



76 Nr. 1 Veräusserungserlös

1. Grundsätze

Als Veräusserungserlös gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Absatz 1) 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 erfolgt zur Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinns eine dem tatsächlichen Wertverhältnis möglichst entsprechende Verlegung des Gesamtpreises auf das unbewegliche Vermögen.

Enthält der Veräusserungsvertrag keine ziffermässigen Angaben über den Preis, zu welchem das Grundstück die Hand wechselt, wird zur Bestimmung des Veräusserungspreises auf den Verkehrswert abgestellt.

Hypotheken und anderes Fremdkapital, das zur Finanzierung des veräusserten Grundstücks eingesetzt wurde, haben keinen Einfluss auf den Veräusserungserlös. Der Veräusserungserlös ist nicht der Nettoerlös des Veräusserers nach Abzug des Fremdkapitals (Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 167). Diese Auffassung entspricht der Praxis des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft (StRK BL vom 30. Mai 1997; BStPra Band XIV [1998/99] S. 156). Entscheidend ist der Grundstückgewinn im Sinne von § 75 StG, wonach der Grundstückgewinn der Betrag ist, um den der Veräusserungserlös die Gestehungskosten (Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt.

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 (siehe Beispiel in [73 Nr. 1](#)).

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. So kann ein Verkäufer, der auf dem zahlungshalber empfangenen WIR-Geld einen Verlust erleidet, diesen nicht von der Grundstückgewinnsteuer in Abzug bringen (Thomas P. Wenk in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 76 N 10 f.).

2. Abzüge vom Veräusserungspreis

(vgl. [78 Nr. 1](#))

3. Zuschläge zum Veräusserungspreis

3.1 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/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 167 N 10).

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 eine Revision vorzunehmen.

3.2 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 nebst 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.

4. Wirtschaftliche Handänderung

Sind die Aktien einer Immobiliengesellschaft verkauft worden, 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 um den entsprechenden Anteil gekürzt werden.

Die wirtschaftliche Handänderung mittels Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft ist oft schwer zu erkennen, da kein grundbuchlicher Vorgang besteht. Erkennungsmöglichkeiten sind folgende:

Immobiliengesellschaft

- Firmenbezeichnung als Immobiliengesellschaft
- Bilanz- und Erfolgsrechnung (Dossier JP)
- Vielzahl von Liegenschaften, welche auf die betreffende Gesellschaft lauten (2/3-Regel: 2/3 der Erträge und 2/3 der Bilanzsumme müssen liegenschaftlicher Natur sein)
- Meldungen von anderen Behörden

Handänderung

- Handelsregisteränderungen (Änderung bei den Organen)
- Wertschriftenverzeichnisse von natürlichen Personen
- Meldungen von Steuerbehörden

5. Veräusserungspreis bei Tausch

Gestützt auf § 73 lit. c StG wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben beim Tausch von im Kanton gelegenen Grundstücken, soweit nicht durch Aufzählung ein Gewinn erzielt wird. Die Grundstückgewinnsteuer wird danach nur auf dem bezahlten Aufpreis erhoben. Da in diesem Fall der Wertzuwachs auf dem Sachwert des Tauschobjektes nicht besteuert wird, können bei dessen späterer Veräusserung nicht der Erwerbspreis der letzten steuerauslösenden Handänderung als Anlagekosten geltend gemacht werden (s. nachfolgendes Beispiel). Zudem zählt der bezahlte Aufpreis, der Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer bildete, zu den Anlagekosten.

Beim steuerauslösenden Tausch – z.B. wenn nicht beide getauschten Grundstücke im Kanton Basel-Landschaft liegen und kein Ersatzbeschaffungstatbestand gegeben ist – gilt der Verkehrswert des eingetauschten Grundstücks im Zeitpunkt des Tausches als Veräusserungspreis, zuzüglich einer empfangenen und abzüglich einer geleisteten 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.

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. Bei der Veranlagung ist jedoch zunächst auf den im Tauschvertrag festgesetzten Anrechnungswert des eingetauschten Grundstücks abzustellen.

