausschliesslich aus Ertrag aus unbeweglichem Vermögen besteht;
- die Vermögensrechte praktisch ausschliesslich aus Grundstücken oder Rechten an solchen bestehen. In VGE vom 14.12.1994, Art. 163 (= AGVE 1994, 342) wurde noch auf eine Tätigkeit abgestellt, die zur Hauptsache in der Verwaltung, Nutzung und dem Wiederverkauf von Liegenschaften liegt. Massgebend für die Qualifikation der Gesellschaft ist der Zeitpunkt, in welchem die Beteiligungsmehrheit veräussert wird.

Nur die Veräusserung von Beteiligungsrechten, mit denen die Stimmenmehrheit aufgegeben wird, löst eine Grundstückgewinnsteuer aus. Dem gleichgestellt sind Fälle, in denen mehrere Minderheitsaktionäre bzw. Minderheitsaktionärinnen zusammen eine Mehrheitsbeteiligung übertragen. Ebenso liegt eine grundstückgewinnsteuerauslösende Handänderung vor, wenn ein Mehrheitsaktionär bzw. eine Mehrheitsaktionärin die Beteiligung an verschiedene Erwerber bzw. Erwerberinnen von Minderheitsbeteiligungen veräussert. Liegen zwischen den einzelnen Teilveräusserungen durch Mehrheitsaktionäre bzw. Mehrheitsaktionärinnen grössere Zeitabstände, setzt die Besteuerung bei jener Veräusserung ein, mit der die Stimmenmehrheit aufgegeben wird (Bsp. in Ziffer 8.3.2).

4. Steueraufschub

4.1 Allgemeines und Wirkung des Steueraufschubs

Der Steueraufschub hat im Grundstückgewinnsteuerrecht besondere Bedeutung. Im Gesetz sind zahlreiche Tatbestände aufgeführt, die einen Steueraufschub bewirken. Es werden zwei Kategorien von Tatbeständen unterschieden:

- steueraufschiebende Handänderungen (§ 97 StG);
- steueraufschiebende Ersatzbeschaffungen (§§ 98 und 99 StG).

Beim Steueraufschub wird die Besteuerung auf einen späteren Zeitpunkt hinausgeschoben. Die auf dem veräusserten Objekt im Zeitpunkt der Handänderung bestehende latente Steuerlast bleibt erhalten. Sie wirkt sich erst bei einer späteren Handänderung aus. Bei steueraufschiebenden Veräusserungen geht die latente Steuerlast auf dem Objekt auf die erwerbende Person über. Veräussert diese später das Grundstück, wird nicht bloss der seit ihrem Eigentumserwerb, entstandene Mehrwert besteuert, sondern auch der unter dem Rechtsvorgänger bzw. der Rechtsvorgängerin. Dabei wird die Besitzdauer des Rechtsvorgängers bzw. der Rechtsvorgängerin angerechnet.

4.2 Steueraufschiebende Veräusserungen

Die Bestimmungen über die steueraufschiebenden Handänderungen betreffen sowohl wirtschaftliche wie auch zivilrechtliche Handänderungen. Das Gesetz zählt die steueraufschiebenden Handänderungen in § 97 StG abschliessend auf. Es sind dies folgende:

- Erbgang, das heisst Erbfolge, Erbteilung und Vermächtnis (Wenn ein Teil der Erben im Rahmen einer partiellen Erbteilung Gesamteigentum am Grundstück erhält, bildet eine spätere Auflösung des Gesamteigentums keine Erbteilung mehr);
- Erbvorbezug (Zuwendung auf Anrechnung an den Erbteil), Schenkung und gemischte Schenkung;
- Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie (Nachkommen, Eltern, Grosseltern) sowie Rechtsgeschäfte, bei denen Verwandte in gerader Linie **und** deren Ehegatte, resp. eingetragene Partner, Vertragspartei sind. Steueraufschiebend sind sowohl Liegenschaftsübertragungen von Eltern auf die Kinder oder von Grosseltern auf die Enkelkinder, als auch Übertragungen von den Kindern auf die Eltern oder von Enkeln auf die Grosseltern;
- Rechtsgeschäfte unter Verheirateten, und zwar auch dann, wenn sie tatsächlich oder richterlich getrennt leben oder wenn sie der gegenseitigen Abfindung im Ehescheidungsprozess dienen. Wegen des Steueraufschubs solcher Geschäfte findet der zwischen den Ehegatten vereinbarte **Abfindungsbetrag** bei einer späteren Veräusserung **keine Berücksichtigung**, sondern nur der Erwerbspreis der letzten steuerbe gründenden Handänderung (latente Steuerlast des die Liegenschaft übernehmenden Eheteils);
- Landumlegungen zwecks **Güterzusammenlegung**, Quartierplanung, Grenzbereinigungen (nach öffentlich-rechtlichen Bestimmungen durchgeführte Güterregulierungen, Bodenverbesserungen, Meliorationen oder andere Verfahren zur Schaffung von Voraussetzungen für eine geordnete Überbauung u. dgl.);
- Umstrukturierungen gemäss § 28 Abs. 1 StG sowie § 71 Abs. 1 und 3 StG und von juristischen Personen mit besonderen Zwecken.

Keine steueraufschiebende Veräusserung ist der **Verkauf von Teilflächen** zwecks Planung und Ausführung von privaten und staatlichen Infrastrukturvorhaben; nur der Realersatz unterliegt der steueraufschiebenden Veräusserung (SGE vom 24.03.2011, 3-RV.2009.61). Geringfügige Entschädigungen können als Minderung der Anlagekosten beim späteren Verkauf berücksichtigt werden.

Bei den angeführten steueraufschiebenden Veräusserungen kann die steuerpflichtige Person innerhalb von 1 Jahr verlangen, dass die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird (freiwillige Abrechnung).

Wird die Besteuerung nicht verlangt, bleibt die latente Steuerlast auf dem Objekt erhalten und geht auf die erwerbende Person über. Bei einer späteren Veräusserung ist dann nicht der durch sie, sondern der vom Rechtsvorgänger bzw. der Rechtsvorgängerin bezahlte Erwerbspreis massgebend.

