



Ersatzbeschaffung im Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuerrecht

gilt ab dem Jahr 2018

DA 10/2018 vom 23. Oktober 2012 (ersetzt DA 7/2012)

1. Grundsatz

In Art. 145 Abs. 1 Bst. e StG (Grundstückgewinnsteuern) und Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG (Handänderungssteuern) werden die Ersatzbeschaffungen von der jeweiligen Steuer befreit bzw. aufgeschoben. Voraussetzung ist, dass es sich um dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte bzw. selbstbenutzte Wohnliegenschaften oder Anteilen daran handelt und der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton (Handänderungssteuer) bzw. in der Schweiz (Grundstückgewinnsteuer) verwendet wird.

Gemäss Art. 35 der Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz beträgt die angemessene Frist bei den Grundstückgewinnsteuern zwei Jahre vor und zwei Jahre nach der Veräusserung. Abweichungen davon sind nur in Ausnahmefällen zulässig. Wesentlich ist, dass zwischen der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht.

Da die Formulierungen bei den Grundstückgewinnsteuern (Art. 145 Abs.1 Bst. e StG) und den Handänderungssteuern (Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG) auf dem gleichen Grundsatz beruhen, wird in der Obwaldner Steuerpraxis bei den Handänderungssteuern die gleiche Frist wie bei den Grundstückgewinnsteuern (Art. 35 VVStG) angewendet.

Die Ersatzbeschaffungstatbestände werden für die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern analog behandelt. Bei den Handänderungssteuern handelt es sich allerdings um eine **Steuerbefreiung**, während es bei der Grundstückgewinnsteuer nur um einen **Aufschubtatbestand** geht.

2. Steuersubjekt bei der Ersatzbeschaffung

Steuersubjekt bei der Grundstückgewinnsteuer ist der Veräusserer. Ersatz kann folglich ebenfalls nur das Steuersubjekt beschaffen. Aus den Formulierungen zur Grundstückgewinnsteuer und Ersatzbeschaffung leitet sich das Erfordernis der Identität des Veräusserers der verkauften Liegenschaft und des Erwerbers des Ersatzobjektes ab. Die Reinvestition kann nur in den eigenen, durch das Grundbuch bestimmten Eigentumsanteil erfolgen (Identität der Eigentümer).

Hinweis Ehepartner

- Die Steuererleichterung infolge Ersatzbeschaffung kann nur in dem Umfang gewährt werden, in dem Veräusserer und Erwerber identisch sind. Ist nur ein Ehepartner Veräusserer der Liegenschaft und der andere Ehegatte alleiniger Erwerber kann keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden.
- Veräussern beide Ehegatten zusammen eine Liegenschaft und erwirbt nur ein Ehepartner alleine das Ersatzobjekt, ist lediglich für die Hälfte eine Ersatzbeschaffung möglich.
- Ist jedoch nur ein Ehegatte Veräusserer einer Liegenschaft und erwerben beide Ehegatten gemeinsam das Ersatzobjekt kann in vollem Umfang die Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden.

3. Für welche Grundstücke (bzw. Anteile an solchen) gilt die Ersatzbeschaffung?

Die Gesetzesartikel beschreiben die Grundstücke wie folgt:

Art. 145 Abs. 1 Bst. e StG

Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft oder selbstgenutzter Anteile daran (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)...

Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG

Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstbenutzten Wohnliegenschaft oder selbstbenutzter Anteile daran (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)...

Die Ersatzbeschaffung gem. Art. 145 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG gilt nur für **dauernd und ausschliesslich selbstbenutzte Wohnliegenschaften oder Anteilen daran.**

3.1 Was heisst selbstbenutzt?

Selbstbenutzt bedeutet, dass das veräusserte sowie erworbene Objekt durch den Steuerpflichtigen selbst zu Wohnzwecken an seinem Hauptwohnsitz genutzt wird bzw. wurde. Diese Voraussetzung ist bei Zweit- oder Ferienwohnungen nicht erfüllt (BGE 138 II 105; BGE 143 II 233). Somit fällt nur die "Primärwohnliegenschaft", welche ausschliesslich durch die Steuerpflichtigen benutzt wird (also nicht vermietet oder im Wohnrecht abgegeben) darunter.

