Grundstückgewinnsteuerfälle, Lösungen

Beispiel 1

Frau Binggeli ist Bürgerin von Bern mit Wohnsitz in Nizza

2000	Frau Binggeli kaufte ein Mehrfamilienhaus in Bern für Fr.	1’200’000
2010	Frau Binggeli liess Estrich in zwei Wohnungen umbauen für Fr.	500’000
2020	Frau Binggeli verkaufte das Mehrfamilienhaus für Fr.	2'500’000

Steuerfolgen?

Subjektive Steuerpflicht?	Art. 126
Abgrenzung zur Einkommenssteuer?	Art. 129 und Art. 21 Abs. 4 (Lieg.händlerin?)
Veräusserung?	Art. 130
Steueraufschub?	
- unentgeltliche Handänderung?	Art. 131
- Ersatzbeschaffung Landwirtschaft?	Art. 132
- Ersatzbeschaffung Geschäftsliegenschaft?	Art. 133
- Ersatzbeschaffung Privatliegenschaft?	Art. 134

Gewinnberechnung? Art. 137

a.	Erlös		2'500’000
b.	Anlagekosten		
	Erwerbspreis	1'200’000	
	“Aufwendungen“ (Wertvermehrungen)	500’000	
	total Anlagekosten	1'700'000	-1'700’000
c.	= Rohgewinn		800’000
d.	Besitzesdauerabzug Art. 144: 20 Jahre = 40%		- 320’000
e.	= Steuerbarer Gewinn		480’000
f.	Steuerbetrag	ungefähr 35%	168’000

Zusatzannahme 1

Frau Binggeli hat 2021 ein weiteres Grundstück im Kanton Bern mit einem Verlust von Fr. 500'000 verkauft. Steuerfolgen?

Art. 143: Dieser Verlust 2021 ist verrechenbar mit Gewinn 2020 (massgebend ist jeweils der „steuerbare“ Gewinn bzw. Verlust). Saldo steuerbarer Gewinn wäre somit Null (480‘000 Gewinn minus 500‘000 Verlust). Massgebender Zeitpunkt für die Berechnung der Jahresfrist (Verluste ein Jahr vorher und nachher) ist der Grundbucheintrag (Tagebuch).

Zusatzannahme 2

Derselbe Verkauf 2021 (mit Verlust) erfolgte durch Herrn Binggeli (Ehemann). Was ist nun anders?
Art. 143 „die steuerpflichtige Person“, Individualbesteuerung, keine Verlustanrechnung zwischen Ehegatten (anders als bei Einkommenssteuer).

Beispiel 2 (NStP 2003, S. 15)

1970	Kauf Grundstück durch Vater für Fr.	30’000
2021	Schenkung Grundstück an Ehefrau und Tochter (je ½ Miteigentum) amtlicher Wert 2021	600’000

Steuerfolgen?

Schenkungssteuer

Schenkungen an Ehefrau und Tochter sind steuerbefreit (Art. 9 ESchG)

Grundstückgewinnsteuer

Art. 131: Schenkung bewirkt einen Steueraufschub

Fortsetzung Sachverhalt

2025 Mutter und Tochter wollen das Grundstück für total Fr. 850'000 verkaufen (keine Wertvermehrungen)

Veranlagung GGSt?

a.	Erlös	850’000	
b.	Erwerbspreis Art. 140/a	*-600'000*	*(amtl. Wert Zeitpunkt Schenkung)*
c.	Rohgewinn	250’000	
d.	Besitzesdauerabzug 70% (max.)	-175’000	
e.	Steuerbarer Gewinn	75'000	(insgesamt)
f.	Steuerbarer Gewinn pro Partei (1/2)	37’500	
g.	Steuerbetrag pro Partei ca. *23%*	8’500	
h.	Steuerbelastung GGSt total (beide)	**17’000**	

Variante 1

Vater hätte Grundstück selbst behalten und nun für Fr. 850'000 verkauft. Steuerfolgen?