5. Ersatzbeschaffungen

Nur Ersatzbeschaffungen, welche das selbstbewohnte Wohneigentum oder selbst bewirtschaftete land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke betreffen, sind steueraufschiebend. Sie erfordern ein **ausdrückliches Begehren**, welches auch nach Rechtskraft einer Grundstückgewinnsteuerveranlagung noch gestellt werden kann. Im Weiteren ist die Übereinstimmung des Steuersubjekts vorausgesetzt, das heisst die das Grundstück veräussernde muss mit der das Ersatzobjekt erwerbenden Person identisch sein. Die Veräusserung durch einen Ehteil und die Ersatzbeschaffung durch den anderen Ehteil führt ebenfalls zu einem Steueraufschub, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind (§ 44 Abs. 2 StGV). Bei der Veräusserung von Mit- oder Gesamteigentum wird der Aufschub auf dem Erlösteil gewährt, welcher der Teilrechts- bzw. der Wertquote gemäss Grundbucheintrag entspricht (§ 44 Abs. 1 StGV).

5.1 Ersatzbeschaffung von Wohneigentum

Der Steueraufschub setzt voraus, dass sowohl das veräusserte als auch das ersatzbeschaffte Objekt dauernd und ausschliesslich selbst zu Wohnzwecken genutzt werden (§ 98 StG). Die Voraussetzungen für eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung sind nicht erfüllt bei Erwerb von Bauland, vermieteten Objekten, Zweit- und Ferienwohnungen.

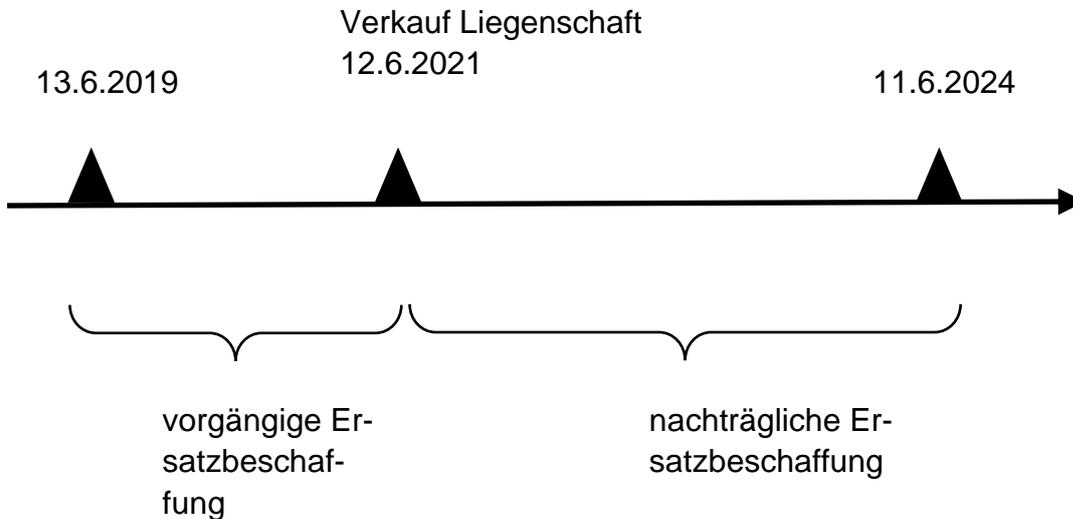
Das Erfordernis des dauernden Wohnzwecks verlangt nicht, dass die veräusserte Liegenschaft seit Beginn der Besitzdauer von der veräussernden Person als Hauptwohnstätte ununterbrochen genutzt worden sein muss. Es genügt, wenn diese Nutzung vor der Veräusserung bestand. Eine höchstens 1 Jahr dauernde Vermietung vor der Veräusserung ist nicht schädlich. Eine nur kurzzeitige Nutzung zu Wohnzwecken vor der Veräusserung schliesst eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung nicht aus. Vorbehalten bleiben aber Fälle von Steuerumgehungen.

5.2 Ersatzbeschaffungsfrist

Die Frist bezüglich **nachträgliche Ersatzbeschaffungen** beträgt maximal 3 Jahre ab Zeitpunkt des Veräusserungsvertrags (in der Regel Datum der öffentlichen Beurkundung bzw. Datum des Vertragsabschlusses).

Die Frist bezüglich der **vorgängigen Ersatzbeschaffung** beträgt maximal 2 Jahre. Angeknüpft wird an das Datum der Veräusserung (Veräusserungsvertrag).

5.2.1 Zeitstrahl Ersatzbeschaffungsfrist



5.3 Steueraufschub bei teilweiser Ersatzbeschaffung

Der Steueraufschub wird nur gewährt, wenn und soweit die Anlagekosten für das Ersatzobjekt die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft übersteigen. Der Steueraufschub ist auf den Teil des Erlöses begrenzt, der reinvestiert wird. Dabei gilt die sogenannte absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode): In dem Umfang, in dem der Erlös nicht in das Ersatzobjekt fließt, wird der Gewinn besteuert (BGE 130 II 202).

- Eine Reinvestition des gesamten Erlöses führt zu einem vollständigen Steueraufschub (Variante 1).
- Liegen die Anlagekosten des Ersatzobjekts zwischen dem Erlös und den Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, ist der nicht reinvestierte Teil des Erlöses zu versteuern (Variante 2), d.h. es gibt einen teilweisen Steueraufschub.
- Sind die Anlagekosten des Ersatzobjekts tiefer als jene des veräusserten Objekts, gibt es keinen Steueraufschub; der ganze Gewinn ist zu versteuern (Variante 3).
- Wird kein Gewinn erzielt, so ist eine Ersatzbeschaffung nicht möglich. Wird dennoch eine Liegenschaft gekauft, beginnt die Besitzdauer für diese Liegenschaft neu zu laufen; SGE vom 25.03.2021, 3-RV.2019.161.

