



---

**Gemischt genutzte Liegenschaften:  
Privatentnahme und Ersatzbeschaffung**

**StG 18b I; 33; 18 II, 44 I a,  
48 III, 53**

**DBG 18a I; 30**

---

## **1. INHALT DER PRAXISFESTLEGUNG**

Zu untersuchen sind die Steuerfolgen bei der privilegierten Privatentnahme (StG 18b I; DBG 18a I) und bei der Ersatzbeschaffung (StG 33; DBG 30) von gemischt genutzten Liegenschaften.

Gemischt genutzte Liegenschaften, die teilweise als betriebsnotwendiges Anlagevermögen, teilweise als Anlagevermögen und/oder teilweise als Erstwohnung am Wohnsitz (Eigenheim) genutzt werden, werfen hier Probleme auf.

Die Frage der privilegierten Privatentnahme von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens stellte sich bis und mit Steuerperiode 2010 nur im kantonalen Recht (vgl. aStG 18 III). Im Bundesrecht musste eine Liegenschaft immer zum Verkehrswert ins Privatvermögen überführt werden. Mit der Unternehmenssteuerreform II hat auch der Bund per 1. Januar 2011 eine privilegierte Privatentnahme eingeführt (vgl. DBG 18a I).

Ab der Steuerperiode 2011 kann nach StG 18b I bzw. DBG 18a I bei der Überführung einer Liegenschaft aus dem Anlagevermögen die Besteuerung des Wertzuwachses auf Antrag aufgeschoben werden. Besteuert werden in diesem Fall nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgeblichem Einkommenssteuerwert (vgl. hinten Ziff. 2.2 sowie Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“, abrufbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)).

## **2. PRIVILEGIERTE PRIVATENTNAHME**

### **2.1 Bis und mit Steuerperiode 2010 gültige Lösung**

Die Überführung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen hat für die direkte Bundessteuer immer zum Verkehrswert zu erfolgen. Die Frage der privilegierten Privatentnahme stellt sich nur für die Kantonssteuer.

Eine Liegenschaft, die zu 60% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 40% als Erstwohnung genutzt wird, stellt vollumfänglich Geschäftsvermögen dar. Wird diese Liegenschaft ins Privatvermögen überführt, stellt sich die Frage der Realisierung mit Bezug auf die gesamte Liegenschaft. Für diesen Fall ist von einer Besteuerung der stillen

Reserven abzusehen. Die privilegierte Privatentnahme muss auf die gesamte Liegenschaft Anwendung finden; die ganze Liegenschaft kann zum Anlagewert überführt werden. Mit anderen Worten kann die Liegenschaft insoweit zum Anlagewert ins Privatvermögen überführt werden, als sie dem Unternehmen als betriebsnotwendiges Anlagevermögen dient oder vom Unternehmer als Eigenwohnung genutzt wird. Für die Beurteilung, ob eine Überführung zum Anlagewert zugelassen werden kann, ist also auf die jeweilige Nutzung der entsprechenden Liegenschaftenteile im Überführungszeitpunkt abzustellen.

In diesem Zusammenhang ist noch auf aABzStG 4 hinzuweisen. Nach dieser Bestimmung fallen auch Liegenschaften, die am Tag der Privatentnahme der Kapitalanlage dienen, in einem früheren Zeitpunkt aber der Unternehmung als betriebsnotwendiges Anlagevermögen dienten, unter die Sonderregelung von aStG 18 III. Für die frühere Nutzungsart trägt der Pflichtige die Beweislast.

aStG 18 III beschränkt die privilegierte Privatentnahme auf das betriebsnotwendige Anlagevermögen. Diese Einschränkung bedeutet, dass bei der Überführung von nicht betriebsnotwendigem Anlagevermögen steuersystematisch stille Reserven realisiert werden. Wird eine Liegenschaft, die zu 30% betriebsnotwendiges Anlagevermögen, zu 30% nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 40% Erstwohnung darstellt, ins Privatvermögen überführt, ergibt sich eine sachgerechte und verhältnismässige Besteuerung nur, wenn die Eigenwohnung gleich wie im obigen Beispiel dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen zugeordnet wird. Somit kann die Liegenschaft zu 70% zum Anlagewert und zu 30% zum Verkehrswert überführt werden. Diese unterschiedlichen Werte haben Einfluss auf den Anlagewert und die Eigentumsdauer in der Grundstückgewinnsteuer. Für den zum Anlagewert überführten Teil ist für Anlagewert und Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Handänderung abzustellen. Für den zum Verkehrswert überführten Teil der Liegenschaft ist der Überführungszeitpunkt Ausgangspunkt späterer Gewinnermittlungen. Die mittlere Eigentumsdauer ist aufgrund der aktuellen Wertquoten zu berechnen.