Beispiel zur Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer auf dem bezahlten Aufpreis und zur Ermittlung der aufgeschobenen Steuern

Die Parzelle Nr. 111 wird zum Veräusserungspreis von CHF 400'000 gegen die Parzelle 222 zum Veräusserungspreis von CHF 250'000 getauscht. Es resultiert ein Aufpreis zu Gunsten der Parzelle 111 von CHF 150'000. Im Jahr 2000 wurde die Parzelle 111 für CHF 300'000 erworben. Die Parzelle 222 wurde im 2003 für CHF 10'000 erworben und später als Bauland eingezont.



Fragen: Wie erfolgt die Besteuerung auf dem Aufpreis? Und welche latenten aufgeschobenen Steuern haben die beiden am Tausch beteiligten Eigentümer nach dem Tausch auf ihren Grundstücken?

Lösung

(1) Für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer auf dem Aufpreis sowie den Betrag des aufgeschobenen Gewinns werden die Gestehungskosten proportional im Verhältnis Aufpreis zu Veräusserungspreis aufgeteilt. Das Verhältnis beträgt 37.5 % ($150'000/400'000$). Das heisst 37.5 % des seinerzeitigen Kaufpreises von Parzelle 111 werden – indexiert – dem Aufpreis von CHF 150'000 als Anlagekosten gegenübergestellt. Ohne Index werden also quotale Erwerbskosten von CHF 112'500 dem Aufpreis von CHF 150'000, was den Kapitalrohgewinn (Berechnung ohne Index) von CHF 37'500 ergibt. Bei einem Index von 1.04 betragen die quotalen Erwerbskosten CHF 117'000. Mit der nachfolgend abgebildeten detaillierten Abrechnung wird damit über einen Teil des Wertzuwachses von Parzelle 111 – nämlich über CHF 150'000 (Aufpreis) – CHF 112'500 = CHF 37'500 abgerechnet.

(2) Der andere Teil des Wertzuwachses (Bemessen im Zeitpunkt des Tausches mit Parzelle 222) von CHF 250'000 minus CHF 187'500 = CHF 62'500 wird **aufgeschoben**. Bei Parzelle 222 wird der (unindexierte) Wertzuwachs von CHF 240'000 aufgeschoben. Für die Frage, wer von beiden Tauschbeteiligten welche aufgeschobenen Gewinne übernimmt, ist analog einer Ersatzbeschaffung vorzugehen: Der aufgeschobene Gewinn wird auf das eingetauschte Objekt analog einem Ersatzobjekt übertragen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist der aufgeschobene Gewinn gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in einer Verfügung festzuhalten.

Die Übertragung auf das Ersatzobjekt: Der beim Tauschgeschäft auf Parzelle 111 aufgeschobene Rohgewinn von 62'500 wird auf Parzelle 222 übertragen, welche zum Ersatzobjekt anstelle der Parzelle 111 wird. Bei einer Übertragung auf das Ersatzobjekt werden dessen Anlagekosten vermindert. Im vorliegenden Beispiel betragen die Anlagekosten des Ersatzobjekts CHF 250'000 minus CHF 62'500 = 187'500. Der beim Tauschgeschäft auf Parzelle 222 aufgeschobene Rohgewinn von 240'000 wird auf Parzelle 111 übertragen, welche zum Ersatzobjekt anstelle Parzelle 222 wird. Die um den aufgeschobenen Rohgewinn verminderten Anlagekosten betragen CHF 400'000 minus CHF 240'000 = CHF 160'000.

(3) Angenommen, der (neue) Inhaber von Parzelle 111 veräussert diese 5 Jahre später für CHF 450'000 und der Index beträgt 1.06 sieht die Berechnung wie folgt aus: Erlös CHF 450'000 minus Anlagekosten CHF ($160'000 \times 1.06$) = 169'600 = CHF 280'400 steuerbarer Wertzuwachs. Davon werden noch die Veräusserungskosten abgezogen.



Abbildung detaillierte Berechnung des auf dem Aufpreis abzurechnenden Gewinns sowie zur Ermittlung der aufgeschobenen Steuern

Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer

+ Ihre Fragen zu dieser Verfügung richten Sie bitte ausschliesslich an die veranlagende Stelle:
, Tel.

