



## Ersatzbeschaffung von Wohneigentum

StG 44 I lit. a; 46 III, 53

1.	Voraussetzungen betreffend die veräusserte Liegenschaft .....	2
1.1	Veräusserungstatbestand .....	2
1.2	Wohnnutzung .....	2
1.3	Dauernd selbstbewohnt .....	2
2.	Voraussetzungen betreffend das Ersatzgrundstück .....	4
2.1	Erwerb Ersatzgrundstück .....	4
2.2	Grundstück in der Schweiz .....	5
2.3	Wohnnutzung/dauerndes Selbstbewohnen .....	5
3.	Identität Veräusserer/Erwerber .....	5
4.	Zweijahresfrist .....	6
5.	Berechnung der Steuerrückerstattung .....	7
5.1	Absolute Methode .....	7
5.2	Anlagekosten unter Reinvestitionskosten .....	7
5.3	Anlagekosten über Reinvestitionskosten .....	7
6.	Veräusserung des Ersatzgrundstückes .....	8
6.1	Gewinnberechnung .....	8
6.2	Berechnung der Eigentumsdauer .....	8
6.3	Anwendungsfälle .....	8
6.4	Veräusserung eines ausserkantonalen Ersatzgrundstücks .....	10
7.	Sonderfälle / Beispiele .....	11
7.1	Gemischt genutzte Liegenschaften .....	11
7.2	Verkauf der zuerst bewohnten Liegenschaft durch Gesamthandschaft .....	11

## 1. VORAUSSETZUNGEN BETREFFEND DIE VERÄUSSERTE LIEGENSCHAFT

### 1.1 Veräusserungstatbestand

Nach StG 44 I lit. a wird zwar vorausgesetzt, dass zunächst die zuerst bewohnte Liegenschaft veräussert wird. Praxisgemäss spielt es aber keine Rolle, ob das Ersatzobjekt vor oder nach der Veräusserung erworben wird (vgl. nachstehend Ziff. 2.4 b). Ob ein Veräusserungstatbestand vorliegt, richtet sich grundsätzlich nach StG 41 bzw. 42, weil nur eine durch die Grundstückgewinnsteuer erfasste Veräusserung zu einer Rückerstattung führen kann.

Die Erstliegenschaft muss dem **Privatvermögen** zugehört haben. Bei Veräusserung einer Erstliegenschaft aus dem Geschäftsvermögen ist diese Voraussetzung nicht erfüllt. Es hat in diesen Fällen keine Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer stattgefunden, weshalb auch eine Erstattung ausser Betracht fällt (vgl. StG 18 II und nachstehend Ziff. 7.1).

### 1.2 Wohnnutzung

Der Veräusserer muss die an seinem Wohnsitz gelegene Liegenschaft **selber bewohnt** haben. Eine Liegenschaft, die von den Eltern oder von Verwandten bewohnt wurde, erfüllt diese Voraussetzung nicht. Die Erstliegenschaft muss der Wohnnutzung zugänglich sein und auch effektiv dienen. Blosses (Bau-)Land erfüllt diese Voraussetzungen ebenso wenig wie eigentliche Abbruchobjekte.

### 1.3 Dauernd selbstbewohnt

Die veräusserte Liegenschaft muss **dauernd selbstbewohnt** gewesen sein. Ausser Betracht fallen somit Zweit- und Ferienwohnungen (BGE 143 II 233 E. 2.3).

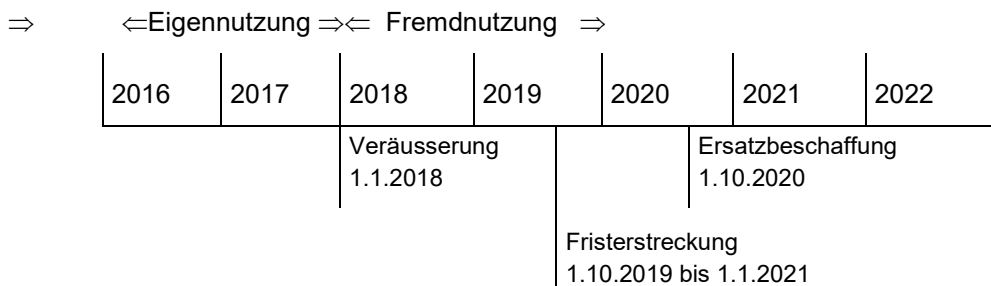
Die zuerst bewohnte Liegenschaft kann durchaus während relativ kurzer Zeit durch den Veräusserer bewohnt worden sein. Bei relativ kurzer Selbstnutzung vor dem Verkauf (unter einem Jahr) ist allerdings zu prüfen, ob nicht eine Steuerumgehung vorliegt, d.h. ob die Selbstnutzung nur vorgeschoben worden ist, um vom Ersatzbeschaffungsprivileg zu profitieren (VGU A 23 19). Diese Frage dürfte sich insbesondere bei geerbten Liegenschaften stellen, die während sehr kurzer Zeit durch den Veräusserer bewohnt und anschliessend weiterveräussert wurden (vgl. auch VGU A 01 16 betr. Ferienhaus).

