

Ermittlung des Grundstückgewinns

§ 53 Nr. 1

Gesetzliche Grundlagen

§ 53 StG

¹ Grundstückgewinn ist die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen).

² Wurde das veräusserte Grundstück durch steueraufschiebende Veräusserung im Sinne von § 50 Absatz 1 Buchstaben a, b oder g erworben, wird für die Berechnung der Anlagekosten auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt.

³ Wurde beim Erwerb des veräusserten Grundstücks die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 50 Absatz 1 Buchstaben c oder f oder Absatz 2 aufgeschoben, so wird für die Berechnung der Anlagekosten auf die bei jener Handänderung veräusserten Grundstücke abgestellt.

⁴ Gewinne aus der Veräusserung von mehreren Grundstücken, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, werden zusammen gerechnet.

§ 30 VV StG

Mehrere Grundstücke bilden insbesondere eine wirtschaftliche Einheit, wenn sie gemeinsam genutzt werden oder wenn ein Grundstück vor der Veräusserung aufgeteilt worden ist.

Inhalt

1	Im Allgemeinen	1
2	Gewinnermittlung nach Steueraufschub	3

1 Im Allgemeinen

Der Grundstückgewinn ist jener Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (§ 53 Abs. 1 StG). Grundsätzlich wird der Gewinn für jedes veräusserte Grundstück gesondert ermittelt. Deshalb findet in der Regel keine Zusammenrechnung von Gewinnen aus mehreren Veräusserungen statt; ebenso sind Verluste auf einzelnen Grundstücken bei den gewinnbringenden Veräusserungen nicht zu berücksichtigen. Eine Gesamtbetrachtung findet hingegen bei der Veräusserung von mehreren Grundstücken statt, die zusammen eine wirtschaftliche Einheit bilden (§ 53

Abs. 4 StG). Das ist der Fall, wenn sie gemeinsam genutzt werden oder wenn ein Grundstück vor der Veräusserung aufgeteilt worden ist (§ 30 VV StG). Davon ist auszugehen bei der Veräusserung eines landwirtschaftlichen Gewerbes, das in aller Regel mehrere Grundstücke umfasst, die zudem nicht einzeln verkauft werden dürfen (Art. 58 BGBB). Als weitere Beispiele kommen in Betracht:

- Gesamthafte Veräusserung mehrerer oder aller Stockwerkeinheiten eines Mehrfamilienhauses;
- Veräusserung eines Einfamilienhauses, das aufgrund besonderer Umstände mehrere selbständige Grundstücke umfasst (z.B. Garage oder Einstellhallenplatz auf einem separaten Grundstück);
- Parzellierung eines grösseren Baugrundstücks und anschliessender Verkauf aller oder der meisten Parzellen an den gleichen Erwerber.

Nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse müssen sich bei der Ermittlung des Gewinns der Erlös und die Anlagekosten auf das gleiche Grundstück beziehen, und zwar sowohl betreffend Umfang als auch betreffend Inhalt. Massgebend ist dabei der Zustand des Grundstücks bei der Veräusserung, der Grundlage für die Preisfindung gebildet hat und sich im Erlös niederschlägt. Veränderungen am Grundstück seit dem Erwerb sind im Rahmen der Anlagekosten (Erwerbspreis bzw. Aufwendungen) zu berücksichtigen. Das gilt für Veränderungen tatsächlicher und rechtlicher Natur, die sowohl zu einer Verbesserung und damit zu einer Wertvermehrung als auch zu Wertverminderungen führen können.

Als Beispiele für tatsächliche Veränderungen können genannt werden:

- Parzellierung, Erschliessung,
- Überbauung, Aus- und Umbau,
- Abbruch eines Gebäudes usw.

Deshalb ist bei der Veräusserung einer Bauparzelle, die von einem beim Kauf überbauten Grundstück abgetrennt worden ist, der anteilige Erwerbspreis für die Bauparzelle massgebend und nicht der seinerzeitige Kaufpreis für das gesamte Grundstück. Reisst der Eigentümer ein bestehendes Gebäude ab und verkauft das unüberbaute Grundstück, können nach dem Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse die Abbruchkosten als Anlagekosten anerkannt werden, nicht aber die beispielsweise vor 10 Jahren aufgewendeten Umbaukosten für das abgebrochene Gebäude.

Veränderungen rechtlicher Natur ergeben sich aus der Belastung mit Dienstbarkeiten seit dem Erwerb (Wohnrecht, Wegrecht, Näherbaurecht usw.). Solche Wertvermindierungen sind durch Reduktion der Anlagekosten zu berücksichtigen. Auf der andern Seite muss auch den Aufwendungen für rechtliche Verbesserungen (Ablösung von belastenden oder Begründung von begünstigenden Dienstbarkeiten, Umzonung) bei den Anlagekosten Rechnung getragen werden. Weitere Beispiele für die Belastung mit Dienstbarkeiten in StB SO § 49 Nr. 1 und für Verbesserungen (wertvermehrende Aufwendungen) in StB SO § 56 Nr. 1.