Der Mechanismus ist aus den nachstehenden Zahlenbeispielen ersichtlich:

Beispiel:	Variante 1	Variante 2	Variante 3
Erlös	800'000	800'000	800'000
Anlagekosten	700'000	700'000	700'000
Gewinn auf dem veräusserten Eigenheim	100'000	100'000	100'000
Reinvestition (Anlagekosten Ersatzobjekt)	850'000	730'000	690'000
Steueraufschub auf Gewinn von	100'000	30'000	0
Zu versteuernder Gewinn	0	70'000	100'000

Die Besteuerung des Gewinns, dessen Besteuerung aufgeschoben wird, erfolgt bei der Veräusserung des Ersatzobjekts, indem dessen Anlagekosten entsprechend gekürzt werden

5.3.1 Feststellungsverfügung bei vollumfänglicher Ersatzbeschaffung

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der aufgeschobene Grundstückgewinn verbindlich festzusetzen. Einerseits hat die steuerpflichtige Person ein aktuelles Rechtschutzinteresse, eine solche Berechnung mit den ihr zur Verfügung stehenden Rechtsmitteln anzufechten. Die Steuerbehörde andererseits hat ein Interesse daran, den infolge der Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum aufgeschobenen Grundstückgewinn rechtsverbindlich festzustellen.

An diesem grundsätzlichen Interesse vermag nichts zu ändern, dass allenfalls später ein aufgeschobener Gewinn gar nie zur Besteuerung gelangt oder sich bei der später vorzunehmenden Besteuerung unter Umständen Abweichungen ergeben können. Diese Rechtsprechung gilt sowohl für innerkommunale, innerkantonale als auch interkantonale Ersatzbeschaffungen (BGer 2C_480/2010 vom 20.9.2011).

So ist eine korrekte Gewinnberechnung vorzunehmen, auch wenn ein offensichtlicher Steueraufschub vorliegt. Nicht wertvermehrnde Aufwendungen, welche Liegenschaftsunterhalt darstellen, sind auszuscheiden und der Grundstückgewinn ist detailliert zu berechnen. Mit der Eröffnung der Steuerveranlagung wird der aufgeschobene Grundstückgewinn verbindlich festgesetzt.

5.4 Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

Eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung ist gemäss § 99 StG auch bei der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken möglich. Die Ersatzbeschaffung setzt die Selbstbewirtschaftung des veräusserten Grundstücks voraus. Ebenfalls muss der Erlös zum Erwerb selbstbewirtschafteter land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke verwendet werden. Die Ersatzbeschaffungsfrist erstreckt sich bis auf 1 Jahr vor und bis auf 3 Jahre nach der Veräusserung.

5.5 Besonderheiten bei Liegenschaften von juristischen Personen mit besonderen Zwecken

Juristische Personen mit besonderen Zwecken können für Liegenschaften des Anlagevermögens, die für die Verfolgung der besonderen Zwecke notwendig sind, steueraufschiebende Ersatzbeschaffungen vornehmen (§ 14 Abs. 2 lit. b StG). Die Ersatzbeschaffung kann bis 1 Jahr vor oder bis 3 Jahre nach der Veräusserung erfolgen. Sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft müssen zur Verfolgung der steuerprivilegierten Zwecke tatsächlich genutzt werden bzw. genutzt worden sein.

Gemäss den Bestimmungen in §§ 37 und 72 StG aufgrund der Vorgaben des StHG gilt als betriebsnotwendig nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausge-

geschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (BGer 2C_340/2011 vom 1.2.2012; detailliert vorgestellt an der Aargauer Steuertagung 2012).

Juristische Personen mit besonderen Zwecken können ferner die in den letzten 7 Jahren auf anderen Grundstücken im Kanton Aargau erlittenen Verkaufsverluste vom Grundstückgewinn in Abzug bringen (Verlustverrechnung; § 14 Abs. 2 lit. b StG). Der Nachweis des geltend gemachten Verlusts obliegt der steuerpflichtigen Institution.

6. Steuersubjekt

Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 StG). Da die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich bei Grundstücken des Privatvermögens erhoben wird, sind in erster Linie natürliche Personen steuerpflichtig.

Grundstücke juristischer Personen, die nach den Bestimmungen von § 14 Abs. 1 lit. a-e StG von der Steuerpflicht befreit sind, unterliegen ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer.

Mehrere Steuerpflichtige (Mit- oder Gesamteigentum) haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten. Bei Gesamteigentum haften sie für den gesamten Steuerbetrag solidarisch; das bedeutet, dass jeder einzelne von ihnen für den gesamten Grundstückgewinnsteuerbetrag belangt werden kann. Die Leistung einer solidarisch haftenden Person befreit auch die übrigen.

7. Steuerobjekt

Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn. Dieser entspricht dem Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 StG).

7.1 Erlös

Dem Erlös entspricht die Gegenleistung der erwerbenden Person. Dies ist der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Massgebend ist grundsätzlich der beurkundete Kaufpreis. Allfällige Barwerte für anlässlich des Verkaufs eingeräumte Personaldienstbarkeiten (z. B. Nutzniessung oder Wohnrecht) werden nicht zum massgebenden Erlös gerechnet (BGer 2C_256/2010 vom 6.9.2010). Wurde kein Verkaufspreis festgelegt oder liegt ein Tausch vor, gilt der Verkehrswert als Erlös (§ 102 Abs. 1 StG), wobei sich der Verkehrswert auf die Gegenleistung der erwerbenden Person bezieht und nur dann auf das veräusserte Objekt, wenn die Gegenleistung nicht bestimmt werden kann. Bei der Überführung ins Geschäftsvermögen ist der in der Buchhaltung aktivierte Betrag massgebend (§ 102 Abs. 2 StG).

7.1.1 Verkauf an nahestehende juristische Person

Beim Verkauf einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft an eine nahestehende juristische Person ist auf den Verkehrswert abzustellen, wenn dem beurkundeten Kaufpreis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt (vgl. BGE 2C_1081/2015 vom 12.12.2016).

Dies wird angenommen, wenn der vereinbarte Kaufpreis nicht dem Verkehrswert entspricht und zwischen den Vertragsparteien eine besondere Beziehung besteht. Praxisgemäss wird eine Differenz zum Verkehrswert bis max. 25 % toleriert. Dies ist bei einer wirtschaftlichen Handänderung gleich zu beurteilen.

Der Nachweis einer Steuerumgehung durch die Steuerbehörden ist nicht notwendig (vgl. BGer 2C_108/2015 vom 12.12.2016).

