



Ersatzbeschaffung im Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuerrecht

gilt ab dem Jahr 2006

DA 7/2006 vom 25. April 2006 (ersetzt DA 7/2002)

1. Grundsatz

In Art. 145 Bst. e StG (Grundstückgewinnsteuern) und Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG (Handänderungssteuern) werden die Ersatzbeschaffungen von der jeweiligen Steuer befreit. Voraussetzung ist, dass es sich um selbstbenutzte Wohnliegenschaften oder selbstbenutzte Anteile daran handelt und der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer selbstbenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz 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 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. Für welche Grundstücke (bzw. Anteile an solchen) gilt die Ersatzbeschaffung?

2.1 Was heisst selbstbenutzt? - Ist Ersatzbeschaffung auch bei vermieteten Objekten möglich?

Die Gesetzesnormen beschreiben die Grundstücke wie folgt:

Art. 145 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)...

Es ist klar, dass die "Primärwohnliegenschaft", die ausschliesslich durch die Steuerpflichtigen benutzt wird (also nicht vermietet oder im Wohnrecht abgegeben) darunter fällt.

Unklarheiten bestehen bezüglich allfälliger Zweitwohnliegenschaften. Das Verwaltungsgericht des Kantons Obwalden hat dazu entschieden, dass eine Ferienwohnung, die von den Steuerpflichtigen ausschliesslich selbstgenutzt wird, auch unter die Art. 145 Bst. e StG und Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG subsumiert werden muss. In diesem Fall (ausschliessliche Selbstbenutzung) kann die Ersatzbeschaffung auch für die Zweitwohnliegenschaften geltend gemacht werden.

Mit der Gesetzesänderung ist diese Angelegenheit für die Grundstückgewinnsteuer seit 1.1.2001 und für die Handänderungsteuer ab 1.1.2006 nicht mehr haltbar, da nun in Art. 145 Bst. e StG **und** in Art. 159 Abs. 2 Bst. c von einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft ausgegangen wird. Dauernd wird nur die Primärwohnung genutzt, nicht aber die Ferienwohnung.

Nicht beurteilen musste das Verwaltungsgericht die Frage, ob bei einer Ferienwohnung, die vorwiegend aber nicht ausschliesslich selbstgenutzt wird, ebenfalls der Ersatzbeschaffungstatbestand geltend gemacht werden könnte. Wie oben aufgeführt, stellt sich die Frage für die Grundstückgewinn- sowie für die Handänderungssteuer nicht mehr, da der Gesetzeswortlaut und der Wille des Gesetzgebers hier für Klarheit gesorgt haben.

Die Ersatzbeschaffung gem. Art. 145 Bst. e StG und Art. 159 Abs. 2 Bst. c StG gilt nur für ausschliesslich selbstbenutzte Wohnliegenschaften oder selbstbenutzter Anteile daran

2.2 Zwischenvermietung

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 über längere Zeit selbstbenutzt haben und den Verkaufserlös zum Erwerb oder Bau einer selbstbenutzten Ersatzliegenschaft verwenden.

2.3 Schenkungen / Gemischte Schenkungen

Schenkungen von Wohnliegenschaften werden wie entgeltliche Veräusserungen behandelt. Verschenken Steuerpflichtige, bei denen bei früheren Handänderungen die Grundstückgewinnsteuern aufgeschoben wurden, ihre Wohnliegenschaft, so wird über die aufgeschobenen Grundstückgewinnsteuern abgerechnet.

3. **Berechnungsbeispiele bei der Grundstückgewinnsteuer**

Die Handänderungssteuer fällt bei Ersatzbeschaffung nicht an. Die nachstehenden Beispiele beziehen sich somit nur auf die Grundstückgewinnsteuer, da es sich hier um einen Steueraufschub handelt.

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

3.1 Beispiele für Ersatzbeschaffung im Grundstückgewinnsteuerrecht

a) Anlagekosten unter Reinvestitionskosten

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

<u>Steueraufschub:</u>	
Reinvestition	3'800'000
Anlagekosten	<u>3'475'000</u>
aufgeschobener Grundstückgewinn	325'000

<u>Steuerbarer Grundstückgewinn:</u>	
Veräußerungserlös	4'500'000
Reinvestition	<u>3'800'000</u>
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 Grundstückgewinn:</u>	
Veräußerungserlös	4'500'000
Anlagekosten	<u>3'700'000</u>
besteuert	800'000

<u>Anlagekosten Ersatzobjekt:</u>	3'500'000
-----------------------------------	-----------

3.2 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 Grundstückgewinnsteuer</u>	
Reinvestition	4'000'000
Anlagekosten	<u>3'900'000</u>
aufgeschoben	100'000

<u>Steueraufschub (Übertrag stille Reserven) bei Einkommens-/Gewinnsteuer:</u>	
Anlagekosten	3'900'000
Buchwert	<u>3'500'000</u>
aufgeschoben (nicht besteuert)	400'000

<u>Steuerbarer Grundstückgewinn:</u>	
Veräußerungserlös	4'500'000
Reinvestition	<u>4'000'000</u>
besteuert	500'000

<u>Buchwert des Ersatzobjektes:</u>	3'500'000
-------------------------------------	-----------

<u>Anlagekosten Ersatzobjekt:</u>	3'900'000
-----------------------------------	-----------

b) Anlagekosten über Reinvestitionskosten

Veräußerungserlös	4'500'000
-------------------	-----------

Anlagekosten	3'900'000
Buchwert (=Einkommenssteuerwert)	3'500'000
Reinvestition	3'800'000
<u>Steueraufschub bei Grundstücksgewinnsteuer:</u>	
Reinvestition	3'800'000
Anlagekosten	3'900'000
aufgeschoben	0
<u>Steueraufschub (Übertrag stille Reserven) bei Einkommens-/Gewinnsteuer:</u>	
Anlagekosten	3'800'000
Buchwert	3'500'000
aufgeschoben (nicht besteuert)	300'000
<u>Steuerbarer Grundstücksgewinn:</u>	
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

4. 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.

Nach Art. 145a StG hat sich der Kanton Obwalden ein Nachbesteuerungsrecht vorbehalten. Dies für den Fall, wo Steuerpflichtige hier Ersatzbeschaffung wegen Kauf einer ausserkantonalen Liegenschaft geltend gemacht haben und die ausserkantonale Liegenschaft später veräussern. Obwalden behält sich die Nachbesteuerung der aufgeschobenen Grundstücksgewinnsteuer jedoch nur vor, wenn der andere Kanton kein Gegenrecht hält oder nicht besteuert. Kein Gegenrecht hält der andere Kanton dann, wenn er im umgekehrten Fall (Verkauf Liegenschaft im anderen Kanton und Ersatzbeschaffung einer Liegenschaft im Kanton Obwalden) auf der Besteuerung des Wertzuwachses in seinem Hoheitsgebiet besteht.

5. Quellen

- Verwaltungsgericht OW i.S. F.S. vom 20.6.1996;
- Kreisschreiben Nr. 19 der SSK vom 31.08.2001