Die Selbstnutzung hat am Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu erfolgen, wobei gemäss Praxis des Verwaltungsgerichts der steuerrechtliche Wohnsitz (d.h. Ort der ordentlichen Steuerpflicht) massgebend ist (VGU A 01 16; VGE 295/90; vgl. dazu auch BGE 143 II 233 E. 2.5.1). Das gilt auch für Wochenaufenthalter, wenn sich die selbstgenutzte Liegenschaft am steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Graubünden befindet. Für die Rückerstattung der Gemeindesteuer (interkommunales Verhältnis) ist ebenfalls auf den steuerrechtlichen Wohnsitz abzustellen.

Längere Fremdnutzung bzw. längeres Leerstehen der zuerst bewohnten Liegenschaft verbieten es, noch von einer dauernden Selbstnutzung zu sprechen. Dabei ist allerdings zu differenzieren:

- a) Wird zunächst die zuerst bewohnte Liegenschaft veräussert und anschliessend ein Ersatzobjekt erworben, beginnt die zweijährige Reinvestitionsfrist mit der Veräusserung. Für die Frage der **Selbstnutzung der zuerst bewohnten Liegenschaft** ist auf den **Veräusserungszeitpunkt** abzustellen: Das Kriterium der Selbstnutzung ist dann grundsätzlich nicht mehr erfüllt, wenn die zuerst bewohnte Liegenschaft **vor dem Verkauf** fremdgenutzt wurde bzw. leer stand. Bei Vorliegen besonderer Umstände kann allerdings selbst bei Leerstehen bzw. Fremdnutzung während einer Überbrückungszeit von maximal zwei Jahren das Kriterium der Selbstnutzung erfüllt sein. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn trotz in diesen Zeitraum fallender Verkaufsbemühungen kein Käufer gefunden werden kann (vgl. VGU A 12 32). Die dauernde Selbstnutzung ist zu verneinen, wenn die Liegenschaft nicht mehr selbst bewohnt und nicht sofort zum Verkauf angeboten wird, sondern zu anderen Zwecken (Lager, Renditeobjekt etc.) verwendet wird (BGer vom 20.9.2018, 2C\_418/2018, E. 3.1 f.).

**Beispiel 1**



Die Fremdnutzung beginnt hier erst mit der Veräusserung der Liegenschaft. Die veräusserte Liegenschaft war im massgebenden Veräusserungszeitpunkt dauernd selbstbewohnt. Anders wäre zu entscheiden, wenn die zuerst veräusserte Liegenschaft vor der Veräusserung bereits nicht mehr selbstgenutzt worden wäre und keine besonderen Umstände vorlagen (BGer 20.1.2023, 9C\_614/2023, E. 4.2).

- b) Wird zuerst das Ersatzobjekt erworben und die zuerst bewohnte Liegenschaft erst in der Folge veräussert, beginnt die Ersatzbeschaffungsfrist mit dem Erwerb des Ersatzobjektes. Die Ersatzbeschaffungsfrist beträgt auch in diesem Falle zwei Jahre (VGE 662/94). Für die Frage der Selbstnutzung der zuerst bewohnten Liegenschaft ist auf den Erwerbszeitpunkt des Ersatzobjektes abzustellen. Eine allfällige Fremdnutzung bzw. das Leerstehen zwischen Auszug aus der zuerst bewohnten Liegenschaft und Erwerb des Ersatzobjektes ist zu berücksichtigen. Es darf sich nur um eine begründete Übergangszeit von maximal zwei Jahren handeln (z. B. Mietverhältnis zur Überbrückung, wobei bei Auszug der Verkauf und die Reinvestition bereits geplant waren). Unbefristete Mietverträge ohne Vorbehalt in Bezug auf den Verkauf schliessen einen Steueraufschub aus. Für das Ersatzobjekt ist zu verlangen, dass dieses nach dem Erwerb grundsätzlich sofort selbstbewohnt wird; hier sind nur eine übliche Umzugsphase unter Berücksichtigung allfälliger Kündigungsfristen für ein Mietobjekt oder eine Umbauphase zu akzeptieren.

*Beispiel 2*

⇒ |←Fremdnutzung | | ← Zweijahresfrist ⇒|  
 bzw. Leerstehen ⇒ |1.7.2020-1.6.2021

2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
				Ersatzbeschaffung 1.7.2020	Verkauf Erstliegenschaft 1.6.2021	
Auszug aus Erstliegenschaft und Miete Drittobjekt 1.1.2018						

Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung wurde die zuerst bewohnte Liegenschaft bereits fremdgenutzt und zwar seit mehr als zwei Jahren. Zwar wurde die zweijährige Ersatzbeschaffungsfrist eingehalten, aber die zuerst bewohnte Liegenschaft kann nicht mehr als selbstgenutzt gelten (vgl. BGer 20.1.2023, 9C\_614/2023, E. 4.2).