Es stellt sich die Frage, ob die Wohnliegenschaft auch selbstbenutzt ist, wenn sie zwischen dem Auszug und der Veräusserung vermietet worden ist. Eine Zwischenvermietung kann vor allem dann vorkommen, wenn der direkte Umzug ins neue Eigenheim erfolgt und in diesem Zeitpunkt die bisherige Wohnliegenschaft noch nicht verkauft ist, also bei vorgängiger Ersatzbeschaffung. In diesem Fall kann bei einer Vermietung von weniger als zwei Jahren die Ersatzbeschaffung beansprucht werden, sofern die Steuerpflichtigen vorher diese Wohnliegenschaft selbstbenutzt haben und den Verkaufserlös zum Erwerb oder Bau einer selbstbenutzten Ersatzliegenschaft verwenden.

3.2 Was bedeutet dauernd?

Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn sie grundsätzlich ohne Unterbruch erfolgt. Ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung durch Fremdnutzung (Vermietung) und Nichtnutzung (leer stehend) ist nicht schädlich, wenn der Unterbruch durch äussere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist. Eine bestimmte Mindestdauer der Selbstnutzung wird nicht vorausgesetzt. Die selbstbenutzte Wohnliegenschaft muss jedoch in der Zeit vor der Veräusserung als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gedient haben (BGE 138 II 105; BGE 143 II 233).

3.3 Was bedeutet ausschliesslich?

Ausschliesslich ist die Selbstnutzung, wenn das Wohnhaus oder die Wohnung zu keinem anderen Zweck als zu Wohnzwecken dient. Handelt es sich bei veräusserten Wohnobjekt um ein Mehrfamilienhaus, in welchem der Veräusserer lediglich eine Wohnung selbst nutzt, wird der Steueraufschub anteilmässig gewährt. Das Gleiche gilt auch bei gewerblicher Nutzung oder Vermietung.

Gemäss dem Entscheid des Bundesgerichts vom 7. März 2017 (BGE 143 II 233) ist das Kriterium des dauernden und ausschliesslichen Selbstbewohnens erfüllt, wenn die Steuerpflichtige Person im fraglichen Objekt Wohnsitz genommen hat. Dies ist dann erfüllt, wenn sie dort Aufenthalt genommen hat und in diesem Zeitpunkt die (nach aussen erkennbare) Absichte hatte, dauerhaft zu verbleiben und den Lebensmittelpunkt dorthin zu verlagern.

3.4 Anlagekosten Ersatzobjekt

Beim Weiterverkauf reduzieren sich die Anlagekosten des Ersatzobjektes – sowohl bei effektiven wie bei pauschalen Anlagekosten – um den aufgeschobenen Gewinn.

4. Berechnungsbeispiele

4.1 Beispiel für Ersatzbeschaffung bei der Handänderungssteuer

Wird der Veräusserungserlös vollumfänglich in das Ersatzgrundstück reinvestiert, ist die Steuerbefreiung vollständig. Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatzgrundstück reinvestiert, wird die Handänderungssteuer auf dem nicht reinvestierten Teil des Veräusserungserlöses erhoben:

| | |
|---|-------------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Reinvestition = befreite Handänderungssteuer der Handänderungssteuer unterliegen | - 3'800'000 |
| | 700'000 |

Auf dem reinvestierten Betrag von Fr. 3'800'000 ist der Veräusserer von seinem Anteil der Handänderungssteuer befreit. Beim Veräusserer unterliegen Fr. 700'000 der Handänderungssteuer. Der Käufer schuldet seinen Anteil der Handänderungssteuer auf dem Kaufpreis von Fr. 4'500'000.

Beim neu erworbenen Objekt schuldet der Käufer seinen Anteil der Handänderungssteuer auf dem Kaufpreis von Fr. 3'800'000.

4.2 Beispiele für Ersatzbeschaffung bei der Grundstücksgewinnsteuer

Die Berechnung des Grundstücksgewinns erfolgt nach der absoluten Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt). Dabei wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstücksgewinn soweit nicht besteuert, als der Veräusserungserlös für das Ersatzobjekt verwendet wird.

a) Anlagekosten unter Reinvestitionskosten

| | |
|--------------------|-----------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Anlagekosten | 3'475'000 |
| Reinvestition | 3'800'000 |

Steueraufschub:

| | |
|----------------------------------|-----------|
| Reinvestition | 3'800'000 |
| Anlagekosten | 3'475'000 |
| aufgeschobener Grundstücksgewinn | 325'000 |

Steuerbarer Grundstücksgewinn:

| | |
|--------------------|-----------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Reinvestition | 3'800'000 |
| besteuert | 700'000 |

| | |
|-----------------------------------|-----------|
| <u>Anlagekosten Ersatzobjekt:</u> | 3'475'000 |
|-----------------------------------|-----------|

b) Anlagekosten über Reinvestitionskosten

| | |
|--------------------|-----------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Anlagekosten | 3'700'000 |

| | |
|---------------------------------------|------------------|
| Reinvestition | 3'500'000 |
| <u>Steueraufschub:</u> | 0 |
| <u>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</u> | |
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Anlagekosten | <u>3'700'000</u> |
| besteuert | 800'000 |
| <u>Anlagekosten Ersatzobjekt:</u> | 3'500'000 |