Die bis und mit Steuerperiode 2010 gültige Praxis hinsichtlich der Überführung von gemischt genutzten Liegenschaften kann wie folgt zusammengefasst werden:

- das betriebsnotwendige Anlagevermögen kann zum Anlagewert überführt werden;
- das Eigenheim am Wohnsitz kann zum Anlagewert überführt werden;
- das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen muss zum Verkehrswert überführt werden.

## 2.2 Ab Steuerperiode 2011 gültige Lösung

Ab der Steuerperiode 2011 gilt für Liegenschaften des Anlagevermögens der Steueraufschubtatbestand von StG 18b I bzw. DBG 18a I. Danach kann die steuerpflichtige Person bei der Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen

aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. In diesem Zusammenhang kann auf das Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“, abrufbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) verwiesen werden.

Im Gegensatz zu den Erwägungen im Kreisschreiben Nr. 26 wird im Kanton Graubünden die vorzeitige Beendigung des Aufschubs – vorbehältlich der Steuerumgehung – als zulässig erachtet. Sodann gilt entgegen dem Kreisschreiben Nr. 26 im Kanton Graubünden eine unentgeltliche Handänderung grundsätzlich nicht als Veräusserung. Die Schenkung ist aber ein Akt der Privatsphäre und setzt eine Privatentnahme, d.h. eine Überführung ins Privatvermögen voraus. Die Schenkung wird also der Veräusserung gleichgestellt. Ausserdem ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung den Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen festlegt. Dies für den Fall, dass die Besteuerung des nach der Überführung ins Privatvermögen entstandenen Wertzuwachses vom Bundesgericht dereinst als unzulässig erachtet werden sollte. Der von der Steuerverwaltung festgelegte Verkehrswert wäre dann für die Ermittlung des Wertzuwachsungewinnes bei der Veräusserung der Liegenschaft massgebend.

### 3. ERSATZBESCHAFFUNG

#### 3.1 Bis und mit Steuerperiode 2010 gültige Lösung

Die Ersatzbeschaffung ist auf **Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens** begrenzt. Weder für das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen noch für die Eigenwohnung kann eine Ersatzbeschaffung in Frage kommen. Eine Ersatzbeschaffung kann nur insoweit erfolgen, als betriebsnotwendiges Anlagevermögen veräussert und durch betriebsnotwendiges Anlagevermögen **mit gleicher Funktion** ersetzt wird. Soweit nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen oder eine selbstgenutzte Wohnung veräussert werden, muss über die stillen Reserven abgerechnet werden.

Eine Ersatzbeschaffung kann nur in Betracht fallen, wenn das veräusserte Objekt und das Ersatzobjekt dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind. Eine Ersatzbeschaffung fällt somit ausser Betracht, wenn eine mehrheitlich geschäftlich genutzte Liegenschaft veräussert und das Ersatzobjekt mehrheitlich privat genutzt wird. Die Ersatzliegenschaft stellt Privatvermögen dar, was eine Ersatzbeschaffung ausschliesst.

Wird bei der Ersatzbeschaffung nicht der ganze Veräusserungspreis reinvestiert, stellt sich die Frage nach dem **Umfang der Ersatzbeschaffung**. Der Wortlaut von StG 33 und DBG 30 geht von einer Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt aus. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine Ersatzbeschaffung in dem Umfang möglich ist, in dem die realisierten stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden. Dieses Auslegungsergebnis widerspricht sowohl dem Sinn und Zweck der Norm als auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Soweit der Verkaufsgewinn nicht wieder in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird, besteht keine Veranlassung für einen Steueraufschub. Nur in dem Umfang, in dem der Veräusserungserlös betrieblich gebunden bleibt und für die Anlagekosten des Er-

satzobjektes verwendet wird, kann Steuerneutralität beansprucht werden. Die stillen Reserven auf dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut dürfen deshalb nicht zur Herabsetzung des Buchwertes des neuen Vermögensobjektes unter den Buchwert des ausgeschiedenen Gutes verwendet werden. Der Buchwert des Ersatzgutes entspricht demnach betragsmässig immer mindestens dem Buchwert des ausgeschiedenen Vermögenswertes<sup>1</sup>.

Für die gemischt genutzten Liegenschaften bedeutet dies, dass eine Ersatzbeschaffung nur insoweit beansprucht werden kann, als der auf die Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen entfallende Teil des Erlöses wieder in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird.