7.2 Anlagekosten

Diese bestehen aus dem Erwerbspreis und den weiteren wertvermehrenden Aufwendungen (§ 103 StG). Entschädigungen für die Einräumung oder für die Löschung einer Personaldienstbarkeit (z. B. Nutzniessung oder Wohnrecht) können nicht als Anlagekosten anerkannt werden (VGE vom 31.3.2015, WBE.2014.381/Art. 35).

Die wertvermehrenden Aufwendungen sind gegenüber den als Gewinnungskosten zu berücksichtigenden und abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten abzugrenzen (§ 104 Abs. 2 StG).

Dies gilt insbesondere auch für die steuerbefreiten juristischen Personen mit besonderem Zweck; es besteht die Gefahr, dass abzugsfähige Kosten wie Malerarbeiten usw. zu den Anlagekosten hinzugerechnet werden. Dies ist jedoch nicht zulässig.

Was als Liegenschaftsunterhalt angerechnet werden könnte, kann nicht bei der Grundstückgewinnsteuer als Aufwendungen berücksichtigt werden.

Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 104 Abs. 1 StG aufgezählt.

7.2.1 Erwerbspreis

Nach § 103 StG wird der anrechenbare Erwerbspreis nach den folgenden Grundsätzen bestimmt:

- Wurde das veräusserte Grundstück nicht durch ein steueraufschiebendes Rechtsgeschäft oder eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung erworben, ist der an die veräussernde Person bezahlte Erwerbspreis massgebend. Abgestellt wird auf den verkündeten Kaufpreis, ausser es sei seinerzeit die Steuer auf einem höheren Preis abgerechnet worden.
- Wurde das veräusserte Grundstück durch ein steueraufschiebendes Rechtsgeschäft erworben, ist jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zu Grunde lag (§ 103 Abs. 2 StG).

- Bei Erwerb aus Zwangsvollstreckung sind auch allfällige im Zusammenhang stehende Forderungsverluste mit einzubeziehen.
- Bei Erwerb durch Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen gilt der mit der seinerzeitigen Einkommensbesteuerung erfasste Wert.

7.2.2 Aufwendungen

Abzugsfähige Aufwendungen bei den Grundstückgewinnsteuern gemäss § 104 Abs. 1 StG:

- Investitionen, darunter fallen insbesondere Kosten für Planung, Überbauung, Neu- und Erweiterungsbauten sowie Kosten für Einrichtungen, welche einen Mehrwert bewirken (§ 104 Abs. 1 lit. a StG);
- Grundeigentümerbeiträge sind Abgaben für Vorteile, wie z. B. Verbesserung der Erschliessungsanlagen und andere Bodenverbesserungen (§ 104 Abs. 1 lit. b StG);
- Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung, wie z. B. Grundbuch- und Notariatsgebühren, Geometerkosten, übliche Mäklerprovisionen, Inseratkosten und beim unentgeltlichem Erwerb bezahlte Erbschafts- und Schenkungssteuern (§ 104 Abs. 1 lit. c StG; § 45 StGV).
- Mehrwertabgaben.

Nicht abzugsfähige Aufwendungen bei den Grundstückgewinnsteuern gemäss § 104 Abs. 2 StG:

- Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können. Das Grundstückgewinnsterverfahren ist nicht dazu da, vergessenen Unterhalt aus früheren Jahren nachzuholen. Wenn ein abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt nicht in der ordentlichen Steuererklärung aufgeführt oder deklariert wurde, so kann dies nicht im Grundstückgewinnsterverfahren berücksichtigt werden, da es sich um Unterhalts- und nicht um Anlagekosten handelt.
- Der Wert der eigenen Arbeit, der nicht als Einkommen oder Ertrag während einer ganzen Steuerperiode in der Schweiz versteuert worden ist oder wird.
- Leistungen Dritter, insbesondere Versicherungsleistungen sowie Beiträge von Bund, Kanton und Gemeinden, für welche die veräussernde Person nicht ersatz- oder rückerstattungspflichtig ist, sind dem Veräusserungsgewinn zuzurechnen.
- Allfällige Gewinnanteilsrechte von Drittpersonen, da diese Gewinnverwendung darstellen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der **Finanzierung** der Liegenschaft

- Vorfälligkeitsentschädigungen bei vorzeitiger Ablösung der Festhypothek infolge Verkauf der Liegenschaft, sind als anrechenbare Aufwendungen bei den Grundstückgewinnsteuern zum Abzug zugelassen (BGer 2C_1148/2014 vom 3.4.2017).
- Kosten für die Errichtung der Schuldbriefe gehören zu den privaten Lebenshaltungskosten und können weder in der ordentlichen Steuererklärung noch bei den Grundstückgewinnsteuern berücksichtigt werden.

Behandlung von **Rückbaukosten** von Liegenschaften bei den Grundstückgewinnsteuern

- Rückbaukosten von Liegenschaften im Zusammenhang mit einem Ersatzneubau sind ab dem Jahr 2020 bei der ordentlichen Steuererklärung als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig. Deshalb können solche Rückbaukosten ab 2020 nicht mehr bei den Grundstückgewinnsteuern als Anlagekosten in Abzug gebracht werden.

Rückbaukosten vor 2020 hingegen stellen Anlagekosten bei den Grundstückgewinnsteuern dar, da noch kein Abzug als Liegenschaftsunterhalt möglich war.

7.2.3 Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens

Auszugehen ist vom Buchwert zuzüglich den während der Besitzdauer vorgenommenen Abschreibungen (§ 106 Abs. 1 StG).

Bei Ersatzbeschaffungen, die zu einem Steueraufschub führten, ist nicht auf die Erwerbskosten für das Ersatzobjekt abzustellen (§ 106 Abs. 2 StG). Diese können aber Ausgangspunkt der Berechnung der Anlagekosten bilden. Bei Ersatzbeschaffungen nach dem 1.1.2001 – d. h. nach Grundstückgewinnsteuerrecht – werden die massgeblichen Anlagekosten dadurch ermittelt, indem die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks um den Grundstücksgewinn, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde, gekürzt werden (§ 106 Abs. 3 StG).