Angaben zum Objekt

Art und Datum der Eigentumsübertragung: Tausch
 Datum des Eigentumsüberganges (Grundbucheintrag): 1. Juni 2016
 Datum des Antrittes der Grundstücke durch den Erwerber: 1. Juni 2016
 Gemeinde: Augst

Parzellen Nr.	Flächeninhalt			Bezeichnung	Erwerbsdatum	Bemerkungen	Veräusserungspreis (CHF)
	ha	a	m ²				
111		08	00	Tauschobjekt / Wohnhaus 1	01.01.2000		400'000.00
222		05	00	Tauschobjekt / Wohnhaus 2	01.01.2005		-250'000.00
Aufgeld							150'000.00
Abzüglich Gestehungskosten (Details siehe Seite 2)							-117'000.00
Rohgewinn aus Grundstückveräusserung							33'000.00
Abzüglich aufzuschiebender Grundstückgewinn (Realersatz - Details siehe Seite 3)							0.00
Steuerbarer Grundstückgewinn							33'000.00
							Anteil 1/1
Steuerberechnung							CHF
Gewinnsteuer						12.60%	von 33'000.00
Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer							0.00
Total Grundstückgewinnsteuer							4'158.00
Zuzüglich Differenz aus der Zusammenrechnung der Gewinne innerhalb eines Jahres gemäss § 79 StG (Seite 3)							0.00
Total Rechnungsbetrag							4'158.00
							davon Ihr Anteil von 1/1

Berechnung Verhältnis Aufpreis zum Veräusserungspreis: Aufpreis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37,5 %.



**Veranlagungsverfügung Nr.
 Grundstückgewinnsteuer**

Gestehungskosten	Jahr	effektiv	Index	indexiert
			2016	
1. Erwerbspreis Verhältnis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37.5%	2000	300'000.00	1.04	312'000.00
2. Erwerbsunkosten (Handänderungssteuer, Fertigungskosten)				0.00
3. Werterhöhende Aufwendungen (Form. 301)				0.00
hievon 37.5/100		300'000.00 112'500.00		312'000.00 117'000.00
4. Verkaufskosten Handänderungssteuer Fertigungskosten Bezahlte Courtage Adresse:				
Total Gestehungskosten				117'000.00



Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer

Ihre Fragen zu dieser Verfügung richten Sie bitte ausschliesslich an die veranlagende Stelle:

, Tel.

Angaben zum Objekt						
Art und Datum der Eigentumsübertragung:				Tausch		
Datum des Eigentumsüberganges (Grundbucheintrag):				1. Juni 2016		
Datum des Antrittes der Grundstücke durch den Erwerber:				1. Juni 2016		
Gemeinde:				Augst		
Parzellen Nr.	Flächeninhalt			Bezeichnung	Erwerbsdatum	Veräusserungspreis (CHF)
	ha	a	m ²			
111		08	00	Tauschobjekt / Wohnhaus Nr. 1	01.01.2000	400'000.00
222		05	00	Tauschobjekt / Wohnhaus Nr. 2	01.01.2005	-250'000.00
Aufgeld						150'000.00
Abzüglich Gestehungskosten (Details siehe Seite 2)						-98'250.00
Rohgewinn aus Grundstückveräusserung						51'750.00
Abzüglich aufzuschiebender Grundstückgewinn (Realersatz - Details siehe Seite 3)						0.00
Steuerbarer Grundstückgewinn						51'750.00
						Anteil 1/1
Steuerberechnung						CHF
Gewinnsteuer						16.34% von 51'750.00
Zuschlag bei kurzer Besitzesdauer						8'455.00
Total Grundstückgewinnsteuer						8'455.00
Zuzüglich Differenz aus der Zusammenrechnung der Gewinne innerhalb eines Jahres gemäss § 79 StG (Seite 3)						0.00
Total Rechnungsbetrag						8'455.00
						davon Ihr Anteil von 1/1

