



§ 73 Nr. 1 Steuerfreie Veräusserungen

1. Allgemeines

Sofern nicht ausdrücklich im Gesetz anders geregelt, unterliegen alle zivilrechtlichen und ihnen gleichgestellten Veräusserungen der Grundstückgewinnsteuer (vgl. zum Ganzen Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 1 ff.).

Bei gewissen in § 73 StG abschliessend aufgezählten Handänderungen erfolgt keine Besteuerung. Diese wird aufgeschoben und bei einer späteren Handänderung erhoben. Handänderungen, bei denen gemäss § 73 keine Besteuerung erfolgt ist, werden bei einer späteren Grundstückgewinnsteuererhebung bei der Bestimmung des Erwerbspreises nicht berücksichtigt (§ 75 Abs. 2 StG). Die Besitzesdauer wird bei einer steueraufschiebenden Handänderung ebenfalls nicht unterbrochen.

Die Steueraufschubstatbestände von § 73 lit. h bis k betreffen den Tatbestand der **Ersatzbeschaffung**. Bei diesem wird der Gewinn, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde, nicht vom Erwerber des veräusserten Grundstücks übernommen, sondern auf das Ersatzobjekt übertragen. Der aufgeschobene Gewinn wird von den Gestehungskosten des Ersatzobjektes, ohne Berücksichtigung weiterer Aspekte, abgezogen.

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.

Der Steueraufschub ist von der **Steuerbefreiung** gemäss § 73 lit. b, e und f zu unterscheiden. Die Besteuerung wird aufgeschoben, weil bei diesen (abschliessend) aufgezählten Aufschubstatbeständen ein Gewinn noch nicht als realisiert betrachtet wird (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 161 N 89). Dies zeigt sich vor allem bei einer späteren Veräusserung, bei der die steueraufschiebende Veräusserung einfach ausser Acht gelassen wird. Das ist bei der Steuerbefreiung dagegen nicht der Fall. Das Vorliegen einer steueraufschiebenden Veräusserung gemäss lit. h - k ist in jedem Fall in einem formellen Entscheid festzuhalten. Im Entscheid ist der Grund, der den Steueraufschub zur Folge hat, anzugeben.

2. Die einzelnen Steueraufschubstatbestände gemäss § 73 StG

2.1 lit. a - Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung

- Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Erbvorbezug, Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) oder Schenkung, bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
- Die Grundstückgewinnsteuer 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.

2.1.1 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, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 216 N 159 ff.). Da die Stellung des Erbanwärters hinreichend gesichert sein muss, wird in der Praxis dies nur bei pflichtteilgeschützten oder erbvertraglich eingesetzten Erben angenommen (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 9).



2.1.2 Erbteilung

Ein Steueraufschub infolge Erbteilung ist nur bei Auflösung der Erbengemeinschaft im Sinne von Art. 602 ZGB gegeben, nicht aber bei Auflösung anderer aus der Erbengemeinschaft hervorgegangenen Gesamt- oder Miteigentumsverhältnissen wie beispielsweise durch Vertrag errichtete einfache Gesellschaften oder Kollektivgesellschaften. Eine Erbengemeinschaft liegt solange vor, wie das Grundstück im Gesamteigentum der Erben verbleibt. Dabei ist der Grundbucheintrag massgebend. Somit wird bei späteren (auch partiellen) Erteilungen – selbst wenn Ausgleichszahlungen geleistet werden – die Steuer nach wie vor aufgeschoben.

2.1.3 Schenkung

Unter Schenkungen werden in erster Linie Rechtsgeschäfte im zivilrechtlichen Sinn verstanden. Die Schenkung ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das die Annahme durch den Beschenkten voraussetzt, die jedoch regelmässig stillschweigend erfolgt. In der Regel ist sie durch folgende Elemente gekennzeichnet: Eine ganz oder teilweise unentgeltliche Zuwendung aus dem Vermögen des Zuwendenden oder eines Dritten, die zur Bereicherung der beschenkten Person führt. Der Schenker handelt in der Absicht, den Empfänger zu bereichern. Bei einem Missverhältnis zwischen Leistung des Zuwendenden und Gegenleistung des Empfängers wird die Schenkungsabsicht vermutet.

Bei Übertragung einer Liegenschaft ohne jegliche Gegenleistung der übernehmenden Partei wird in der Regel ohne weiteres eine Schenkung angenommen. Bei teilweiser Entgeltlichkeit wird von einer gemischten Schenkung, die ebenfalls steueraufschiebend ist, ausgegangen, wenn das Entgelt offenkundig unter dem Verkehrswert der Liegenschaft liegt. Hierbei wird von einer Zuwendung mit Schenkungsabsicht ausgegangen, wenn die Gegenleistung um 20 % unter dem zu schätzenden Verkehrswert liegt. Anhand der objektiven Steuerbefreiung (§ 73 lit. a StG) wird auf den ersten Blick keine Grundstückgewinnsteuer ausgelöst. Es gilt jedoch zu beachten, dass nach jeweiliger Konstellation eine gemischte Schenkung zutreffen kann. Gemäss konstanter Praxis wird die gemischte Schenkung im Kanton Basel-Landschaft in einen Schenkungs- und einen Kaufanteil aufgespalten und jeder Teil für sich separat besteuert (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 125 und Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N14). Der Kaufanteil (siehe § 72 StG) löst eine Grundstückgewinnsteuer aus, während der Schenkungsanteil (siehe § 73 lit. a StG) steuerfrei bleibt.