**2. VORAUSSETZUNGEN BETREFFEND DAS ERSATZGRUNDSTÜCK**

**2.1 Erwerb Ersatzgrundstück**

Der Steuerpflichtige muss das Ersatzobjekt käuflich erwerben. Ob ein Erwerbstatbestand vorliegt, richtet sich grundsätzlich nach StG 41 bzw. 42.

Bei erbrechtlichem Erwerb kann ebenfalls eine Reinvestition unter gewissen Bedingungen bejaht werden, falls eine Mittelverwendung vorliegt, welche einem Erwerb gleichgesetzt werden kann:

- Die bloße Reduktion einer Hypothekarschuld an einer geerbten Liegenschaft aus Mitteln des Erlöses aus einer verkauften Liegenschaft kann nicht als Reinvestition gewertet werden, weil Hypothekarschulden für die Grundstückgewinnsteuerberechnung keine Anlagekosten darstellen (StG 48 f. und 46 III).
- Ausgleichszahlungen an Miterben im Rahmen einer Erbteilung für die Übernahme einer Liegenschaft können als Reinvestition gewertet werden. Als Erwerbszeitpunkt kann in diesem Fall der Erbteilungszeitpunkt (Grundbucheintragung) qualifiziert werden.
- Die Übernahme einer Liegenschaft durch einen Alleinerben oder Miterben ohne Ausgleichszahlungen (d.h. die allfälligen übrigen Erben erhalten andere Vermögenswerte in der Erbteilung) stellt dagegen keine Reinvestition dar.

Privilegiert ist nur der Erwerb von Wohneigentum, nicht aber die bloße Investition in solches. Damit entfällt grundsätzlich eine Rückerstattung, wenn ein Steuerpflichtiger mit dem Erlös lediglich wertvermehrende Investitionen an einem anderen Objekt tätigt (vgl. nachstehend 2.3).

## 2.2 Grundstück in der Schweiz

Das Ersatzgrundstück muss sich in der Schweiz befinden (StG 44 I lit. a). Das gilt auch für die Grundstückgewinnsteuer der Gemeinde.

## 2.3 Wohnnutzung/dauerndes Selbstbewohnen

Die Ersatzliegenschaft muss der gleichen Verwendung wie die zuerst bewohnte Liegenschaft dienen, d.h. ebenfalls der privaten Wohnnutzung. Eine gleiche Verwendung ist zu bejahen, wenn ein Haus durch eine Wohnung ersetzt wird oder umgekehrt. Der Begriff der Wohnnutzung ist nicht eng auszulegen, denn Wohnen ist in einer umfassenden Bedeutung zu verstehen, welche neben den eigentlichen Wohnräumen auch Nebenräume wie Keller, Garagen, Garten, Saunaräume, Bastelräume etc. erfasst.

Ausserdem wird vorausgesetzt, dass die Ersatzliegenschaft im Privatvermögen erworben wird. Zudem muss das Kriterium des dauernden Selbstbewohnens auch für das Ersatzobjekt erfüllt sein (vgl. auch vorstehend Ziff. 1.3; BGE 143 II 233 E. 2.4). Nur bei tatsächlicher Wohnsitznahme im Ersatzobjekt liegt eine Ersatzbeschaffung vor. Beträgt die Verbleibdauer mindestens ein Jahr, ist in der Regel zu vermuten, dass die Absicht des dauernden Verbleibens vorhanden war. Wenn der Steuerpflichtige nach einer Verbleibdauer von weniger als einem Jahr im Ersatzobjekt seinen Wohnsitz an einem anderen Ort begründet, ist abzuklären, ob beim Steuerpflichtigen ursprünglich eine Absicht des dauernden Verbleibens vorhanden war ([vgl. Analyse des Vorstands der SSK vom 28.6.2017 zum Urteil des BGer vom 7.3.2017 \[2C\\_306/2016\], Ziff. 3 lit. c und d](#)).

Der Ersatz von blossem (Bau-)Land durch eine selbstbewohnte Liegenschaft stellt grundsätzlich keine Reinvestition dar (vgl. VGU A 03 46), ebenso wenig der umgekehrte Fall, die Reinvestition in blosses (Bau-)Land. Dagegen kann der Erwerb von Bauland mit anschliessender Überbauung als Ersatzbeschaffung sowohl für den Bodenkauf als auch für die Baukosten gewertet werden. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sind folgende Sachverhalte gleich zu qualifizieren:

- Überbauung einer dem Pflichtigen bereits vorher gehörenden Baulandparzelle (nur für die Baukosten);
- Erwerb eines Abbruchobjektes und Neuüberbauung (für Liegenschafts Kauf und Baukosten).
- Die blossen Renovation einer erworbenen Liegenschaft kann nicht als Reinvestition qualifiziert werden.