Die detaillierten Ausführungen zur Ermittlung des Erlöses finden sich in StB SO § 54 Nr. 1, jene zu den Anlagekosten in StB SO § 55 Nr. 1 und zu den wertvermehrenden Aufwendungen in StB SO § 56 Nr. 1.

2 Gewinnermittlung nach Steueraufschub

Massgebend für die Ermittlung der Anlagekosten sind grundsätzlich die Verhältnisse beim Erwerb des veräusserten Grundstücks durch die steuerpflichtige Person. Ausnahmen ergeben sich jedoch, wenn das Grundstück anlässlich einer Handänderung erworben wurde, die einen Steueraufschub zur Folge hatte (siehe StB SO § 50 Nr. 1). Dabei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

Wurde der Steueraufschub dem Veräusserer beim Eigentumswechsel zufolge Erbganges, Erbvorbezuges oder Schenkung (§ 50 Abs. 1 lit. a StG), Eigentumswechsel unter Ehegatten (§ 50 Abs. 1 lit. b StG) oder Umstrukturierung (§ 50 Abs. 1 lit. g StG) gewährt, blieb die latente Steuerlast auf dem Grundstück erhalten. Für die Berechnung der Anlagekosten wird auf die letzte steuerbegründende Veräusserung dieses Grundstücks abgestellt (§ 53 Abs. 2 StG). Damit bleibt der Erwerb durch die steuerpflichtige Person unbeachtlich. Vgl. das Beispiel zur güterrechtlichen Auseinandersetzung in StB SO § 50 Nr. 1.

Erfolgte der Steueraufschub wegen Landumlegung (§ 50 Abs. 1 lit. c StG) oder Ersatzbeschaffung (§ 50 Abs. 1 lit. f, Abs. 2 und § 51 StG), wurde die latente Steuer auf ein anderes Grundstück des gleichen Eigentümers übertragen. In diesen Fällen sind die Anlagekosten des ursprünglich veräusserten Grundstücks massgebend (§ 53 Abs. 3 StG), bzw. die Anlagekosten des Ersatzobjekts sind um den Gewinn zu kürzen, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde.

Beispiel: Ersatzbeschaffung eines Eigenheimes und spätere Veräusserung des Ersatzobjektes (Fortsetzung des Beispiels in StB SO § 51 Nr. 1, Fall 2)

Erlös 2007	500'000	
Anlagekosten 1993	400'000	
Gewinn auf dem veräusserten Eigenheim 2007	100'000	
Reinvestition 2007 (Anlagekosten Ersatzobjekt)	430'000	
Steueraufschub auf Gewinn von	30'000	
Zu versteuernder Gewinn 2007	70'000	
Erlös Ersatzobjekt 2017		550'000
Anlagekosten Ersatzobjekt 2007	430'000	
./. Steueraufschub auf Gewinn 2007	– 30'000	
Massgebende Anlagekosten Ersatzobjekt = Anlagekosten des ursprünglichen Eigenheimes	400'000	400'000
Zu versteuernder Gewinn 2017		150'000

Für die Berechnung der Steuer auf dem Gewinn 2017 gilt eine Besitzesdauer von 24 Jahren, nämlich von 1993 – 2017 (siehe dazu StB SO § 57 Nr. 1).

Kontrollrechnung	Realisiert	Besteuert
Gewinn 2007 (500'000 – 400'000)	100'000	70'000
Gewinn 2017 (550'000 – 430'000)	120'000	150'000
Total Gewinn	220'000	220'000

Befand sich das ursprüngliche Eigenheim in einem anderen Kanton, ist gleich zu verfahren. Für die Ermittlung des im Kanton Solothurn steuerbaren Grundstückgewinns sind die Anlagekosten des früheren Eigenheimes im andern Kanton massgebend. Folglich sind die Anlagekosten im Kanton Solothurn um den Gewinn zu kürzen, dessen Besteuerung dort aufgeschoben wurde.

Ein allfälliger Verlust auf dem Ersatzobjekt ist mit dem Gewinn, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde, zu verrechnen. Besteuert wird nur der Rest. Übersteigt der Verlust auf dem Ersatzobjekt den aufgeschobenen Gewinn, resultiert insgesamt ein Verlust. Die Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns entfällt definitiv.