Veranlagungsverfügung Nr. Grundstückgewinnsteuer

Gestehungskosten	Jahr	effektiv	Index	indexiert
			2016	
1. Erwerbspreis Verhältnis CHF 150'000 zu CHF 400'000 = 37.5%	2000	300'000.00	1.04	312'000.00
2. Erwerbsunkosten (Handänderungssteuer, Fertigungskosten)				0.00
3. Werterhöhende Aufwendungen (Form. 301) Aufgeschobener Gewinn aus Veranlagungsverfügung Nr. 00/1111	2016	-50'000.00	1.00	0.00
		250'000.00		262'000.00
hievon 37.5/100		93'750.00		98'250.00



6. Veräusserungswert bei Übertragung bzw. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft

Diese Bestimmung gilt analog auch für den Fall, in welchem bei der Gründung einer AG ein bisher zum Privatvermögen gehörendes Grundstück als Sacheinlage oder als (blosse) Kapitaleinlage eingebracht wird. In diesen Fällen bildet der **Verkehrswert** den massgeblichen Transaktionswert. Dieser ist durch Schätzung anhand von repräsentativen Verkäufen oder nach einer anerkannten Schätzmethode zu ermitteln. Es liegt ein echter Gütertausch vor, der Sacheinleger erhält einen Gegenwert in Form einer Beteiligung an der Kapitalgesellschaft.

Bei Übertragungen an eine Kapitalgesellschaft aus dem Geschäftsvermögen einer natürlichen Person ist – soweit nicht eine steuerneutrale Transaktion mittels Umstrukturierung vorliegt – ebenfalls der **Verkehrswert** massgebend. In der Differenz zwischen Anlagekosten und dem Verkehrswert kommt es zur Abrechnung über die Grundstückgewinnsteuer. Soweit der Buchwert tiefer ist als der Anlagewert (berechnet nach Massgabe des Einkommenssteuerrechts) erfolgt (zusätzlich) eine Einkommensbesteuerung auf wiedereingebrachten Abschreibungen oder Wertberichtigungen.

Keine Grundstückgewinnsteuer wird ausgelöst durch den Wechsel einer Liegenschaft zwischen Privat- und Geschäftsvermögen einer natürlichen Person. Diese Vorgänge haben einzig Auswirkungen bei den Einkommenssteuern. Bei Überführung ins Geschäftsvermögen entspricht der Anfangswert für die Einkommenssteuern höchstens den Anlagekosten oder dem ggf. tieferen Verkehrswert. Diese Folge ergibt sich, weil der Wertzuwachs gewinn steuersystematisch vor und nach Einbringung in Geschäftsvermögen unverändert der Grundstückgewinnsteuer unterworfen bleibt. Bei Überführung ins Privatvermögen wird die Differenz zwischen Anlagewert und Buchwert als wiedereingebrachte Abschreibung besteuert. Der Wertzuwachs wird mangels Handänderung nicht besteuert und bleibt als latente Steuerlast der Grundstückgewinnsteuer unterstellt, bis zur effektiven Veräusserung.

7. Nicht feststellbarer Veräusserungspreis, Sachleistungen, Fahrhabe

Grundstückgewinnsteuerepflichtigen 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.

8. Absatz 2 - Enteignungsentschädigungen für persönliche Nachteile

Dieser Absatz 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 Inkonvenienzentschädigungen, welche in der Regel gesondert festgesetzt werden. Werden ausserhalb eines Enteignungsverfahrens Entschädigungen für wirtschaftliche Nachteile bezahlt, können sie nicht vom Veräusserungspreis abgezogen werden. Einer formellen Enteignung gleichgestellt ist die freiwillige Veräusserung wegen drohender Enteignung.

Während in der Regel die in einem Enteignungsverfahren von der dafür zuständigen Behörde neben der Vergütung für den Verkehrswert festgesetzten Entschädigungen für mittelbaren Schaden (Minderwert, Inkonvenienzentschädigung) ohne weiteres als Vergütungen für persönliche Nachteile gelten dürfen, ist die bei einer freiwilligen, im Zusammenhang mit einer drohenden Enteignung stehenden Veräusserung vereinbarte Inkonvenienzentschädigung 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. Sofern unter dem Titel «Inkonvenienzentschädigung» noch eine zusätzliche Entschädigung für den Landwert ausgerichtet wird, ist diese zum Veräusserungspreis hinzuzurechnen.

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.