### 3.2 Ab Steuerperiode 2011 gültige Lösung

Die Ausführungen unter Ziff. 3.1 behalten grundsätzlich weiterhin ihre Gültigkeit. Ab der Steuerperiode 2011 ist für die steuerneutrale Ersatzbeschaffung jedoch nur noch verlangt, dass das veräusserte Gut und das Ersatzobjekt dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen zugehören. Das Ersatzobjekt muss nicht mehr die gleiche Funktion ausüben. Diesbezüglich kann auf das Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“ (abrufbar unter [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)) verwiesen werden.

## 4. FALLBEISPIELE (LÖSUNGEN GÜLTIG BIS UND MIT STEUERPERIODE 2010)

Für die Fallbeispiele werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

bAV	betriebsnotwendiges Anlagevermögen
nbAV	nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen
EH	Eigenheim (Nutzung als Erstwohnung am Wohnsitz)
BH	in Buchhaltung aufgenommen
BH	nicht in Buchhaltung aufgenommen
PV	ins Privatvermögen überführt
StWE	Begründung von Stockwerkeigentum

Die Lösung der Fallbeispiele erfolgt in tabellarischer Form. Zu diesen Lösungen sind einige zusätzliche Bemerkungen erforderlich:

- Die Zuteilungsfragen werden in den nachfolgenden Lösungen angenommen. D.h. es wird beispielsweise nicht untersucht, ob eine Liegenschaft dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist oder ob eine Liegenschaft betriebsnotwendig ist. Diese Qualifikationsprobleme sind Gegenstand anderer Praxisfestlegungen (vgl. Praxisfestlegung 018-02-01).

---

<sup>1</sup> Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 49; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, StHG, 2. A., Art. 8 N 82 ff.; M. Reich/M. Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, DBG, Art- 1–82, 2.A., Art. 30 N 24; vgl. auch BGer 2.3.2004, in: StR 2004, S. 474, 2A.311/2003.

- Wird eine gemischt genutzte Liegenschaft teilweise zum Anlagewert und teilweise zum Verkehrswert ins Privatvermögen überführt, ergeben sich für die Grundstücksgewinnsteuer unterschiedliche Anlagewerte. Zudem muss eine gemischte Eigentumsdauer ermittelt werden. Diese Fragen werden in anderen Praxisfestlegungen behandelt (vgl. Praxisfestlegung 053-01).

#### 4.1 Liegenschaft im GV: betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im GV stellt zu 60% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar; der Rest der Liegenschaft dient als Erstwohnung des Eigentümers.

- Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins PV überführt.
- Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 60% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 40% als Eigenheim genutzt.
- Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 45% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 55% als Eigenheim genutzt.
- An der Liegenschaft wird Stockwerkeigentum begründet (600/1000 GV; 400/1000 PV).

Sachverhalt				Lösung	
a)	bAV 60%	nbAV	Privatentnahme	PV	Die ganze Liegenschaft kann zu den Anlagekosten gem. aStG 18 III ins Privatvermögen überführt werden. Im Bund: Überführung zum Verkehrswert
	EH 40%	BH			
b)	bAV 60%	nbAV	Verkauf	bAV 60%	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräusserungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräusserungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen mit gleicher Funktion investiert wird.
	EH 40%	BH		EH 40%	
c)	bAV 60%	nbAV	Verkauf	bAV 45%	Die Liegenschaft wird Privatvermögen und muss aus der Buchhaltung entnommen werden. Keine Ersatzbeschaffung, da nicht mehr GV; keine Anwendung von aStG 18 III, da nicht Privatentnahme, sondern Verkauf.
	EH 40%	BH		EH 55%	
d)	bAV 60%	nbAV	Aufteilung	StWE	Die selbstgenutzte Wohnung wird zu Privatvermögen und kann zum Anlagewert überführt werden. Für das betriebsnotwendige Anlagevermögen ergeben sich keine Steuerfolgen.
	EH 40%	BH		GV 60%	
				PV 40%	

### 4.2 Liegenschaft im GV: betrieblich genutzt und vermietet

Die Liegenschaft im GV stellt zu 60% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar; der Rest der Liegenschaft wird vermietet.

- a) Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins PV überführt.
- b) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 60% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. Der Rest der Liegenschaft wird vermietet.
- c) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 30% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt; der Rest der Liegenschaft wird vermietet. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- d) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 30% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt; der Rest der Liegenschaft wird vermietet. Die Liegenschaft wird aus der Buchhaltung entnommen.