7.2.4 Pauschalierung der Anlagekosten

Bei im Zeitpunkt der Veräusserung überbauten Grundstücken und einer massgeblichen Besitzdauer von mehr als 10 Jahren können die Steuerpflichtigen wählen, ob die anzurechnenden Anlagekosten aufgrund von Pauschalwerten oder aufgrund von effektiven Kosten festzulegen sind (§ 105 StG). Die Pauschalwerte werden in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen. Der Veräusserungserlös wird nach § 102 StG bestimmt (Ziff. 7.1). Der Prozentsatz der pauschalierten Anlagekosten (§ 105 Abs. 1 StG) hängt von der Besitzdauer ab. Die Besitzdauer wird gemäss § 110 StG berechnet.

Die pauschal festgesetzten Anlagekosten umfassen sämtliche Anlagekosten gemäss §§ 103 und 104 StG. Sie enthalten also sowohl den Erwerbspreis, wie auch die anrechenbaren Aufwendungen einschliesslich Kaufs- und Verkaufskosten. Es ist ausgeschlossen, zusätzlich zu den pauschal festgesetzten Anlagekosten weitere Aufwendungen als Anlagekosten zu berücksichtigen. Entweder werden die Anlagekosten pauschal bemessen und enthalten sämtliche Aufwendungen, oder es sind die tatsächlich nachgewiesenen Anlagekosten massgebend (RGE vom 22.5.2008, 3-RV.2007.14).

Die Pauschalierung der Anlagekosten ist nur möglich, soweit es den normalen Umschwung überbauter Liegenschaften betrifft. Nicht mehr als normaler Umschwung gilt der Teil, der für eine weitere Überbauung oder wenigstens für eine Arrondierung geeignet ist (§ 46 Abs. 3 StGV). In solchen Fällen ist der Veräusserungserlös anteilmässig nach Massgabe der effektiven Verhältnisse auf den als normalen Umschwung geltenden Teil

und den übernormalen Umschwung (für welche nur effektive Anlagekosten möglich sind) aufzuteilen.

Bei Grundstücken, die vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt wurden, ist die Pauschalierung nicht möglich, wenn die Veräusserung innerhalb von 10 Jahren seit der Überführung erfolgt (§ 105 Abs. 2 StG).

7.3 Gewinn bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft

Bei einer Veräusserung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, mit der die Stimmenmehrheit aufgegeben wird, ist auf dem Wertzuwachs der Liegenschaften der Immobiliengesellschaft die Grundstückgewinnsteuer geschuldet. Massgebend ist der zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs und der Aufgabe der Stimmenmehrheit entstandene Mehrwert auf jenen Liegenschaften, welche die Immobiliengesellschaft im Zeitpunkt der Aufgabe der Stimmenmehrheit besitzt. Die Grundstückgewinnsteuer wird ausgelöst, wenn eine Mehrheitsbeteiligung veräussert wird. Dies ist jedoch auch der Fall, wenn eine Immobiliengesellschaft im Besitze von vier Teilhabern (jeweiliger Anteil somit 25 %) in einem Vertrag verkauft wird.

Für die Ermittlung des Grundstückgewinns bei Aufgabe der Stimmenmehrheit an einer Immobiliengesellschaft wird einerseits vom Erlös aus der Veräusserung und Aufgabe der Mehrheit der Beteiligung und andererseits von dem beim Erwerb der Mehrheitsbeteiligung bezahlten Preis und allfälligen wertvermehrenden Investitionen ausgegangen. Aus diesen Grössen werden dann die auf die Liegenschaften entfallenden massgeblichen Anlagekosten und Veräusserungserlöse ermittelt.

Veräussert die Immobiliengesellschaft eigene Liegenschaften, werden die dabei realisierten Kapitalgewinne bei der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst.

7.3.1 Erlös

Der Erlös wird ermittelt, indem vom Verkaufspreis der Mehrheitsbeteiligung die Beträge der beweglichen Aktiven der Gesellschaft abgezogen und deren Passiven hinzugezählt werden. Alsdann sind Werte ausserkantonaler Liegenschaften auszuscheiden, und zwar nach Massgabe der effektiven Verkehrswerte.

Beispiel:

A veräussert sämtliche Aktien an der Immobiliengesellschaft X, welche nur aargauische Liegenschaften sowie flüssige Mittel hat und auf der Passivseite kurzfristige Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen aufweist, für CHF 2'000'000 an B. Der für den Grundstückgewinn massgebliche Erlös berechnet sich wie folgt:

- Erlös für das Aktienpaket (100 %)	2'000'000.–
- <u>nichtliegenschaftliche</u> Werte	-180'000.–
- Gesellschaftspassiven	<u>+144'000.–</u>
- massgebender Erlös	1'964'000.–

7.3.2 Anlagekosten

Der Erwerbspreis wird ermittelt, indem vom Kaufpreis der Mehrheitsbeteiligung die im Zeitpunkt des Erwerbs vorhandenen beweglichen Aktiven der Gesellschaft abgezogen und die Gesellschaftspassiven hinzugezählt werden. Sodann sind nach Massgabe des Verkehrswerts ausserkantonale Liegenschaften und die im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung nicht mehr vorhandenen Liegenschaften auszuscheiden. Hinzukommen alsdann die Erwerbspreise der während der Besitzdauer der Mehrheitsbeteiligung durch die Gesellschaft erworbenen und im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung noch vorhandenen Grundstücke. Schliesslich sind auch noch die buchwerterhöhenden bzw. aktivierungspflichtigen Investitionen in die im Zeitpunkt der Veräusserung der Mehrheitsbeteiligung noch vorhandenen Liegenschaften hinzuzuzählen. Bei überbauten Liegenschaften mit mehr als 10-jähriger Besitzdauer können die Anlagekosten auch pauschaliert werden (§ 105 Abs. 1 StG).

7.4 Gesamt- und Teilveräusserung

7.4.1 Gesamtveräusserung

Bei der Veräusserung von Grundstücken oder Grundstückteilen, welche zu verschiedenen Zeiten erworben wurden, werden Gewinn und Besitzdauer für jede Fläche gesondert ermittelt (§ 107 Abs. 1 StG). Bei Grundstücken, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, wird der Gewinn gleichmässig auf die Fläche der veräusserten Grundstücke verteilt, wobei die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Veräusserung zu berücksichtigen sind. Die Besitzdauer wird für jede Fläche gesondert ermittelt (§ 107 Abs. 2 StG).