Liegt der vom Schenknehmer entrichtete Preis unter den indexierten Anlagekosten des Schenkgebers oder ist er gleich hoch, so tritt ein voller Steueraufschub gemäss § 73 lit. a StG ein. In diesem Fall umfasst die massgebliche Besitzesdauer die Zeitspanne vom Erwerb durch den Schenkgeber (eventuell Altbesitz nach § 77 Abs. 3 StG) bis zum Verkauf durch den Schenknehmer; bei Weiterveräußerung des Schenknehmers sind die Anlagekosten des Schenkgebers massgebend. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist jedoch zu beachten, dass bei Vorliegen einer gemischten Schenkung eine Grundstückgewinnsteuer anfallen kann. Sobald der vom Schenknehmer bezahlte Preis (Übernahme der Grundpfandschulden, Barzahlung, kapitalisiertes Wohnrecht oder Nutzniessung usw.) die indexierten Anlagekosten des Schenkgebers übersteigt, liegt eine steuerbegründende Handänderung vor und löst beim Schenkgeber die Grundstückgewinnsteuer aus.

2.1.4 Beispiele

Beispiel 1:

Herr A.S. (65) und Frau B.S. (55) übertragen das im Jahre 1995 erworbene und selbstbewohnte Einfamilienhaus ihrer Tochter C.S. In der Abtretungsurkunde wird ein Preis von CHF 750'000 aufgeführt als Anrechnungswert für die spätere Erbteilung. Der Kaufpreis wird gemäss Urkunde beglichen durch Übernahme der Hypothek von CHF 150'000. Eine Restanz ist nicht geschuldet. Jedoch behalten sich die Veräusserer ein lebenslangliches unentgeltliches Nutzniessungsrecht im Sinne von Art. 745 ff ZGB vor und übernehmen laufenden Unterhalt und Hypothekarzinsen (2 %). Die Steuerverwaltung ermittelt einen Verkehrswert von CHF 800'000. Der steuerliche Eigenmietwert (60 % des Marktmietwertes) beträgt CHF 12'000. Der Barwertfaktor für die Kapitalisierung der Nutzniessung beträgt 19.61.



Lösung

Es ist zu prüfen, ob eine Schenkung (steueraufschiebend) oder ein Verkauf (steuerauslösend) vorliegt. Letzteres ist der Fall, wenn der Übernahmewert die Gestehungskosten übersteigt. Die Gegenleistung der Tochter ermittelt sich wie folgt:

Ermittlung Barwert Nutzniessung

Mietwert	20'000
Unterhalt (0.5 % des Verkehrswertes)	-4'000
Hypothekarzins	-3'000
Nettoertrag Liegenschaft	13'000
Barwert = $19.61 \times 13'000 =$	254'930
Hypothek	150'000
Barwert Nutzniessung	254'930
Total Gegenleistung	404'930

Ergebnis: es liegt eine **gemischte** Schenkung vor, sofern die Gestehungskosten tiefer als CHF 404'930 sind.

Schenkungen von Liegenschaften juristischer Personen an Anteilsinhaber oder diesen Nahestehende qualifizieren als geldwerte Leistung und gelten daher aus Sicht der juristischen Person nicht als Schenkung an den Anteilsinhaber oder Nahestehende. Die Gesellschaft hat dementsprechend - ausgehend vom Verkehrswert der Liegenschaft - die Grundstückgewinnsteuer abzurechnen. Jener bildet beim Erwerber wiederum die Erwerbskosten, nachdem bei ihm über die geldwerte Leistung abgerechnet wurde.

2.2 lit. a - Eigentumswechsel unter Ehegatten oder eingetragenen Partnern

Ein Eigentumswechsel an einem Grundstück unter Ehegatten ist steueraufschiebend, sofern er in Zusammenhang mit einer güterrechtlichen Auseinandersetzung erfolgt. Diese Bestimmung betrifft Fälle, in denen der Eigentumswechsel mit einer **Gegenleistung** verbunden ist (z.B. Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche). Wenn Ehegatten Grundeigentum einander unentgeltlich übertragen, kommt der Aufschubstatbestand der Schenkung (voranstehend) zum Tragen.

In Bezug auf die zeitliche Nähe zur güterrechtlichen Auseinandersetzung wird in der Praxis von einer Karenzfrist von rund zwei Jahren ausgegangen, sofern in der Scheidungskonvention nichts anderes vereinbart wird. Sinngemäss gilt dies auch für eingetragene Partner.

Die Grundstückgewinnsteuer wird ebenfalls aufgeschoben bei Eigentumswechseln unter Ehegatten zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (vgl. Art. 165 ZGB). Auch hier gilt aber die Voraussetzung, dass beide Ehegatten einverstanden sind. In Bezug auf die oben erwähnten Steueraufschubstatbestände gilt es jedoch zu beachten, dass echte Veräusserungen unter Ehegatten ordentlich besteuert werden. Ferner werden auch Veräusserungen unter eheähnlichen Lebensverhältnissen wie z.B. unter Konkubinatspaaren gemäss der Praxis im Kanton nicht etwa steuerlich privilegiert, sondern ordentlich besteuert (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N15 ff.).

2.3 lit. b - Leistungen aus Baurechts- und Nutzungsverträgen

Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 73 lit. b StG aufgeschoben, wenn ein periodischer Baurechtszins als Nutzungsentgelt für die Errichtung eines Baurechts vereinbart wurde. Die periodischen Leistungen werden mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 118). In der Praxis sind Wohnrechtsentschädigungen die am häufigsten vorkommenden Leistungen aus Nutzungsverträgen. Unter periodisch wiederkehrend versteht die Praxis mehrere regelmässige Zahlungen, wobei grundsätzlich von mindestens einer pro Jahr ausgegangen wird (vgl. dazu Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 21 f.).

