

## **Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grund- steuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen**

(vom 13. Dezember 2005)

inkl. Änderungen vom 28. November 2006 und vom 12. November 2010

### **A. Einleitung**

Nach § 221 Abs. 2 StG können natürliche und juristische Personen, 1  
welche mit Liegenschaften handeln, bei der Grundstückgewinnsteuer  
weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen gel-  
tend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkom-  
mens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

Gemäss §§ 28 und 68 StG, Art. 8 Abs. 4 StHG und Art 24 Abs. 4 und 2  
4<sup>bis</sup> StHG können unter gewissen Voraussetzungen beim Ersatz von  
Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens die stillen  
Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden. Aufgrund von Art.  
12 Abs. 4 lit. a StHG (i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG) wird die Grundstück-  
gewinnsteuer aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusse-  
rung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden  
Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb  
oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagever-  
mögen gehörenden Ersatzgrundstücks in der Schweiz verwendet wird  
- unter Vorbehalt der nachträglichen Veranlagung bei Veräusserung  
des Ersatzgrundstücks innert 20 Jahren (§ 226a Abs. 2 StG). Die ge-  
mäss Unternehmenssteuerreformgesetz II vom 23. März 2007 geänd-  
erten Bestimmungen von Art. 8 Abs. 4 und 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG finden  
ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht  
widerspricht (Art. 72h StHG).

Aufgrund des am 1. Juli 2004 in Kraft getretenen Fusionsgesetzes vom 2a  
3. Oktober 2003 (FusG; SR 221.301) wurden §§ 19, 67, 68 Abs. 2-4 und  
216 Abs. 3 lit. d-f StG geändert. Gemäss Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG sind  
die bei der Einkommens- und Gewinnsteuer steuerneutralen Um-  
strukturierungen bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschie-  
bende Veräusserungen zu behandeln. Dementsprechend sieht § 216  
Abs. 3 lit. d StG neu vor, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Um-  
strukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG

aufgeschoben wird. Weiter wird in § 216 Abs. 3 lit. d StG die nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren in den Fällen gemäss §§ 19 Abs. 2 und 67 Abs. 2 und 4 StG vorbehalten.

- 2b Aus den Urteilen des Bundesgerichts vom 19. November 2004 (BGE 131 I 249), vom 18. April 2005 (BGE 131 I 285) und vom 8. Mai 2006 (BGE 132 I 220) ergibt sich, dass sogenannte Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis zu vermeiden sind. Entsprechend sind ausserkantonale Verluste von natürlichen und juristischen Personen unter gewissen Umständen bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig.
- 3 Der Erlass dieser Weisung erfolgt gestützt auf § 110 StG und bezweckt die Vermeidung von Besteuerungskonflikten zwischen Einkommens- und Gewinnsteuer einerseits und der Grundstückgewinnsteuer andererseits sowie die einheitliche Behandlung der Ersatzbeschaffung.

## **B. Aufwendungen von Liegenschaftenhändlern**

### **I. Gesetzliche Grundlagen**

- 4 "§ 221. Als Aufwendungen sind anrechenbar:

<sup>1</sup> ...

<sup>2</sup> *Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.*"

### **II. Weitere Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG**

- 5 Als weitere Aufwendungen im Sinne von § 221 Abs. 2 StG gelten nur solche, welche im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehen und bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer abzugsfähig sind, insbesondere
- Landkreditzinsen, Hypothekarzinsen und andere Schuldzinsen, soweit ein Zusammenhang mit der Liegenschaft besteht;
  - werterhaltende Aufwendungen;
  - Verwaltungs- und Vertriebsaufwand;
  - mit der Liegenschaft zusammenhängende Steuern der juristischen Person wie Grundstückgewinnsteuer oder anteilige direkte Bundessteuer.