Die gesonderte Gewinnermittlung erfolgt, indem der Gesamterlös auf die einzelnen Flächen im Verhältnis ihrer Verkehrswerte im Zeitpunkt der Veräusserung aufgeteilt wird. Haben die Parteien selbst die Preise für die einzelnen Flächen festgelegt, ist diese Wertaufteilung massgebend, solange sich die Bewertung im Rahmen des Verkehrswerts hält. Diese Teilerlöse werden den gesondert für die einzelnen Flächen ermittelten Anlagekosten gegenübergestellt. Bei Anlagekosten, die nicht ausscheidbar sind, erfolgt eine gleichmässige Verteilung nach Fläche.

Wenn die veräusserten Grundstücke eine **wirtschaftliche Einheit** bilden, erfolgt die gesonderte Ermittlung nur noch für die Besitzdauer auf den einzelnen Teilflächen (§ 107 Abs. 2 StG). Dabei wird der Erlös für alle Teilflächen deren gesamten Anlagekosten gegenübergestellt und der daraus resultierende Gesamtgewinn gleichmässig, gemäss den Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Veräusserung, auf die Fläche der veräusserten Grundstücke verteilt. Für die Pauschalierung der Anlagekosten wird der Erlös als Ausgangsgrösse für die Bestimmung des Pauschalwerts nach Verhältnis der Flächen aufgeteilt. Eine wirtschaftliche Einheit liegt vor, wo die Nutzung eines Grundstücks den Einbezug eines oder mehrerer anderer Grundstücke voraussetzt (z. B. eine zusammengehörende Überbauung mehrerer Parzellen). Bei wirtschaftlicher Einheit werden somit im Gegensatz zur vorerwähnten Gesamtveräusserung Verluste auf einzelnen Teilflächen automatisch mit Gewinnen auf anderen Teilflächen verrechnet.

7.4.2 Teilveräusserung

Teilveräusserung bedeutet die zeitlich gestaffelte Veräusserung eines Grundstücks in Tranchen. Häufiger Fall ist die Parzellierung eines grösseren Grundstücks und der Verkauf der einzelnen Parzellen an verschiedene Personen.

Bei Veräusserung eines Grundstücks in Teilen sind die Wertverhältnisse der Teile zur Zeit des Erwerbs, respektive der Parzellierung, zu ermitteln. Nach diesen Wertverhältnissen sind die Erwerbskosten des ganzen Grundstücks sowie die nicht ausscheidbaren Aufwendungen aufzuteilen (§ 108 Abs. 1 und 2 StG). Die anderen Aufwendungen werden den betreffenden Teilflächen direkt objektbezogen zugeordnet.

Bei der Teilveräusserung können Verluste auf einzelnen Teilverkäufen mit Gewinnen der nächstfolgenden Teilveräusserung verrechnet werden. Konnten bei der letzten Teilveräusserung die Verluste noch nicht vollständig verrechnet werden, sind diese anteilmässig mit den vorangegangenen Gewinnen zu verrechnen, wobei rechtskräftige Veranlagungen zu diesem Zweck zu revidieren sind (§ 108 Abs. 3 StG).

8. Besitzdauer

Die Besitzdauer ist einerseits für die pauschale Bemessung der Anlagekosten und andererseits für den Steuersatz von Bedeutung (§ 110 StG).

Die Besitzdauer entspricht grundsätzlich jener Zeitspanne, in welcher der zu besteuerte Mehrwert entstand. Demgemäss beginnt sie mit der letzten Handänderung, welche die Grundstückgewinnsteuer auslöste, und endet mit jenem Rechtsgeschäft oder jener Transaktion, welche wiederum eine Grundstückgewinnsteuerpflicht begründet. Der genaue Zeitpunkt wird durch das Datum der öffentlichen Beurkundung (Vertragsabschluss beim Notar bzw. Feld "Vertragsabschluss" gemäss Grundbuchmeldung) und bei Fehlen einer solchen durch den Übergang der Verfügungsgewalt bestimmt. Keine öffentliche Beurkundung besteht u. a. bei den folgenden steuerbegründenden Tatbeständen:

- Zwangsvollstreckung (Eigentumsübergang erfolgt mit dem Zuschlag; Art. 66 VZG);
- Enteignung (Eigentumsübergang erfolgt mit der Zahlung der Entschädigung durch Enteigner; Art. 91 EntG; § 147 Abs. 1 BauG; Entschädigungen werden in der Regel 20 Tage nach ihrer rechtskräftigen Festsetzung fällig);
- Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (Übergang der Verfügungsgewalt erfolgt mit der Übertragung der Beteiligungsrechte).

Für die Frage, ob der seinerzeitige Erwerb vom früheren Eigentümer bzw. der früheren Eigentümerin steueraufschiebend war, ist auf die in diesem Zeitpunkt geltende gesetzliche Regelung abzustellen.

Die Besitzdauer wird durch zivil- und öffentlich-rechtliche sowie wirtschaftliche Handänderungen unterbrochen. Hingegen wird bei steuersystematischen Realisationen infolge Übergang von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen die Besitzdauer nicht unterbrochen.

Bei landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaften ist grundsätzlich von der letzten gewinnsteuerbegründenden Handänderung auszugehen, soweit die Abrechnung auf einem über den Anlagekosten liegenden Wert erfolgte. Sofern der Liegenschaftserwerb nach den Bestimmungen des Bäuerlichen Erbrechts respektive nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) erfolgte, so wird bei Vorliegen eines Steueraufschubtatbestands bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 97 StG) die Besitzdauer des Rechtsvorgängers auch dann angerechnet, wenn beim Liegenschaftserwerb gemäss den gesetzlichen Bestimmungen der Einkommenssteuer ein Liquidationsgewinn respektive wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert wurden.

Bei steueraufschiebenden Ersatzbeschaffungen wird die Besitzdauer des ersetzten Objekts angerechnet, soweit die geltend gemachten Anlagekosten aus dessen Erlös reinvestiert wurden (§ 110 Abs. 2, letzter Satz StG). Für Mehrinvestitionen beginnt die Besitzdauer neu ab Datum der vorgenommenen Ersatzbeschaffung.