4.3. Beispiele für geschäftliche Ersatzbeschaffung im monistischen System

a) Anlagekosten unter Reinvestitionskosten

| | |
|---|------------------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Anlagekosten | 3'900'000 |
| Buchwert (=Einkommenssteuerwert) | 3'500'000 |
| Reinvestition | 4'000'000 |
| <u>Steueraufschub bei Grundstücksgewinnsteuer</u> | |
| Reinvestition | 4'000'000 |
| Anlagekosten | <u>3'900'000</u> |
| aufgeschoben | 100'000 |

Steueraufschub (Übertrag stille Reserven) bei Einkommens-/Gewinnsteuer:

| | |
|--------------------------------|------------------|
| Anlagekosten | 3'900'000 |
| Buchwert | <u>3'500'000</u> |
| aufgeschoben (nicht besteuert) | 400'000 |

Steuerbarer Grundstücksgewinn:

| | |
|--------------------|------------------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Reinvestition | <u>4'000'000</u> |
| besteuert | 500'000 |

Buchwert des Ersatzobjektes:

3'500'000

Anlagekosten Ersatzobjekt:

3'900'000

b) Anlagekosten über Reinvestitionskosten

| | |
|----------------------------------|-----------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
| Anlagekosten | 3'900'000 |
| Buchwert (=Einkommenssteuerwert) | 3'500'000 |
| Reinvestition | 3'800'000 |

Steueraufschub bei Grundstücksgewinnsteuer:

| | |
|---------------|-----------|
| Reinvestition | 3'800'000 |
| Anlagekosten | 3'900'000 |
| aufgeschoben | 0 |

Steueraufschub (Übertrag stille Reserven) bei Einkommens-/Gewinnsteuer:

| | |
|--------------------------------|------------------|
| Anlagekosten | 3'800'000 |
| Buchwert | <u>3'500'000</u> |
| aufgeschoben (nicht besteuert) | 300'000 |

Steuerbarer Grundstücksgewinn:

| | |
|--------------------|-----------|
| Veräusserungserlös | 4'500'000 |
|--------------------|-----------|

| | |
|---|-----------|
| Reinvestition | 3'900'000 |
| besteuert | 600'000 |
| <u>Steuerbares Einkommen/Gewinn:</u> | |
| Anlagekosten | 3'900'000 |
| Reinvestition | 3'800'000 |
| besteuert im Rahmen der Erfolgsrechnung | 100'000 |
| <u>Buchwert des Ersatzobjektes:</u> | 3'500'000 |
| <u>Anlagekosten Ersatzobjekt:</u> | 3'800'000 |

5. Ersatzbeschaffung ausserhalb Kanton

Die Regelung bezüglich Ersatzbeschaffung, wie sie oben umschrieben wurde, gilt auch bei Kauf/Verkauf von Liegenschaften über die Kantonsgrenze (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Es stellt sich die Frage, welcher Kanton bei Abrechnung (letzter Verkauf) besteuern darf. Ist dies derjenige Kanton, in dem der Wertzuwachs entstanden ist oder der Kanton, in dem ein steuerpflichtiger Verkauf (ohne Steueraufschub) stattfindet.

Das Bundesgericht hat mit Entscheid vom 19. Dezember 2012 (2C_337/2012) festgehalten, dass bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgrund des Steueraufschubs im Wegzugskanton aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich dem Zuzugskanton zukommt (sog. Einheitsmethode).

Mit Entscheid vom 28. September 2017 (2C_70/2017) hat das Bundesgericht zudem klargestellt, dass die Einheitsmethode auch bei einer reinvestitionsnahen Veräusserung der Ersatzobjekts (sehr kurze Haltedauer) zur Anwendung gelange.

Aufgrund der allgemeinen Anwendung der Einheitsmethode kommt auch bei interkommunalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich der Zuzugsgemeinde zu.

6. Quellen

- Kreisschreiben Nr. 19 der SSK vom 31.08.2001
- Verwaltungsgericht OW i.S. E.E. vom 2.10.2012
- Bundesgericht BGE 2C_497/2011 vom 15. März 2012 (BGE 138 II 105)
- Bundesgericht BGE 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012
- Bundesgericht BGE 2C_306/2016 vom 7. März 2017 (BGE 143 II 233)
- Bundesgericht BGE 2C_70/2017 vom 28. September 2017