## 3. IDENTITÄT VERÄUSSERER/ERWERBER

Als Grundsatz gilt, dass der Veräusserer maximal im Umfang seiner eigenen Eigentumsquote reinvestieren kann.

Handelt es sich dagegen beim Veräusserer um einen Ehegatten, welcher als Erstliegenschaft die ganze Familienwohnung (ZGB 169) verkauft oder um zwei Ehegatten, welche daran jeweils Miteigentumsanteile verkaufen, kann die Reinvestition für das ganze Er-

satzobjekt gewährt werden, soweit sich das sachenrechtliche Eigentum daran wiederum im Eigentum der Ehegatten befindet und es sich ebenfalls um eine Familienwohnung handelt. Diese Ausnahme ist gerechtfertigt, auch wenn die Ehegatten bezüglich der Grundstückgewinnsteuer nach StG 45 II grundsätzlich als getrennte Steuersubjekte betrachtet werden (vgl. Y. Yildirim/M. Klöti-Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. A., Muri-Bern 2023, § 98 N 13). Verfügen die Ehegatten nicht über einen gemeinsamen Wohnsitz, ist eine separate Betrachtung für jeden einzelnen Ehegatten erforderlich.

Bei Ehegatten kann sich allerdings das Problem stellen, dass bei einer Scheidung nach der Ersatzbeschaffung unter Umständen versucht wird, Steuerfolgen möglichst beim Ehepartner eintreten zu lassen, wie das nachfolgende Beispiel zeigt.

### *Beispiel 3*

- ⇒ A und B sind verheiratet. A verkauft die Familienwohnung in seinem Alleineigentum; die beiden Ehegatten erwerben zu je  $\frac{1}{2}$  Miteigentum ein Ersatzobjekt. A wird die Rückerstattung für das ganze Ersatzobjekt gewährt. A und B werden anschliessend geschieden und verkaufen im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung ihre Miteigentumshälften am Ersatzobjekt an C.

Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer berechnete der Steuerkommissär den Gewinn für den Verkauf beider Miteigentumshälften getrennt und brachte bei beiden Ehegatten die Hälfte des reinvestierten Gewinnes von den Anlagekosten in Abzug (StG 46 III). Die Ehefrau B erhob Einsprache mit der Begründung, der Ehemann A habe wohl den ganzen Gewinn aus dem Erstobjekt in seinen eigenen Miteigentumsanteil reinvestiert. Demzufolge müsse auch der ganze reinvestierte Gewinn allein vom Anlagewert des Miteigentumsanteils von A abgezogen werden.

Die Einsprache wurde abgewiesen (rechtskräftig).

Bei der Reinvestition durch Ehegatten ist daher wie folgt vorzugehen: Es ist vorgängig zu prüfen, ob **keine vollständige Identität der Eigentumsverhältnisse** an der Erstliegenschaft und am Ersatzgrundstück vorliegt. Ist dies der Fall (keine vollständige Identität), wird vor dem Entscheid über das Rückerstattungsgesuch ein von beiden Parteien unterzeichnetes Gesuch in Form eines Formbriefes einverlangt. Wird der Formbrief nicht eingereicht, wird dem Veräusserer die Rückerstattung nur im Umfang von dessen Eigentumsquote am Ersatzobjekt gewährt.

## **4. ZWEIJAHRESFRIST**

Die massgebende Zweijahresfrist beginnt mit der Veräusserung der Erstliegenschaft bzw. mit dem Erwerb des Ersatzobjektes zu laufen, wobei das Datum der grundbuchlichen Eigentumsübertragung bzw. das Datum des Vollzuges massgebend ist (vgl. separate Praxisfestlegung zu Fristerstreckung bzw. Rückerstattung, 044-01-a-02).

Innert der Zweijahresfrist hat die Reinvestition zu erfolgen, d.h. sowohl für den Erwerb/Verkauf des Grundstückes als auch für allfällige im Anschluss an den Erwerb getätigte Investitionen ist diese Frist massgebend.

## 5. BERECHNUNG DER STEUERRÜCKERSTATTUNG

### 5.1 Absolute Methode

Die Steuerrückerstattung wird entsprechend den Empfehlungen der Schweizerischen Steuerkonferenz nach der so genannten absoluten Methode berechnet (Kreisschreiben Nr. 19 vom 31. August 2001; vgl. auch BGE 130 II 202 = StR 2004, S. 467).