Sachverhalt				Lösung		
a)	bAV 60%	nbAV 40%	EH BH	Privatentnahme	PV	Das betriebsnotwendige Anlagevermögen kann zu den Anlagekosten gem. aStG 18 III ins Privatvermögen überführt werden. Das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen muss zum Verkehrswert überführt werden.
b)	bAV 60%	nbAV 40%	EH BH	Verkauf	bAV 60% nbAV 40% EH BH	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräußerungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräußerungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen mit gleicher Funktion investiert wird.
c)	bAV 60%	nbAV 40%	EH BH	Verkauf	bAV 30% nbAV 70% EH BH	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräußerungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräußerungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen mit gleicher Funktion investiert wird.
d)	bAV 60%	nbAV 40%	EH BH	Verkauf	bAV 30% nbAV PV 70% <del>BH</del>	Die Liegenschaft wird Privatvermögen. Keine Ersatzbeschaffung, da nicht mehr Geschäftsvermögen. Keine Anwendung von aStG 18 III, da nicht Privatentnahme, sondern Verkauf.

### 4.3 Liegenschaft im GV: betrieblich, nicht betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im GV stellt zu 30% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar. 30% der Liegenschaft werden an Dritte vermietet; die restlichen 40% der Liegenschaft werden als Erstwohnung des Eigentümers genutzt.

- Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins Privatvermögen überführt.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird im gleichen Verhältnis genutzt wie die veräusserte Liegenschaft. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird teilweise vermietet (55%) und andernteils als Erstwohnung genutzt. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird vermietet. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung / wird aus der Buchhaltung entnommen (Variante).
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 55% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 45% als Erstwohnung genutzt. Die Liegenschaft wird aus der Buchhaltung entnommen.

Sachverhalt				Lösung						
a)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Privatentnahme	PV	Das betriebsnotwendige Anlagevermögen und das Eigenheim können zu den Anlagekosten überführt werden. Das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen muss zum Verkehrswert überführt werden.			
b)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 30% des Veräusserungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 30% des Veräusserungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen mit gleicher Funktion investiert wird.
c)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf	bAV	nbAV 55%	EH 45%	BH	Die Liegenschaft bleibt Geschäftsvermögen. Keine Ersatzbeschaffung, da kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen beschafft wird.
d)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf	bAV	nbAV 100%	EH	BH/BH	Je nach buchhalterischer Behandlung gehört die Liegenschaft zum GV oder zum PV. Keine Ersatzbeschaffung, da kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen beschafft wird. Keine privilegierte Privatentnahme, da Verkauf.
e)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf	bAV 55%	nbAV	EH 45%	BH	Die Liegenschaft ist GV und muss in die Buchhaltung aufgenommen werden. Ersatzbeschaffung im Ausmass von 30% des Veräusserungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 30% des Veräusserungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen mit gleicher Funktion investiert wird.

#### 4.4 Liegenschaft im PV: betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im PV stellt zu 40% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar und wird zu 60% als Erstwohnung des Eigentümers genutzt.

- a) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird im gleichen Verhältnis genutzt wie die veräusserte Liegenschaft.
- b) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 55% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 45% als Eigenheim genutzt.
- c) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 40% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. 30% der Liegenschaft werden vermietet, 30% der Liegenschaft dienen als Eigenheim. Die Liegenschaft wird nicht in die Buchhaltung aufgenommen.
- d) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 40% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. 30% der Liegenschaft werden vermietet, 30% der Liegenschaft dienen als Eigenheim. Die Liegenschaft wird in die Buchhaltung aufgenommen.

Sachverhalt				Lösung	
a)	bAV 40%	Verkauf	bAV 40%	Keine Ersatzbeschaffung, da Liegenschaft nicht Geschäftsvermögen ist; Erstattung der Grundstückgewinnsteuer im Umfang von 60% des Gewinnes, soweit der Erlös in ein Eigenheim reinvestiert wird.	
	nbAV		nbAV		
	EH 60%		EH 60%		
	BH		BH		
b)	bAV 40%	Verkauf	bAV 55%	Die Liegenschaft wird Geschäftsvermögen. Keine Ersatzbeschaffung und keine Erstattung der Grundstückgewinnsteuer.	
	nbAV		nbAV		
	EH 60%		EH 45%		
	BH		BH		
c)	bAV 40%	Verkauf	bAV 40%	Die Liegenschaft bleibt im Privatvermögen. Keine Ersatzbeschaffung auf dem bAV, aber Erstattung der Grundstückgewinnsteuer im Ausmass von 60% des Gewinnes, soweit der Erlös in ein Eigenheim reinvestiert wird.	
	nbAV		nbAV 30%		
	EH 60%		EH 30%		
	BH		BH		
d)	bAV 40%	Verkauf	bAV 40%	Die Liegenschaft wird Geschäftsvermögen. Keine Ersatzbeschaffung und keine Erstattung der Grundstückgewinnsteuer.	
	nbAV		nbAV 30%		
	EH 60%		EH 30%		
	BH		BH		