2.4 lit. c - Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Baulandumlegung oder Grenzbereinigung sowie Tausch im Kanton gelegener Grundstücke

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben, soweit nicht durch Aufzählung ein Gewinn erzielt wird, bei Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Baulandumlegung oder Grenzbereinigung sowie bei Tausch im



Kanton gelegener Grundstücke. Diese Steueraufschubstatbestände erfolgen unter dem Titel «Landumlegungen» und beziehen sich auf den Abtausch von Grundflächen zwecks Bodenverbesserungen, Grenzbereinigungen oder Bildung einer Parzelle für gemeinsame Erschliessungsanlagen. Obschon bei solchen Rechtsgeschäften eine zivilrechtliche Handänderung erfolgt, soll die Grundstückgewinnsteuer nur dann erhoben werden, wenn und soweit für die eingeworfenen oder hingegebenen Grundstücksflächen nicht Realersatz, sondern ein Entgelt geleistet wird. Der letztgenannte Fall wird analog einer Teilveräusserung behandelt.

Für gewisse tauschähnliche Fälle sieht das StHG entsprechend dem Baselbieter Steuergesetz hingegen auch einen Steueraufschub vor, der im Kanton allerdings nur gewährt wird, wenn nicht durch eine Aufzahlung ein Gewinn erzielt wird (vgl. dazu Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 132). So ist dies der Fall bei der Güterzusammenlegung, der Quartierplanung, der Baulandumlegung und der Grenzbereinigung. Der Grund für deren Privilegierung wird darin gesehen, dass diese Veräusserungen in den meisten Fällen nicht freiwillig geschehen, sondern vielmehr entweder von gewissen Gesetzen verlangt werden oder das Gemeinwesen in anderer Weise direkt Einfluss auf die Veräusserung nehmen kann.

Die **Güterzusammenlegung** ist in den §§ 25 ff. des Landwirtschaftsgesetzes (SGS 510) geregelt. Das Landwirtschaftsgesetz verwendet für die Güterzusammenlegung oder Feldregulierung den Begriff Gesamtmelioration (vgl. Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 132 f.).

Die **Quartierplanung** ist in den §§ 37 ff. des Raumplanungs- und Baugesetzes (SGS 400) geregelt.

Die **Baulandumlegung**, geregelt in § 55 des Raumplanungs- und Baugesetzes (SGS 400), dient dazu, das Eigentum an Grundstücken neu zu ordnen mit dem Ziel, eine bauliche Nutzung überhaupt oder zumindest besser zu ermöglichen.

Unter Grenzbereinigung im steuerrechtlichen Sinn wird gemäss einer Entscheid der damaligen Steuerrekurskommission «die Ziehung einer kürzeren oder - im Hinblick auf Strassen - natürlich verlaufenden Grenze zweier oder mehrerer Grundstücke verstanden, die im Wesentlichen durch tauschweisen Umsatz von Land erzielt wird, auch wenn sie die Umlegung verhältnismässig grosser Grundstücke bewirkt» (StRK BL vom 16. Dezember 1983; publ. in: BStPr. Band VIII [1982-1984] S. 321 ff.). Gemäss Auffassung der Steuerrekurskommission ist der steuerrechtliche Begriff der Grenzbereinigung weit zu verstehen und umfasst somit auch Tauschgeschäfte zur Bereinigung von Grenzen von Grundstücken ohne Baulandcharakter. Grundstücke, die für sich allein genutzt werden können und sich als solche Nutzobjekte verselbständigen lassen, können jedoch «per definitionem nicht Gegenstand einer Grenzbereinigung sein».

Eine Besonderheit bildet im Baselbieter Steuergesetz der Aufschubstatbestand des Grundstücktausches ohne Ausgleichszahlung. Solche Rechtsgeschäfte werden nicht immer zum Zweck der Bodenverbesserung, Grenzbereinigung und dgl. geschlossen. Allerdings muss es sich hierbei um wertgleiche Objekte handeln. Werden ohne Entgelt zwei Grundstücke von unterschiedlichem Wert getauscht, so realisiert die Partei mit dem minderwertigen Grundstück einen Grundstücksgewinn.

Der Grundstücktauschvertrag gemäss Art. 237 OR bewirkt grundsätzlich die entgeltliche Übertragung des Eigentums an einem Grundstück. Im Gegensatz zum Kauf tritt anstelle des Kaufpreises ganz oder teilweise die Hingabe eines oder mehrerer anderer Grundstücke. Die beiden involvierten Parteien sind somit gleichzeitig Käufer und Verkäufer. Sind die ausgetauschten Grundstücke nicht gleichwertig und kann die Gegenleistung nur teilweise in Grundstücken erfolgen, erfolgt ein zusätzlicher Wertausgleich in Geld. Dieser Wertausgleich wird meist Aufgeld oder Aufzahlung genannt. Wird durch diese Aufzahlung kein Gewinn erzielt, greift der Strafaufschub, sofern beide Tauschgrundstücke im Kanton Basel-Landschaft liegen. Das StHG behandelt den oben erwähnten Tausch grundsätzlich als steuerbare Veräusserung und sieht keinen Aufschubstatbestand vor. Die basellandschaftliche Regelung ist zulässig, greift der Steueraufschub doch nur insoweit, als kein Aufgeld bezahlt oder bei Bezahlung eines solchen kein Gewinn erzielt wird.

Beispiel:

A und B haben vor Jahren ein Grundstück je zur Hälfte im Miteigentum erworben. Nun erstellen sie darauf ein Doppeleinfamilienhaus. Damit jeder ein Haus für sich übernehmen kann, werden nach der - genau flächenhälftigen - Parzellierung die Miteigentumsanteile so getauscht, dass jede Partei je eine Parzelle mit einer Haushälfte hat. Ein solcher Tausch ist wertgleich und damit steueraufschiebend.