Bei der absoluten Methode wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstücksgewinn nur in dem Ausmass von der Besteuerung ausgenommen, als der Veräusserungserlös wiederum in das Ersatzobjekt investiert wird. Soweit der Verkaufserlös nicht mehr in Wohneigentum gebunden wird, besteht wirtschaftlich keine Veranlassung, auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu verzichten. Für den Fall, dass die ursprünglichen Anlagekosten über den Reinvestitionskosten liegen, kann damit keine Erstattung erfolgen.

Diese Auslegung entspricht der Zielsetzung des Gesetzgebers. Mit der Erstattung der Grundstückgewinnsteuer sollte verhindert werden, dass bei einer Ersatzbeschaffung über die Grundstückgewinnsteuer Mittel abgeschöpft werden, die für die Investition in das Ersatzobjekt benötigt werden. Mit anderen Worten sollte ein Steueraufschub gewährt werden, damit der Verkaufserlös unvermindert reinvestiert werden kann. Soweit der Verkaufserlös nicht reinvestiert wird, sieht die Regelung keine Erstattung der Grundstückgewinnsteuer vor.

### 5.2 Anlagekosten unter Reinvestitionskosten

Veräusserungserlös Erstobjekt	Fr.	600'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	Fr.	<u>400'000.-</u>
Grundstückgewinn	Fr.	200'000.-
Grundstückgewinnsteuer (15%)	Fr.	30'000.-
<u>Steueraufschub:</u>		
Reinvestition	Fr.	500'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	- Fr.	<u>400'000.-</u>
Aufgeschobener Grundstückgewinn	Fr.	100'000.-
<u>Berechnung Rückerstattung:</u>		
Veranlagte Steuer	Fr.	30'000.-
Infolge Reinvestition korrigierte Steuer:		
Grundstückgewinn	Fr.	200'000.-
Aufgeschobener Grundstückgewinn	- Fr.	<u>100'000.-</u>
Korr. Grundstückgewinn	Fr.	100'000.-
Korrigierte Steuer (10,423%)	- Fr.	<u>10'423.-</u>
Rückerstattung	Fr.	19'577.-

### 5.3 Anlagekosten über Reinvestitionskosten

Veräusserungserlös Erstobjekt	Fr.	600'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	Fr.	<u>400'000.-</u>
Grundstückgewinn	Fr.	200'000.-
Grundstückgewinnsteuer (15%)	Fr.	30'000.-

Steueraufschub:

Reinvestition		Fr.	300'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	-	Fr.	<u>400'000.-</u>
Aufgeschobener Grundstücksgewinn		Fr.	0.-

## 6. VERÄUSSERUNG DES ERSATZGRUNDSTÜCKES

Wird das auf dem Wege der Ersatzbeschaffung erworbene Grundstück in einem späteren Zeitpunkt veräussert, wirft insbesondere die Ermittlung der Eigentumsdauer besondere Fragen auf.

### 6.1 Gewinnberechnung

Bei der Veräusserung von Grundstücken, für die eine Steuerrückerstattung nach StG 44 I lit. a gewährt worden ist, ist der wieder angelegte Gewinn von den Anlagekosten abzuziehen (StG 46 III). Wird nur ein Teil des Erlöses in das Ersatzobjekt reinvestiert, erfolgt der Abzug von den Anlagekosten nur in dem Umfang, in dem eine Steuerrückerstattung gewährt wurde. D.h. nur jener Teil des ursprünglichen Gewinnes, für den eine Steuerrückerstattung gewährt wurde, ist von den Anlagekosten des Ersatzobjektes in Abzug zu bringen. Der wieder angelegte Gewinn wird in diesen Fällen (ganz oder teilweise) beim ersten Verkauf realisiert, aber beim zweiten Verkauf besteuert.

Da der wieder angelegte Gewinn von den Anlagekosten des Ersatzobjektes abzuziehen ist, können nur noch die entsprechend reduzierten Anlagekosten der Teuerung angepasst werden (StG 46 III).

### 6.2 Berechnung der Eigentumsdauer

Wurde sowohl aus der Veräusserung der Erstliegenschaft als auch der Veräusserung des Ersatzobjektes ein Gewinn erzielt, erfolgt die Berechnung der Eigentumsdauer als kumulierter Mittelwert der beiden Gewinne im Verhältnis der Gesamtgewinne.