9. Gesetzliches Grundpfandrecht

Im Kanton Aargau wurde per 1.1.2020 ein gesetzliches Grundpfandrecht eingeführt. Gemäss § 234a StG beträgt das gesetzliche Grundpfandrecht 3 % des Kaufpreises bzw. 3 % des Verkehrswerts bei Tausch.

Das gesetzliche Grundpfandrecht wird sowohl für Verkäufe von Liegenschaften im Privatvermögen wie auch für Verkäufe im Geschäftsvermögen angewendet.

Die erwerbende Partei kann sich vertraglich gegen die nachteiligen Folgen des gesetzlichen Grundpfandrechts absichern, indem 3 % des Kaufpreises respektive 3 % des Verkehrswerts bei Tausch auf das Bank-/Postkonto der zuständigen Bezugsbehörde einbezahlt wird. Die Urkundsperson oder die Parteien haben sich dafür an das zuständige Steueramt zu wenden. Zuständig ist das Steueramt am Ort des verkauften Grundstücks.

10. Beispiele von Grundstückgewinnsteuer-Berechnungen

10.1 Sachverhalt beim Verkauf eines Einfamilienhauses

Investition/Verkauf	Datum	Anlagekosten/Erlös	Betrag
Erwerb	4.3.1998	Kaufpreis	CHF 390'000
Verkauf	4.3.2013	Verkaufspreis	CHF 580'000
Aufwendungen			
- Notariatskosten			CHF 2'400
- Maklerprovision			CHF 12'000

10.2 Sachverhalt beim Verkauf einer Eigentumswohnung mit teilweiser Reinvestition des Erlöses

Investition/Verkauf	Datum	Anlagekosten/Erlös	Betrag
Erwerb	28.1.2007	Kaufpreis	CHF 430'000
Verkauf	30.3.2013	Verkaufspreis	CHF 520'000
Aufwendungen			
- Beurkundung bei Erwerb			CHF 800
- Beurkundung bei Verkauf			CHF 1'200
- Inserate			CHF 2'000
- Erneuerungsfonds			CHF 3'300
Reinvestition (Kt. SO)	1.1.2012	Kaufpreis (inkl. Beurkundungskosten)	CHF 460'000

(Die Berechnungen sind auf den nachfolgenden Seiten unter Zuhilfenahme des Steuererklärungsformulars 112.01 dargestellt)

11. Beispiele von Ersatzbeschaffungen**11.1 Sachverhalt einer zweistufigen Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau**

	Kaufdatum	Kaufpreis	Verkaufsdatum	Verkaufspreis	Gewinn	
Liegenschaft A	7.7.1961	350'000	21.9.2013	753'000	effektiv	403'800
					steuerlich	263'800
Liegenschaft B	21.11.2013	550'000	3.10.2020	630'000		80'000

11.1.1 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A

Beim Verkauf der Liegenschaft A ist festzustellen, dass die Besitzdauer über 25 Jahre beträgt. Somit sind die effektiven Anlagekosten den pauschalierten Anlagekosten gegenüberzustellen. Gemäss § 105 Abs. 1 StG betragen die pauschalierten Anlagekosten bei einer Besitzdauer von über 25 Jahren 65 % des Verkaufserlöses. Anstelle der effektiven Anlagekosten tritt somit der Betrag von CHF 490'000.

Verkaufspreis		753'800
Anlagekosten pauschaliert	gerundete Zahlen	-490'000
Gewinn		263'800
Ersatzbeschaffung	550'000	
Anlagekosten Liegenschaft A	490'000	
Steueraufschub	60'000	
Steuerbarer Grundstückgewinn		203'800
Besitzdauer	über 25 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer	5 %	10'190

Obwohl der effektive Gewinn CHF 403'800 beträgt, ist für die weitere Berechnung vom berechneten Gewinn von CHF 263'800 auszugehen. Die pauschalierten Anlagekosten sind auch bei der Berechnung des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung heranzuziehen. Der Steueraufschub aus dem Verkauf der Liegenschaft A beträgt somit CHF 60'000. Der berechnete Gewinn nach dem Steueraufschub von CHF 203'800 wird definitiv abgerechnet und die Grundstückgewinnsteuer von 5 % oder CHF 10'190 veranlagt.

11.1.2 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B

Nach dem Verkauf der Liegenschaft B wird keine Ersatzbeschaffung mehr geltend gemacht. Als Anlagekosten der Liegenschaft B können nicht der bezahlte Kaufpreis von CHF 550'000, sondern die Anlagekosten der Liegenschaft A von CHF 490'000 anerkannt werden (§ 103 Abs. 2 StG).

Verkaufspreis		630'000
Anlagekosten Liegenschaft A		-490'000
Gewinn		140'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		140'000
Besitzdauer	über 25 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer	5 %	7'000

* Berechnung der Anlagekosten:

Kaufpreis Liegenschaft B CHF 550'000 abzüglich aufgeschobener Gewinn Liegenschaft A CHF 60'000

Beim vorstehenden Beispiel könnten grundsätzlich auf dem Erlös von CHF 630'000 die pauschalierten Anlagekosten geltend gemacht werden. Dies würde zu Anlagekosten von CHF 409'500 führen. Zudem müsste von den pauschalierten Anlagekosten noch der Steueraufschub von CHF 60'000 infolge Ersatzbeschaffung in Abzug gebracht werden. Die effektiven Anlagekosten sind somit für den Steuerpflichtigen die günstigere Variante.

Da die gesamten in das Ersatzbeschaffungsobjekt investierten Mittel aus dem Verkauf der ersten Liegenschaft stammen, kann mit einer einheitlichen Besitzdauer von über 25 Jahren gerechnet werden.