Veranlagung GGSt beim Vater?

a.	Erlös	850’000	
b.	Erwerbspreis Art. 140/a	*- 30'000*	*(Erwerbspreis 1960)*
c.	Rohgewinn	820’000	
d.	Besitzesdauerabzug 70%	-574’000	
e.	Steuerbarer Gewinn	246'000	
f.	Steuerbetrag Vater ca. *34%*	**85’000**	

Variante 2

Vater schenkt Grundstück an Ehefrau und Tochter und diese verkaufen es am folgenden Tag weiter (Zahlen gleich). Steuerfolgen?

Prima vista gleich wie beim Grundsachverhalt. Aber hier liegt eine Steuerumgehung vor (Zwischenschaltung der Schenkung = ungewöhnliches, absonderliches Vorgehen, nur zum Zwecke der Steuerersparnis, effektive Steuerersparnis). Ein solcher Fall wurde vom Verwaltungsgericht als Steuerumgehung qualifiziert (NStP 2003, S. 15), ergo Besteuerung, wie wenn der Vater direkt verkauft hätte (Ausblendung Schenkung), somit wie Variante 1.

Beispiel 3 (NStP 2002, S. 25)

1987	Kauf Grundstück durch Vater	Preis unbek.
1992	Verkauf Vater an Sohn für	70’000
	amtlicher Wert damals	*150’000*
1994	Vater gestorben, Herabsetzungsklage, Vergleich, Ausgleichungswert	235’000
1998	Verkauf durch Sohn für	430’000

Keine Wertvermehrungen

1999 Veranlagung GGSt durch Steuerverwaltung:

a.	Erlös	430’000
b.	Erwerbspreis	- 70’000
c.	Rohgewinn	360’000
d.	Besitzesdauerabzug 22%	- 79’200
e.	Steuerbarer Gewinn	280’800

Ist diese Veranlagung korrekt?
Wenn nein, welche Fehler beinhaltet sie?

Welches ist der grundstückgewinnsteuerlich anwendbare „Erwerbspreis“?

Regel: Art. 139: Erwerbspreis ist normalerweise der verurkundete Kaufpreis (hier 70'000).
Ausnahme 1: Art. 140 lit. a StG: *nach erfolgtem Steueraufschub* (Art. 131 StG) kann der *amtliche Wert* im Zeitpunkt der Schenkung bzw. des Erbgangs angerechnet werden. In casu erfolgte im Jahre 1992 aber kein „unentgeltlicher“ Erwerb (Verkauf für 70‘000), daher kein Steueraufschub und somit ist Art. 140a nicht anwendbar.
Ausnahme 2: Art. 139/2: bei einer gemischten Schenkung ist ebenfalls der amtliche Wert als Erwerbspreis anrechenbar (sofern der Kaufpreis nicht höher war), um eine Überschneidung mit der Schenkungssteuer zu vermeiden. Diese Bestimmung ist hier anwendbar.
Ergo wäre die korrekte Rohgewinnberechnung folgende:

a.	Erlös	430’000
b.	Anlagekosten	-150'000 (amtl. Wert wegen StG 139/2)
c.	Rohgewinn	280’000

Diesen Fehler hat die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren korrigiert. Der Steuerpflichtige verlangte aber mit Rekurs, dass der Ausgleichungswert als Erwerbspreis berücksichtigt werde. Der Rekurs wurde abgewiesen, der Steuerpflichtige erhob Verwaltungsgerichtsbeschwerde (mit dem gleichen Antrag). Das Gericht wies seine Beschwerde ebenfalls ab, mit der Begründung, *die Herabsetzungsklage* wirke nur auf Zeitpunkt der Eröffnung des Erbgangs, und *bewirke damit keine rückwirkende Änderung des ursprünglichen Kaufpreises*. Das Urteil ist in diesem Punkt richtig und war nach damaligem Recht auch nicht anders zu begründen. Heute könnte man dafür schlicht und einfach auf Art. 139/2 StG verweisen (diese Bestimmung gab es im damals anwendbaren Steuergesetz noch nicht). Falsch wäre die Begründung unter Verweis auf Art. 140 lit. a StG (damals Art. 83 Abs. 4), wonach der amtliche Wert ausdrücklich „ohne Rücksicht auf den Ausgleichungswert oder auf Ausgleichszahlungen“ massgebend ist. Diese Bestimmung greift in casu nicht, weil 1992 KEIN Steueraufschub erfolgte (des war ja ein Verkauf, keine Schenkung).