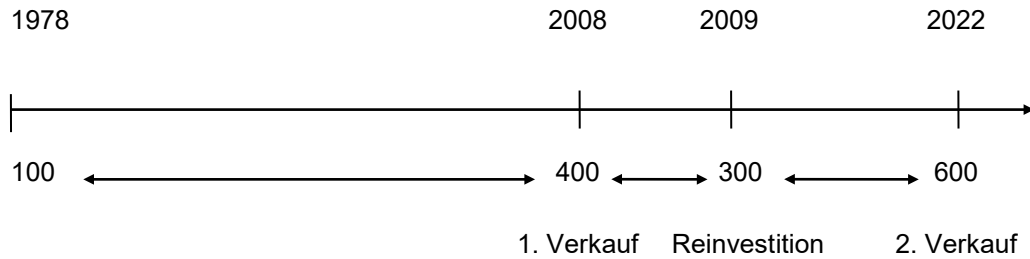
Wurde dagegen aus der Veräusserung der Erstliegenschaft ein Gewinn erzielt, aus der Veräusserung des Ersatzobjektes dagegen kein Gewinn oder ein Verlust, wird für den noch zu versteuernden Gewinn bei der Berechnung der Eigentumsdauer die gesamte Zeitspanne zwischen Kauf des Erstobjektes und Verkauf des Ersatzobjektes berücksichtigt.

### 6.3 Anwendungsfälle

#### *Beispiel 4: Reinvestition mit Gewinn auf beiden Verkäufen*

- ⇒ A erwirbt 1978 ein Haus für Fr. 100'000.-. Im Jahr 2008 verkauft er es zum Preis von Fr. 400'000.- und erwirbt 2009 eine dauernd selbstbewohnte Ersatzliegenschaft für Fr. 300'000.-. Er macht eine Ersatzbeschaffung geltend, die ihm gewährt wird. 2022 verkauft er auch die Ersatzliegenschaft zum Preis von Fr. 600'000.-, ohne zu reinvestieren.





**Steuerberechnung**

<u>1. Verkauf</u>		<u>2. Verkauf</u>	
Kaufpreis	100'000.-	Kaufpreis	300'000.-
Zuschlag Ge (48%)	<u>48'000.-</u>	Reduktion Anlagewert <sup>2</sup>	<u>152'000.-</u>
Anlagewert	148'000.-	verbleibender Anlagewert	148'000.-
Veräusserungspreis	<u>400'000.-</u>	Zuschlag Ge (0%)	0.-
Gewinn	252'000.-	Anlagewert <sup>3</sup>	148'000.-
Steuer	37'800.-	Veräusserungspreis	<u>600'000.-</u>
Red. Eig.dauer (30 J, 30%)	<u>11'340.-</u>	Gewinn	452'000.-
Steuer	26'460.-	Steuer	67'800.-
Erstattung <sup>1</sup>	19'164.-	Red. Eig.dauer (23 J, 19,5%) <sup>4</sup>	<u>13'221.-</u>
Steuer zu bezahlen	7'296.-	Steuer	54'579.-

<sup>1</sup> Reinvestition (Fr. 300'000.-) abzüglich Anlagekosten (Fr. 148'000.-) ergäbe Rückerstattung/Steueraufschub für Gewinn von Fr. 152'000.-. Zu besteuern ist demzufolge ein (korrigierter) Gewinn von Fr. 100'000.- (Steuersatz 10,423 %), was einer zu bezahlenden Steuer von Fr. 7'296.- entspricht (Fr. 10'423.- Steuer, 30% Reduktion).

<sup>2</sup> Der aufgeschobene und folglich in Abzug zu bringende Gewinn beträgt Fr. 152'000.-.

<sup>3</sup> Indexierung der Anlagekosten:  
 Nach StG 46 III sind die Anlagekosten um den Betrag der Ersatzbeschaffung zu reduzieren. Diese Reduktion muss auch dazu führen, dass nur noch die Anlagekosten von Fr. 148'000.- indexiert werden. Nur noch in diesem Umfang bestehen steuerrechtlich Anlagekosten. Die übertragenen Fr. 152'000.- stellen in diesem Sinne keine Anlagekosten dar. Es handelt sich vielmehr um eine aufgeschobene Gewinnrealisation. Diese latente Wertsteigerung stellt nicht mehr Anlagekosten dar.

<sup>4</sup> Berechnung der Eigentumsdauer für Verkauf 2022:

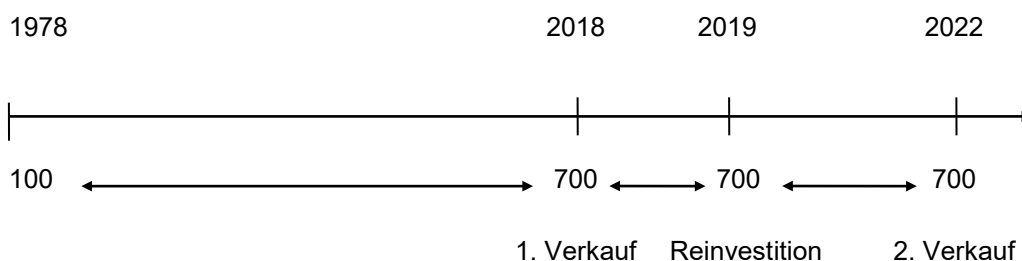
$$\begin{aligned}
 33,6\% * x \text{ 44 Jahre (1978-2022)} &= 14.80 \text{ Jahre} \\
 66,4\% ** x \text{ 13 Jahre (2009 – 2022)} &= \underline{8.60 \text{ Jahre}} \\
 \text{Total} &= 23 \text{ Jahre (abgerundet)}
 \end{aligned}$$