Beispiel: Otto Odermatt veräusserte 2004 sein 1991 erworbenes Eigenheim in Oberbuchsitzen für CHF 650'000. Als Ersatz dafür kaufte er im gleichen Jahr eine Eigentumswohnung in Olten zum Preis von CHF 680'000. Die Besteuerung wurde dementsprechend vollständig aufgeschoben. Das Kantonale Steueramt ermittelte den Gewinn wie folgt:

Erlös	650'000
Kaufpreis 1991	500'000
Wertvermehrnde Aufwendungen	25'000
Grundstückgewinn, Besteuerung aufgeschoben	125'000

Wirtschaftlich unter Druck geraten, muss Odermatt die Eigentumswohnung in Olten im Jahr 2017 veräussern. Eine Ersatzbeschaffung steht nicht mehr zur Diskussion. Er kann nur noch einen Verkaufserlös von CHF 600'000 (Variante: CHF 550'000) realisieren. Der steuerbare Grundstückgewinn berechnet sich wie folgt:

Erlös	600'000	550'000
Anlagekosten (Kaufpreis 2004)	680'000	
./. Steueraufschub auf Gewinn 2004	– 125'000	
massgebende Anlagekosten	555'000	555'000
Gewinn / Verlust	45'000	– 5'000
Besitzesdauerabzug 26 Jahre (vgl. StB SO § 57 Nr. 1)	18'900	
Steuerbarer Grundstückgewinn	26'100	0

Bei einer Teilveräusserung des Ersatzobjekts sind die anteiligen Anlagekosten des veräusserten und des weiterhin selbst bewohnten Teils zu ermitteln. Wenn die Anlagekosten des nach wie vor selbst bewohnten Teils immer noch höher sind als der Erlös der ursprünglichen Wohnliegenschaft, bleibt es beim vollständigen Steueraufschub. Andernfalls ist der damalige Gewinn ganz zu versteuern, wenn die neu berechneten Anlagekosten tiefer sind als die des früheren Eigenheimes, oder teilweise, wenn sie zwischen dessen Erlös und Anlagekosten liegen.

Beispiel: Pierre Pfister hat vor 10 Jahren sein Einfamilienhaus, das seinerzeit CHF 500'000 gekostet hatte, für CHF 600'000 verkauft. Als Ersatz hat er eine grosszügige Liegenschaft zum Preis von CHF 1'000'000 erworben, die er mit seiner Familie bewohnt hat. Nun teilt er die Liegenschaft in zwei Stockwerkeinheiten auf, Nr. 1 mit einer Wertquote von 60/100 bewohnt er weiterhin selbst, Nr. 2 mit der Wertquote von 40/100 verkauft er für CHF 420'000.

Erlös Eigenheim	600'000
ursprüngliche Anlagekosten	500'000
Gewinn (Steueraufschub, da Erlös vollständig reinvestiert)	100'000

	60/100	40/100
Erlös		420'000
Anteilige Anlagekosten Ersatzobjekt	600'000	400'000
Gewinn aus Veräusserung vor Besitzesdauerabzug		20'000

Die Besteuerung des ursprünglichen Gewinns bleibt aufgeschoben, da der Erlös nach wie vor vollständig in den weiter selbst bewohnten Teil investiert ist.

Beispiel (Variante): Im Unterschied zu oben hat Pierre Pfister für das Eigenheim CHF 700'000 gelöst, die Anlagekosten haben CHF 650'000 betragen.

Erlös Eigenheim	700'000
ursprüngliche Anlagekosten	650'000
Gewinn (Steueraufschub, da Erlös vollständig reinvestiert)	50'000

	60/100	40/100
Erlös		420'000
Anteilige Anlagekosten Ersatzobjekt	600'000	400'000
Gewinn aus Veräusserung vor Besitzesdauerabzug		20'000

Die anteiligen Anlagekosten des Ersatzobjekts sind nun tiefer als der Erlös für das ursprüngliche Eigenheim und als dessen Anlagekosten. Im Ergebnis ist der Gewinn nun zur Gänze nicht mehr reinvestiert. Er ist vollständig zu versteuern.

	50'000	50'000
Total steuerbarer Gewinn (vor Besitzesdauerabzug)		70'000

Beispiel (Variante 2): Erlös für das Eigenheim CHF 650'000, die Anlagekosten haben CHF 570'000 betragen.

Erlös Eigenheim	650'000
ursprüngliche Anlagekosten	570'000
Gewinn (Steueraufschub, da Erlös vollständig reinvestiert)	<u>80'000</u>

	<u>60/100</u>	<u>40/100</u>
Erlös		420'000
Anteilige Anlagekosten Ersatzobjekt	600'000	<u>400'000</u>
Gewinn aus Veräusserung vor Besitzesdauerabzug		20'000

Die anteiligen Anlagekosten des Ersatzobjekts sind nun tiefer als der Erlös für das ursprüngliche Eigenheim, aber höher als dessen Anlagekosten. Im Ergebnis ist der Gewinn nun nur noch zum Teil reinvestiert. Der nicht reinvestierte Teil ist zu versteuern.

Erlös	650'000	
Anteilige Anlagekosten Ersatzobjekt	<u>600'000</u>	
Nicht reinvestiert, zu versteuern	50'000	50'000
Steueraufschub bleibt auf (80'000 – 50'000)	<u>30'000</u>	
Total steuerbarer Gewinn (vor Besitzesdauerabzug)		<u>70'000</u>