2.5 lit. d - Enteignung

Bei Enteignungen, in welchen der Enteignete mit Realersatz entschädigt worden ist oder sich innert Frist selber solchen beschafft, erfolgt ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Die Wiederbeschaffung hat in der Regel innert zweier Jahre zu erfolgen. Der Enteignung gleichgestellt ist die freihändige Veräusserung an den Enteigner, sofern dieser im Hinblick auf ein bestimmtes öffentliches Werk das Enteignungsrecht geltend machen konnte. Aufschiebend sind auch Landumlegungen im Zusammenhang mit Enteignungen oder drohenden Enteignungen nach dem Bundesgesetz über die Enteignung (SR 711) bzw. dem kantonalen Enteignungsgesetz. Eine drohende Enteignung liegt vor, wenn der Pflichtige nachgewiesenermassen vor die Wahl gestellt war, das fragliche Grundstück freiwillig zu veräussern oder enteignen zu lassen. 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.

Gemäss Praxis der kantonalen Steuerverwaltung wird der Aufschub nur anteilig gewährt, wenn der Enteignete teils mit Realersatz und teils mit einer Enteignungsentschädigung abgegolten wird. Letztere unterliegt der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 73 N 31).

2.6 lit. g^{bis} - Unternehmensumstrukturierungen

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Umstrukturierungen gemäss § 26 und § 56 StG sowie bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 55 Abs. 2 StG. Ob der Übergang eines Grundstücks im Rahmen einer Unternehmensumstrukturierung steueraufschiebend ist, beurteilt sich grundsätzlich nach den Kriterien der Einkommens- bzw. Ertragssteuer, auf die § 73 lit. g StG verweist (s. §§ 26 und 56 StG; [56 Nr. 1](#)). Bestehen Zweifel über den Steueraufschub einer Unternehmensumstrukturierung, ist mit der für die Einkommens- bzw. Ertragssteuer zuständigen Veranlagungsbehörde (Bereich NP1 Selbständigerwerbende bzw. juristische Personen) Kontakt aufzunehmen.

Werden stille Reserven im Sinne 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 aufzunehmen, verbunden mit der Aufforderung, den Wegfall einer Voraussetzung der Steuerneutralität der Veranlagungsbehörde mitzuteilen. Die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- bzw. Ertragssteuer orientieren einander gegenseitig über entsprechende Sachverhalte.

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

2.7 lit. h und i - Ersatzbeschaffung von Grundstücken des betriebsnotwendigen Anlagevermögens

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben:

- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Abs. 3 StG (ohne Landwirtschaftsbetriebe), soweit der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz verwendet wird (lit. h) sowie
- bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften, soweit der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer selbstbewirtschafteten Ersatzliegenschaft in der Schweiz oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Liegenschaften verwendet wird (lit. i).

Bezüglich der Voraussetzung wird auf die Ausführungen in [32 Nr. 2](#) verwiesen.

2.8 lit. k - Ersatzbeschaffung von selbstbenutztem Wohneigentum

Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Liegenschaft, sofern der Erlös in der Regel innert zweier Jahre zum Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.



Sowohl die veräusserte als auch die ersatzbeschaffte Liegenschaft müssen dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt sein. Bei der veräusserten Liegenschaft muss diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Veräusserung oder der Ersatzbeschaffung sowie in der Regel während eines bestimmten Zeitraums - gemäss herrschender Praxis mindestens ein Jahr - davor erfüllt sein. Bei der Ersatzliegenschaft müssen sie ebenfalls während **mindestens einem Jahr** nach deren Erwerb gegeben sein. Die Liegenschaft muss während dieser Zeiträume ohne Unterbruch als Hauptwohnsitz genutzt sein. sie darf weder vermietet noch als Zweit- oder Ferienwohnung benutzt sein.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil BGE 2C_701/2017 vom 28.09.2017 die Voraussetzungen für den Steueraufschub beim Verkauf von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum gemäss Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) präzisiert. Die alte Praxis wurde aufgehoben, wonach für einen Steueraufschub bei einer kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffung der Wohnsitz am neuen Ort während mindestens fünf Jahren beibehalten werden musste.

Die interkantonale Besteuerung eines bislang aufgeschobenen Grundstückgewinns ist entweder nach der Einheits- oder nach der Zerlegungsmethode erfolgt: Die Einheitsmethode charakterisiert sich dadurch, dass auch das einst aufgeschobene, damit latente Steuersubstrat in jenem Zuzugskanton erfasst wird, auf dessen Gebiet es zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft kommt, ohne dass ein weiterer Steueraufschub in Frage käme. Demgegenüber beruht die Zerlegungsmethode darauf, dass der bis lang aufgeschobene Gewinnanteil weiterhin dem oder den einstigen Wegzugskanton(en) zur Besteuerung zur Verfügung steht. Vom (letzten) Zuzugskanton erfasst werden kann einzig ein Zusatzgewinn, der darin besteht, dass der letztlich realisierte Gesamtgewinn die aufgeschobenen Rohgewinne übersteigt. Das Bundesgericht bekennt sich in diesem Entscheid nun ausschliesslich zur Einheitsmethode und **erklärt, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von "reinvestitionsnahe Handänderungen" (Erlös der Liegenschaftsverkäufe erworbener Ersatzobjekt innert kurzer Zeit) insgesamt und ausschliesslich dem (letzten) Zuzugskanton zukommt.** Damit ist die von der Schweizerische Steuerkonferenz SSK ursprünglich empfohlene zeitliche Grenze von fünf Jahren für den Übergang von der Zerlegungs- zur Einheitsmethode nicht mehr relevant.