11.2 Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung**11.2.1 Sachverhalt mit Mehrinvestitionen im Kanton Aargau und ausserkantonale**

	Kaufdatum	Kaufpreis	Verkaufsdatum	Verkaufspreis	Gewinn
Liegenschaft A	1.10.2009	550'000	15.11.2013	620'000	70'000
Liegenschaft B	21.12.2013	700'000	8.12.2017	680'000	-20'000
Liegenschaft C	31.1.2017	750'000	1.9.2020	840'000	90'000
Liegenschaft D anderer Kanton	20.8.2020	800'000		Gewinn	140'000

11.2.2 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft A

Beim Verkauf der Liegenschaft A beträgt die Besitzdauer 4 bis 5 Jahre. Somit ist mit den effektiven Anlagekosten abzurechnen. Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung:

Verkaufspreis		620'000
Anlagekosten (Kaufpreis Liegenschaft A)		-550'000
Gewinn		70'000
Ersatzbeschaffung	700'000	
Anlagekosten Liegenschaft A	550'000	
möglicher Steueraufschub	150'000	
Steuerbarer Grundstücksgewinn		0
Besitzdauer	4 bis 5 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer		0

Der gesamte realisierte Gewinn von CHF 70'000 kann infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden.

11.2.3 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft B mit Verlust

Beim Verkauf der Liegenschaft B wird in die grössere und teurere Liegenschaft C reinvestiert. Dies führt dazu, dass sowohl der erste aufgeschobene Gewinn von CHF 70'000 als auch der mit der Liegenschaft B realisierte Verlust von CHF 20'000 aufgeschoben werden.

Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung beim Verkauf der Liegenschaft B:

Verkaufspreis		680'000
Anlagekosten gemäss § 103 Abs. 2 StG*		-630'000
Gewinn		50'000
Ersatzbeschaffung	750'000	
Anlagekosten Liegenschaft B	630'000	
möglicher Steueraufschub	120'000	50'000
Steuerbarer Grundstücksgewinn		0
Besitzdauer	8 bis 9 Jahre	
Grundstückgewinnsteuer		0

*** Berechnung der Anlagekosten:**

Datum: 30. November 2001
Änderungen: 31. Dezember 2015

Kaufpreis Liegenschaft A CHF 550'000 zuzüglich Mehrinvestitionen CHF 80'000 (Differenz Kaufpreis Liegenschaft B CHF 700'000 zum Verkaufspreis Liegenschaft A CHF 620'000) bzw. Kaufpreis Liegenschaft B CHF 700'000 abzüglich aufgeschobener Gewinn Liegenschaft A CHF 70'000

Der verbleibende Gewinn von CHF 50'000 (Gewinn aus Liegenschaft A von CHF 70'000 abzüglich Verlust Liegenschaft B von CHF 20'000) kann infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden.

11.2.4 Abrechnung beim Verkauf der Liegenschaft C mit ausserkantonaler Ersatzbeschaffung

Nach dem Verkauf der Liegenschaft C für CHF 840'000 wird eine ausserkantonale Ersatzbeschaffung von CHF 800'000 geltend gemacht.

Es ergibt sich folgende Gewinnberechnung für die Liegenschaft C:

Verkaufspreis		840'000
Anlagekosten gemäss § 103 Abs. 2 StG*		-700'000
Gewinn		140'000
Ausserkantonale Ersatzbeschaffung	800'000	
Anlagekosten Liegenschaft C	700'000	
möglicher Steueraufschub	100'000	100'000
Steuerbarer Grundstückgewinn		40'000
Besitzdauer	siehe nachstehende Berechnung	
Grundstückgewinnsteuer		

* Berechnung der Anlagekosten:

Anlagekosten Liegenschaft B CHF 630'000 zuzüglich Mehrinvestitionen CHF 70'000 (Differenz Kaufpreis Liegenschaft C CHF 750'000 abzüglich Verkaufspreis Liegenschaft B CHF 680'000)

Für die Berechnung der Besitzdauer ist gemäss § 110 Abs. 2 StG eine proportionale Aufteilung der investierten Mittel auf die einzelnen Liegenschaften vorzunehmen:

Zeitraum	Betrag CHF	Dauer	Anteil %
01.10.2009 – 01.09.2020	620'000	10 – 11 Jahre	82.7
21.12.2013 – 01.09.2020	60'000	6 – 7 Jahre	8.0
31.01.2017 – 01.09.2020	70'000	3 – 4 Jahre	9.3
Total Investition	750'000		100.0

Bemerkung: Bei der Investition in die Liegenschaft B können nur CHF 60'000 anerkannt werden, weil von der Mehrinvestition im Vergleich zur Liegenschaft A von CHF 80'000 ein Anteil von CHF 20'000 infolge Mindererlös (gegenüber dem Kaufpreis) untergegangen ist.

Die Grundstückgewinnsteuer für den steuerbaren Gewinn von CHF 40'000 aus der Liegenschaft C berechnet sich wie folgt:

Anteil Gewinn mit Besitzdauer 10 – 11 Jahre:

CHF 40'000 x 0.827 = CHF 33'080

Steuersatz 10 – 11 Jahre = 20 %

Grundstückgewinnsteuer = 20 % von CHF 33'080 = CHF 6'616

Anteil Gewinn mit Besitzdauer 6 – 7 Jahre:

CHF 40'000 x 0.08 = CHF 3'200

Steuersatz 6 – 7 Jahre = 28 %

Grundstückgewinnsteuer = 28 % von CHF 3'200 = CHF 896

Anteil Gewinn mit Besitzdauer 3 – 4 Jahre:

CHF 40'000 x 0.093 = CHF 3'720

Steuersatz 3 – 4 Jahre = 34 %

Grundstückgewinnsteuer = 34 % von CHF 3'720 = CHF 1'265

**= Total Grundstückgewinnsteuer aus Veräusserung
der Liegenschaft C**

CHF 8'777

11.3 Mehrinvestitionen / Anlagekosten nach dem Kauf

Für die Berechnung der Besitzdauer bei der mehrstufigen Ersatzbeschaffung ist gemäss § 110 Abs. 2 StG eine proportionale Aufteilung der investierten Mittel auf die einzelnen Liegenschaften vorzunehmen.

Deshalb sind bei der mehrstufigen Ersatzbeschaffung allfällige Mehrinvestitionen bzw. Anlagekosten gem. § 104 Abs. 1 StG nach dem Kauf der Liegenschaft zu prüfen, da dies einen Einfluss auf die Höhe der investierten Mittel pro Liegenschaft hat. Da die Besitzdauer der steuerbaren Gewinne proportional nach den investierten Mitteln aufgeteilt werden, kann dies zu Veränderungen des Steuerbetrags führen.