\*Verhältnis Fr. 152'000.- (aufgeschobener Gewinn) zu Fr. 452'000.- (Gesamtgewinn)

\*\* Restquote

**Beispiel 5: Reinvestition mit Gewinn allein auf Erstverkauf**

⇒ A erwirbt 1978 ein Haus für Fr. 100'000.-. 2018 verkauft er es zum Preis von Fr. 700'000.- und erwirbt 2019 eine dauernd selbstbewohnte Ersatzliegenschaft für Fr. 700'000.-. Er macht eine Ersatzbeschaffung geltend, die ihm gewährt wird. 2022 verkauft er die Ersatzliegenschaft zum Preis von Fr. 700'000.-, ohne zu reinvestieren.

**Steuerberechnung****1. Verkauf**

Kaufpreis	100'000.-
Zuschlag Ge (48%)	<u>48'000.-</u>
Anlagewert	148'000.-
Veräusserungspreis	<u>700'000.-</u>
Gewinn	552'000.-
Steuer	82'800.-
Red. Eig.dauer (40 J, 45%)	<u>37'260.-</u>
Steuer	45'540.-
Erstattung <sup>1</sup>	45'540.-
Steuer zu bezahlen	0.-

**2. Verkauf**

Kaufpreis	700'000.-
Reduktion Anlagewert <sup>2</sup>	<u>552'000.-</u>
verbleibender Anlagewert	148'000.-
Zuschlag Ge (0 %)	0.-
Anlagewert	148'000.-
Veräusserungspreis	<u>700'000.-</u>
Gewinn	552'000.-
Steuer	82'800.-
Red. Eig.dauer (44 J. 51%) <sup>3</sup>	42'228.-
Steuer	40'572.-

<sup>1</sup> Rückerstattung nach der absoluten Methode: Reinvestition (Fr. 700'000.-) abzüglich Anlagekosten (Fr. 148'000.-) ergibt Rückerstattung/Steueraufschub für den vollen Gewinn von Fr. 552'000.-.

<sup>2</sup> Reduktion Anlagewert: In Abzug gebracht wird der aufgeschobene Gewinn von Fr. 552'000.-.

<sup>3</sup> Eigentumsdauer: 1978-2022

**6.4 Veräusserung eines ausserkantonalen Ersatzgrundstücks**

Der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer muss auch bei einer Ersatzbeschaffung in einem anderen Kanton gewährt werden (StG 44 I lit. a; StHG 12 III lit. e). Wird in der Folge das Ersatzobjekt im anderen Kanton veräussert, ohne dass wiederum ein Ersatzobjekt beschafft wird, steht das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns ausschliesslich dem Zuzugskanton zu (sog. Einheitsmethode; BGer vom 28.9.2017, 2C\_70/2017, E. 4.3). Vorbehalten bleibt einzig das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs, bei dem etwa ein Veräusserer bereits bei der Wohnsitznahme im Zuzugskanton die Absicht hegt, die Ersatzbeschaffung beispielsweise in eine Ferienwohnung umzunutzen oder das erste Ersatzobjekt allein aus spekulativen Motiven zu erwerben, um nach einer kurzen Besitzesdauer ein zweites Ersatzobjekt zu kaufen und so den Zwischengewinn abzuschöpfen. Diesfalls ist der Steueraufschub zu verweigern und die Besteuerungskompetenz des Kantons Graubünden bleibt bestehen (BGer vom 28.9.2017, 2C\_70/2017, E. 4.4; BGE 143 II 233 E. 2.6)

Diese Ausführungen gelten auch für interkommunale Ersatzbeschaffungen.

## 7. SONDERFÄLLE / BEISPIELE

### 7.1 Gemischt genutzte Liegenschaften

Wird eine Liegenschaft teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt, erfolgt aufgrund der überwiegenden Nutzungsart eine Zuteilung der ganzen Liegenschaft zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen (StG 18 II). D.h. eine überwiegend privat genutzte Liegenschaft stellt insgesamt Privatvermögen (PV), eine überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft insgesamt Geschäftsvermögen (GV) dar. Hinsichtlich der diesbezüglichen Abgrenzungsfragen wird auf die Praxisfestlegung betreffend die gemischt genutzten Liegenschaften verwiesen (vgl. Praxisfestlegung 018-03-02).

Eine Ersatzbeschaffung nach StG 44 I lit. a kann nur gewährt werden, wenn die veräusserte Liegenschaft und das Ersatzobjekt dem Privatvermögen zuzuordnen sind. Die Ersatzbeschaffung kann zudem nur auf den Teilen der Liegenschaft gewährt werden, die vom Eigentümer selbst genutzt werden.