Der Kanton, der die Ersatzbeschaffung gewährt, teilt seinen Entscheid der Veranlagungsbehörde des Kantons, wo sich das Ersatzgrundstück befindet, mit.

Beispiel:

Im Kanton A. wird eine einer dauernd und ausschliesslich selbstbewohnte Liegenschaft für CHF 1'000'000 veräussert (Gestehungskosten: CHF 500'000). Innert zweier Jahre erwirbt der Veräusserer für CHF 800'000 eine Ersatzliegenschaft im Kanton Basel-Landschaft.

Lösung:

Bei der vorliegenden Veräusserung und Ersatzbeschaffung kann nur ein Teilaufschub geltend gemacht werden. Es kann maximal für einen um die Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis resultierender Betrag ein Teilaufschub erfolgen (GK CHF 500'000 - EP CHF 800'000 = Diff. CHF 300'000).

Der aufgeschobene Grundstückgewinn von CHF 300'000 unterliegt neu der Besteuerung durch den Kanton Basel-Landschaft, sollte bei einer erneuten Veräusserung der Ersatzliegenschaft die Ersatzbeschaffungskette abrechnen.



Berechnung des teilweisen oder vollen Gewinnaufschubs

Die Ermittlung des Gewinnaufschubs erfolgt anhand der Grundlage der absoluten Methode in das Ersatzgrundstück mit folgenden Möglichkeiten:

- Kein Aufschub infolge eines geringeren Erwerbspreises;
- Teilaufschub infolge einer Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis;
- Voller Aufschub zufolge gleichen oder höheren Gestehungskosten zum Erwerbspreis.

CHF	Veräusserte Wohnliegenschaft	Erworbene / erbaute Ersatzliegenschaft					
		Fall 1 Kein Aufschub	Fall 2 Teilaufschub	Fall 3 Voller Aufschub			
750'000	Erlös CHF 750'000 zu versteuernder Gewinn ohne Ersatzbeschaffung CHF 250'000	zu versteuernder Gewinn CHF 250'000	zu versteuernder Gewinn CHF 150'000	Voller Aufschub (GW) CHF 250'000			
700'000							
600'000							
500'000							
400'000							
300'000	Gestehungskosten* (Anlagekosten) CHF 500'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 400'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 600'000	Erwerbspreis resp. Baukosten CHF 750'000			
200'000							
0							
					Desinvestition CHF 100'000	Teilaufschub (GW) CHF 100'000	

Berechnung des teilweisen oder vollen Gewinnaufschubs

Gestehungskosten (Anlagekosten) / Erlös und Erwerbspreis / Baukosten beziehen sich jeweils nur auf den dauernd und ausschliesslich selbstgewohnten Teil der Wohn- respektive Ersatzliegenschaft. Also ist zum Beispiel bei einem veräusserten 4FH 1 Wohneinheit selbstbewohnt, kommt nur auf diesem Teil ein Ersatzbeschaffungsaufschub in Frage.

*Gestehungskosten (Anlagekosten) = Erwerbspreis + Aufwendungen (inkl. Kosten und Abgaben bei der Veräusserung).

Merke zum Teilaufschub

Es kann maximal für einen um die Differenz zwischen Gestehungskosten und Erwerbspreis resultierender Betrag ein Teilaufschub erfolgen (z.B. GK 500 - EP 600 = Diff. 100; GW jedoch 250)

Umfang der Erlösverwendung

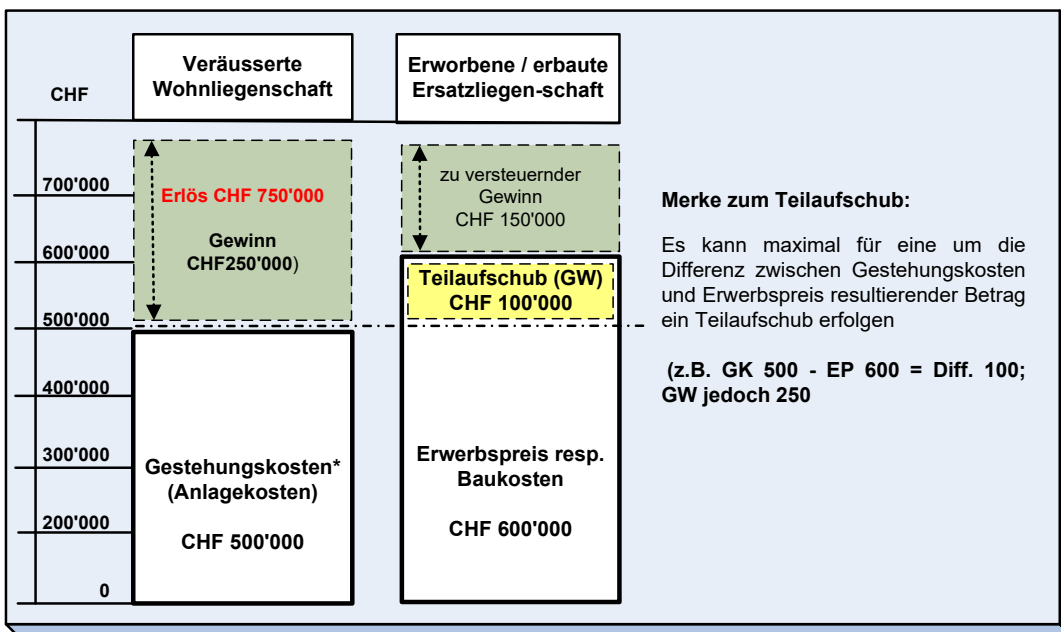
Die Steuerfolgen sind unterschiedlich je nach dem Umfang der Erlösverwendung. Eine bloss teilweise Verwendung des Erlöses für das Ersatzobjekt führt nur zu einem anteilmässigen Steueraufschub. Es gilt dabei die sog. absolute Methode (Abschöpfungsmethode; BGE 130 II 202). Nach dieser Methode kommt es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts darauf an, wie viel des beim Verkauf des ursprünglichen Grundstücks erzielten Gewinns in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Es sind daher folgende Fälle auseinander zu halten:

- **Vollständige Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also der gesamte Erlös des veräusserten Grundstücks [oder mehr] in das Ersatzobjekt reinvestiert wird). In diesem Fall bleibt der gesamte Gewinn unbesteuert, da die GGSt vollumfänglich aufgeschoben wird (Beispiel siehe Fall 3).

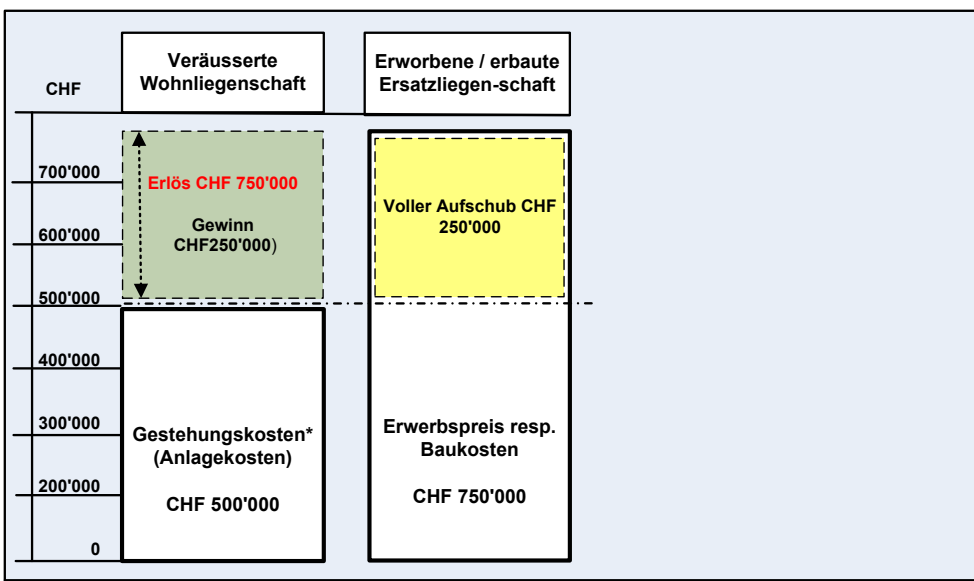


- **Fehlende Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also die Reinvestition in das Ersatzobjekt weniger als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks beträgt): In diesem Fall wird der gesamte Gewinn besteuert, wie wenn keine Ersatzbeschaffung stattgefunden hätte (Beispiel siehe Fall 1).
- **Teilweise Reinvestition** des Gewinns in das Ersatzobjekt (wenn also die Reinvestition in das Ersatzobjekt zwar mehr als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, aber weniger als der Erlös des veräusserten Grundstücks beträgt): In diesem Fall findet in jenem Umfang, in dem der Gewinn in das Ersatzobjekt reinvestiert wird, ein Steueraufschub statt (Beispiel Fall 2).