Besitzesdauerabzug?

22% Besitzesdauerabzug (11 Jahre) sind hier falsch, weil 1992 kein Steueraufschub erfolgte, sondern ein Verkauf (eine gemischte Schenkung führt nicht zu einem Steueraufschub). Daher wurde die Besitzedauer 1992 unterbrochen. Anrechenbar wären somit nur 6 Jahre = 12% (Art. 144 Abs. 2 StG ist hier nicht anwendbar).

Beispiel 4 (NStP 2003, S. 71)

Herr Sieber ist selbständig erwerbstätiger Architekt (Einzelfirma) und er gilt steuerlich als Liegenschaftshändler.

1975 Kauf der Parzellen 100 und 101 (angrenzend)
1976 Parzellen 100 und 101 werden vereinigt (Parzelle 100)
1980 Parzelle 100 wird wieder aufgeteilt in Parzellen 100 und 700
1999 Kauf der Nachbarparzelle 300
1999 Erschliessung der Parzellen 300 und 700
2002 Verkauf der Parzellen 300 und 700

Erwerbspreis Parzelle 700 (ursprünglich 101): Fr.	50’000
Erschliessungskosten Parzelle 700 (wertvermehrend): Fr.	10'000 (20%)
Verkaufspreis Parzelle 700: Fr.	300’000
Erwerbspreis Parzelle 300: Fr.	200’000
Erschliessungskosten Parzelle 300 (wertvermehrend): Fr.	50'000 (25%)
Verkaufspreis Parzelle 300: Fr.	600’000

Welche Steuerarten kommen hier in Frage?

GGSt, wenn Lieg’händler und 25% Mehrwert geschaffen, sonst Einkommenssteuer

Welche Besteuerung wäre hier für Sieber optimal?

GGSt betreffend Parzelle 700 (hoher Besitzesdauerabzug)
Einkommenssteuer betr. Parzelle 300 (wegen Zuschlag gem. Art. 147 bei GGSt).

Sieber deklariert wie folgt:

Verkauf Parzelle **700** über **GGSt**, Gewinnberechnung wie folgt:

a.	Erlös		300’000
b.	Anlagekosten		
	Erwerbspreis	50’000	
	“Aufwendungen“ (Wertvermehrungen)	10’000	
	total Anlagekosten	60'000	- 60’000
c.	Rohgewinn		240’000
d.	Besitzesdauerabzug Art. 144: 27 Jahre = 54%		-129’600
e.	Steuerbarer Gewinn		110’400
f.	Steuerbetrag	ungefähr 30%	33’000

Verkauf Parzelle **300** über **Einkommenssteuer** (Art. 129/1/a i.V.m. Art. 21/4), dann steuerlich neutralisieren mit Renovationskosten an privatem Eigenheim.

Wie wird die Steuerverwaltung tatsächlich veranlagen?

Veranlagung durch Steuerverwaltung:

Betrachtung beider Parzellen als Einheit, damit Erwerbspreis total 250'000, 25% Wertvermehrung (Art. 21/4 StG) wären Fr. 62'500, vorliegend nur 60'000 tatsächlich vorgenommen, damit wird alles über die GGSt abgerechnet (**zusätzlicher GGSt-Betrag rund 150'000**).

Verwaltungsgericht bestätigt diese einheitliche (wirtschaftliche) Betrachtung.

- Grundsatz: zivilrechtliche Betrachtung (jedes Grundstück separat zu beurteilen)
- Ausnahme: wirtschaftliche Betrachtung, wenn mehrere Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden und der gesamte Grundstückskomplex als einheitliches Wirtschaftsgut die Hand wechselt
- Kriterien in casu:
  - geographische Nähe beider Grundstücke (angrenzend)
  - Es bestand die Absicht einer Gesamtüberbauung (über beide Parzellen)
  - gemeinsame Erschliessung
  - ein Kaufvertrag für beide Parzellen
  - gemeinsame Einstellhalle für beide Parzellen geplant

Hinweis: Grundstückgewinnsteuerberechnungen können online vorgenommen werden auf der Webseite der bernischen Steuerverwaltung:

https://www.sv.fin.be.ch/de/start/themen/steuern-berechnen.html