Erstliegenschaft	Ersatzobjekt	Ersatzbeschaffung
Überwiegend privat (PV)	Überwiegend privat (PV)	nur für privat genutzten Teil und soweit Eigennutzung
Überwiegend privat (PV)	Ausschliesslich privat (PV)	
Überwiegend privat (PV)	Überwiegend geschäftlich (GV)	nein; Systemwechsel
Überwiegend privat (PV)	Ausschliesslich geschäftlich (GV)	nein; Systemwechsel
Überwiegend geschäftlich (GV)	Überwiegend privat (PV)	nein; Systemwechsel
Überwiegend geschäftlich (GV)	Ausschliesslich privat (PV)	nein; Systemwechsel
Überwiegend geschäftlich (GV)	Überwiegend geschäftlich (GV)	nur für geschäftlich genutzten Teil in der Einkommenssteuer: StG 33
Überwiegend geschäftlich (GV)	Ausschliesslich geschäftlich (GV)	

### 7.2 Verkauf der zuerst bewohnten Liegenschaft durch Gesamthandschaft

Ist der Gesuchsteller an einer Gesamthandschaft (z.B. Erbengemeinschaft) beteiligt, welche die zuerst bewohnte Liegenschaft veräussert, kann die Reinvestition maximal im Umfang der entsprechenden Beteiligungsquote gewährt werden und diese wiederum maximal im Umfang der effektiven Selbstnutzung der Erstliegenschaft durch den Gesuchsteller. Hinsichtlich der Selbstnutzung kann auf das Verhältnis der Eigenmietwerte bzw. der genutzten Bruttogeschossfläche abgestellt werden.

#### *Beispiel 6*

- ⇒ A ist als Erbe an einer Erbengemeinschaft zu 25% beteiligt. Weitere Erben sind B (25%) und C (50%). Die Liegenschaft mit einem Anlagewert von Fr. 2'000'000.- wird durch die Erben für Fr. 4'000'000.- veräussert. Die Grundstückgewinnsteuer beträgt

Fr. 300'000.-, wovon auf A Fr. 75'000.- entfallen. In der Liegenschaft bewohnte A eine Wohnung mit einem jährlichen Eigenmietwert von Fr. 10'000.-. Der Mietwert der gesamten Liegenschaft beträgt Fr. 80'000.- (selbstbewohnt durch A ist somit eine Quote von 1/8 oder 12,5%). A reinvestiert den Erlös durch Kauf einer Wohnung von Fr. 300'000.-.

A ist eigentumsmässig zu 25% an der Liegenschaft beteiligt; die von ihm selbstbewohnte Quote beläuft sich aber nur auf 12,5%. Für die Frage der Erstattung ist der selbstbewohnte Anteil, maximal aber der Eigentumsanteil massgebend (würde die selbstbewohnte Quote z.B. 35% betragen, könnte nur die maximale Eigentumsquote von 25% berücksichtigt werden).

Gewinnberechnung A (Eigentumsquote):

Veräusserungserlös Erstobjekt	Fr.	1'000'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	Fr.	500'000.-
Grundstückgewinn	Fr.	500'000.-
Grundstückgewinnsteuer (15%)	Fr.	75'000.-

Gewinnberechnung A (betr. Rückerstattung)<sup>1</sup>:

Veräusserungserlös Erstobjekt	Fr.	500'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung)	Fr.	250'000.-
Grundstückgewinn	Fr.	250'000.-
Grundstückgewinnsteuer (15%)	Fr.	37'500.-

<sup>1</sup> Massgebend ist hier der von A selbstbewohnte Teil der Liegenschaft: 12,5%

Steueraufschub:

Reinvestition	Fr.	300'000.-
Anlagekosten Erstobjekt (inkl. Zuschlag Geldentwertung) - Aufgeschobener Grundstückgewinn	Fr.	250'000.-
	Fr.	50'000.-

Berechnung Rückerstattung:

Veranlagte Steuer (betr. Rückerstattung, 15% <sup>2</sup> )	Fr.	37'500.-
Infolge Reinvestition korrigierte Steuer:		
Grundstückgewinn	Fr.	250'000.-
Aufgeschobener Grundstückgewinn -	Fr.	50'000.-
Grundstückgewinn	Fr.	200'000.-
Korrigierte Steuer (15% <sup>2</sup> )	- Fr.	30'000.-
Rückerstattung	Fr.	7'500.-

<sup>2</sup> Massgebend für den Steuersatz ist stets der jeweils vom Gesuchsteller insgesamt realisierte Gewinn (d.h. Gewinn von Fr. 500'000.- vor Korrektur, Fr. 450'000.- nach Korrektur).