Teilaufschub

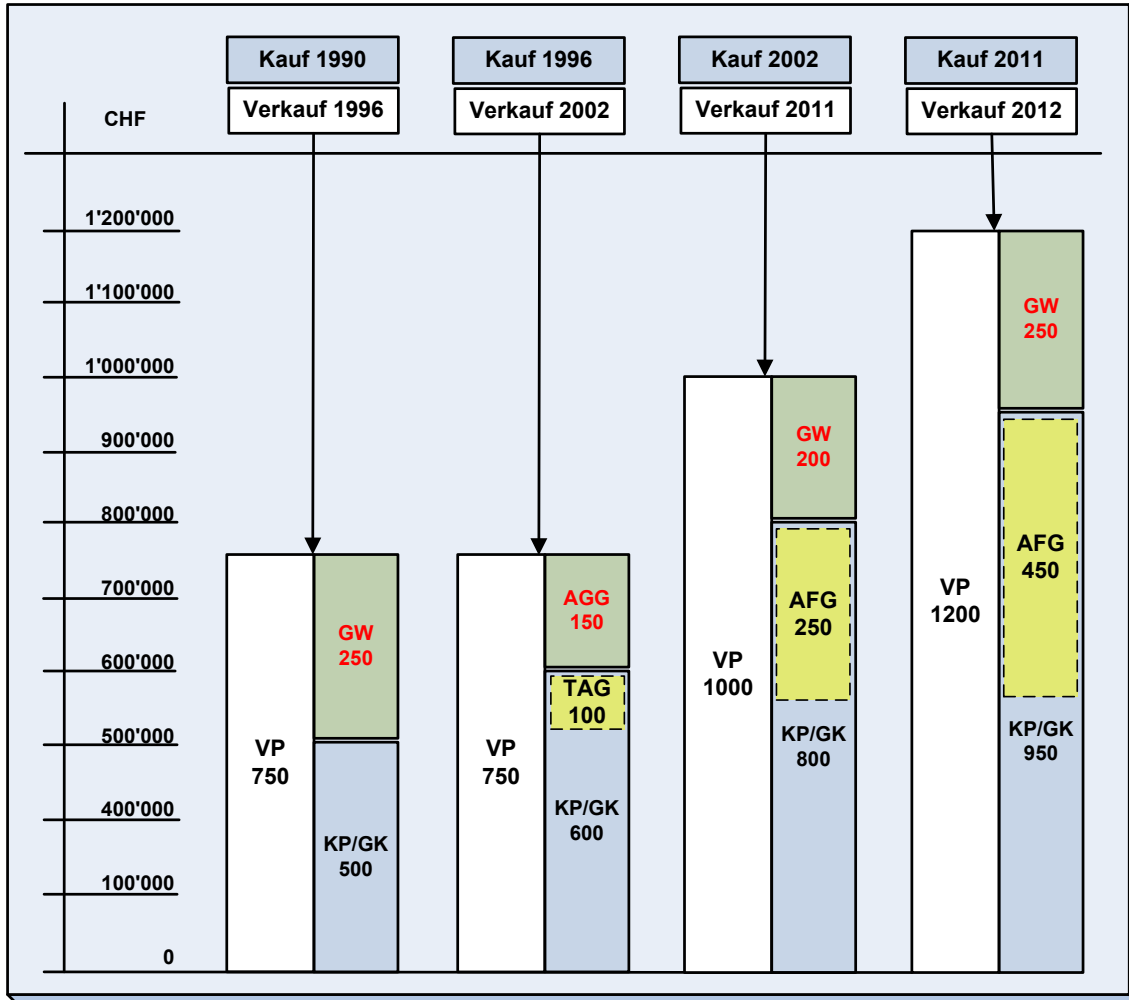


Voller Aufschub





KP/GK	Kaufpreis/Gestehungskosten	GW	Gewinn
VP	Verkaufspreis	AGG	Abgerechneter Gewinn
TAG	Teilaufschubgewinn	AFG	Aufgeschobener Gewinn
NKP/NGK	Neuer Kaufpreis/Gestehungskosten		



GK/KP	500	GK/KP	600	GK/KP	800	GK/KP	950
- VP	750	- TAG	100	- AFG	250	- AFG	450
<u>GW</u>	<u>250</u>	NKP/NGK	500	NKP/NGK	550	NKP/NGK	500
		- VP	750	- VP	1000	- VP	1200
		<u>GW</u>	<u>250</u>	<u>GW</u>	<u>450</u>	<u>GW</u>	<u>700</u>

§ 75 Abs. 2 StG

Bei Veräusserung des im Kanton Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes in Sinne von § 73 Buchstabe h, i oder k wird der steuerfrei übertragene Grundstücksgewinn von den Gestehungskosten des Ersatzobjektes abgezogen.

§ 75 Abs. 4 StG

Bei Veräusserung eines ausserhalb des Kantons Basel-Landschaft gelegenen Ersatzobjektes innert 20 Jahre seit der Ersatzbeschaffung wird der gemäss § 73 Buchstabe h, i oder k aufgeschobene Grundstücksgewinn nachbesteuert.

Grundsätzlich sind die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung auch bei ausserkantonalen Ersatzobjekten uneingeschränkt anwendbar. Interkantonale Ersatzbeschaffungen bei Landwirtschaftsbetrieben kommen bei Veräusserungen von bewirtschafteten Flächen im einen Kantonsgebiet und Ersatzbeschaffung eines Grundstückes im anderen Kantonsgebiet vor. Die stillen Reserven werden bei vollständiger Reinvestition des Erlöses auf das Ersatzobjekt übertragen. Da landwirtschaftliche Grundstücke grundsätzlich in der ganzen Schweiz



dem monistischen Besteuerungssystem unterworfen sind, werden sowohl die dem Bilanzsteuerprinzip unterworfenen als auch die dem Grundstückgewinnsteuerrecht unterworfenen stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen.

Zu beachten ist, dass § 75 Abs. 4 StG eine Nachbesteuerung (bezüglich des aufgeschobenen Gewinns) enthält, falls das ausserkantonale Ersatzobjekt innert 20 Jahren seit der Ersatzbeschaffung wieder (und ohne erneute Ersatzbeschaffung) veräussert wird. Im interkantonalen Verhältnis hat allerdings das Bundesgericht in einem Entscheid vom 19. Dezember 2012 im konkreten Fall den gesamten Grundstückgewinn jenem Kanton zur Besteuerung zugestanden, in welchem das Grundstück, dessen Veräusserung die Besteuerung auslöste, gelegen war («Zuzugskanton»). Diese Zuordnung erfolgte allerdings **vorbehältlich** einer reinvestitionsnahen Veräusserung des Ersatzgrundstückes. Über die konkreten Auswirkungen dieses Entscheides bestehen unterschiedliche Auffassungen. In Frage steht, welcher Zeitraum zwischen der Ersatzbeschaffung und der Veräusserung des Ersatzobjektes liegen muss, damit eine reinvestitionsnahe Veräusserung des Ersatzobjektes vorliegt und der «Wegzugskanton» den aufgeschobenen Gewinn nachträglich besteuern darf. Die Tendenz geht dahin, hier von einem Zeitraum von höchstens 5 Jahren auszugehen.

Fraglich ist im Weiteren die Berechnung des dannzumal, d.h. bei der «letzten» Veräusserung abzurechnenden Grundstückgewinnes. Denn die Kantone kennen unterschiedliche Normen für die Bestimmung des steuerbaren Grundstückgewinns. Aus Sicht des Kantons Basel-Landschaft stellt sich dabei insbesondere die Frage bei Veräusserungen von Ersatzobjekten, auf welche aufgeschobene Grundstückgewinne aus ausserkantonalen Objekten übertragen wurden. Aufgrund des angeführten Urteils, das dem Zuzugskanton die volle Besteuerungsbefugnis gibt, kann geschlossen werden, dass die Berechnung des steuerbaren, d.h. sowohl des aufgeschobenen wie auch des auf dem Ersatzobjekt angefallenen, ausschliesslich nach den Normen des Zuzugskantons erfolgt. D.h. im Kanton BL wäre die Besteuerung so vorzunehmen, wie wenn das Ersatzobjekt schon seit jeher im Besitz des Veräusserers gewesen wäre, unter Beachtung des tatsächlichen Erwerbspreises und der tatsächlichen Investitionen auf dem ersten Objekt.

Grundsätzlich kann nur der Eigentümer einen Aufschub verlangen. Bei verheirateten Personen bzw. Personen in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft lässt die Praxis jedoch die steuerneutrale Reinvestition des Veräusserungserlöses auch zu, wenn einer der Ehegatten bzw. Partner die selbstbewohnte Liegenschaft als Alleineigentümer veräussert und die Ersatzliegenschaft von beiden Ehegatten gemeinsam (z.B. als einfache Gesellschaft) zu einem mindestens dem Erlös entsprechenden Erwerbspreis erworben wird. Auch im umgekehrten Fall - Veräusserung von gemeinschaftlichem Eigentum und Ersatzbeschaffung nur durch einen Ehegatten bzw. Partner - kann der von beiden erzielte Erlös auf das Ersatzobjekt übertragen werden.

3. Besonderheiten bei Veräusserungen anlässlich einer Zwangsverwertung

3.2 lit. e - Zwangsverwertungen, wenn die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten

Als Zwangsverwertung wird die amtliche Verwertung im Schuldbetriebs- und Konkursrecht verstanden. Die Zwangsverwertung findet sich gemäss Art. 116 ff. SchKG im Pfändungs-, gemäss Art. 151 ff. SchKG im Pfandverwertungs- und gemäss Art. 221 ff. SchKG im Konkursverfahren. Der Zwangsverwertung gleichgestellt sind in steuerlicher Hinsicht der konkursamtliche Freihandverkauf nach Art. 256 Abs. 1 SchKG sowie der gerichtliche Nachlassvertrag nach Art. 293 ff. SchKG. Das Eigentum wird bei der Zwangsverwertung kraft amtlicher Verfügung auf den Erwerber übertragen. Wird nun anlässlich einer Zwangsverwertung ein Grundstücksgewinn realisiert, d.h. in den Fällen, in denen der Verwertungserlös die Gestehungskosten übersteigt, findet nach § 73 lit. e StG keine Besteuerung statt, sofern die Gläubiger nicht volle Deckung erhalten. Werden jedoch alle Gläubiger voll befriedigt, wird der verbleibende Grundstückserlös beim Veräusserer besteuert.

Dieser Steuerbefreiungstatbestand wird in der Literatur vor allem mit dem Argument kritisiert, dass der realisierte Gewinn sehr wohl dem Veräusserer und Schuldner zuflüsse, da durch den Verwertungserlös ebenso seine Passiven vermindert würden. Das StHG sieht keine entsprechende Steuerbefreiung vor. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung.



Beispiel:

Die Liegenschaft von Schuldner S hat folgende Hypotheken:

1. Hypothek Bank A: CHF 250'000
2. Hypothek Bank B: CHF 150'000
3. Hypothek Gläubiger X: CHF 200'000

Da S zahlungsunfähig wird, macht die Bank B eine Betreibung auf Pfandverwertung. Die Liegenschaft wird im Verwertungsverfahren freihändig verkauft und durch Gläubiger X zum Preis von CHF 500'000 übernommen.

Lösung

Die Veräusserung erfolgt im Betreibungs- bzw. Zwangsvollstreckungsverfahren. Auch wenn letztlich freihändig veräussert wird und nicht mittels Versteigerungsverfahren, zählt eine solche Veräusserung als im Zwangsvollstreckungsverfahren erfolgt. Die Gläubiger Banken A und B erhalten volle Deckung für ihre Forderungen aus dem Erlös. Gläubiger X erhalte zwar nicht volle Deckung, jedoch beteiligt er sich nicht am Zwangsvollstreckungsverfahren. Die Bestimmung bezieht sich nur auf Gläubiger, die am Betreibungsverfahren beteiligt sind. Ergo ergibt sich **kein Aufschub**.

Sinn der Bestimmung ist, dass der Fiskus zu Gunsten von Gläubigern, die an der Betreibung beteiligt sind (dies können Grundpfandgläubiger oder «gewöhnliche» Gläubiger sein) auf die Steuern verzichtet, damit deren Deckung nicht durch Steuern und Abgaben (bei der Handänderungssteuer besteht ebenfalls eine Ausnahmebestimmung) geschmälert wird.

3.2 lit. f - Weiterveräusserung nach Zwangsverwertungen

Dem Pfandgläubiger oder Bürgen kommt hier eine Steuerbefreiung zugute, der das Grundstück im Zwangsverwertungsverfahren erworben hat und es weiterveräussert. Die Steuerbefreiung betrifft jedoch nur denjenigen Teil des Gewinns, der den erlittenen Verlust nicht übersteigt. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist entscheidend, dass der Pfandgläubiger oder Bürge zu Verlust kommt (VGE BL vom 9. März 1988; publ. in: BLStP Band X [1988-1990] S. 122). Auch bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine echte Steuerbefreiung, die im StHG nicht explizit erwähnt wird.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Merkblatt Realersatzbeschaffung