Solche Aufwendungen können nur von steuerpflichtigen natürlichen 6  
Personen geltend gemacht werden, deren Gewinne aus dem Verkauf  
von Liegenschaften bei der direkten Bundessteuer als Einkommen be-  
steuert werden, sowie von juristischen Personen, welche gewerbmässig  
mit Liegenschaften handeln.

Schuldzinsen, denen wirtschaftlich der Charakter von Eigenkapitalzin- 7  
sen zukommt, gelten nicht als weitere Aufwendungen im Sinne von  
§ 221 Abs. 2 StG.

### III. Nachweis der Aufwendungen

Der Nachweis, dass die Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG bei 8  
der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nicht abgezogen worden sind,  
obliegt der steuerpflichtigen natürlichen oder juristischen Person. Die-  
ser Nachweis setzt in der Regel für jede Liegenschaft detaillierte Auf-  
stellungen mit ausdrücklicher Bezeichnung der Aufwendungen, wel-  
che bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aktiviert oder auf eine  
andere Weise nicht geltend gemacht werden, sowie allfälliger Ab-  
schreibungen voraus.

Diese Aufstellungen sind den Steuererklärungen für Staats- und Ge- 9  
meindesteuern beizulegen und bilden Bestandteil der Einschätzung  
der betreffenden Steuerjahre.

### C. Ersatzbeschaffung

#### I. Begriff

Eine Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn eine Unternehmung Vermög- 10  
ensgegenstände veräussert, welche für die betriebliche Leistungser-  
stellung notwendig sind und daher von der Unternehmung ersetzt wer-  
den müssen.

#### II. Gesetzliche Grundlagen

##### 1. Einkommenssteuer

§ 28 Abs. 1 StG: "*Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagever- 11  
mögen können stille Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funk-  
tion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermög-  
en ausserhalb der Schweiz.*"

*Art. 8 Abs. 4 StHG (diese Bestimmung findet gemäss Art. 72h StHG ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung, soweit ihr das kantonale Recht widerspricht): "Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens."*

*§ 28 Abs. 2 StG: „Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen."*

*§ 28 Abs. 3 StG: "Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen."*

## **2. Gewinnsteuer**

12

*§ 68 Abs. 1 StG: "Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz."*

*Art. 24 Abs. 4 StHG: "Die Bestimmungen über Ersatzbeschaffungen (Art. 8 Abs. 4) (...) gelten sinngemäss" (Art. 8 Abs. 4 StHG findet gemäss Art. 72h StHG ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung, soweit ihm das kantonale Recht widerspricht).*

*§ 68 Abs. 2 StG: "Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war."*

*Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG (diese Bestimmung findet gemäss Art. 72h StHG ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung soweit ihr das kantonale Recht widerspricht): "Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und diese Beteiligung während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war."*

§ 68 Abs. 3 StG: "Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen."

§ 68 Abs. 4 StG: "Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen."

### 3. Grundstückgewinnsteuer

§ 216 Abs. 3 StG: "Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben 13  
bei:

g) vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks im Kanton mit gleicher Funktion verwendet wird;"

Art. 12 Abs. 4 StHG sieht vor, dass die Grundstückgewinnsteuer auf Grundstücken des Geschäftsvermögens in den in Art. 8 Abs. 4 StHG geregelten Fällen aufzuschieben ist. Art. 8 Abs. 4 StHG (diese Bestimmung findet gemäss Art. 72h StHG ab 1. Januar 2011 direkt Anwendung, soweit ihr das kantonale Recht widerspricht), lautet wie folgt: "Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens."

§ 226a StG: "Bei Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. 14  
g - i in einem andern Kanton wird die Grundstückgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Ersatzgrundstück im Kanton liegen würde.

Die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer wird nachveranlagt, wenn das ausserkantonale Ersatzgrundstück innert 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück veräussert wird.

Das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde. Im Übrigen gilt § 215."

## III. Steuerliche Behandlung der Ersatzbeschaffung

- 15 Das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung führt bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zur steuerneutralen Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt und bei der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub im Zeitpunkt der Veräusserung des ursprünglichen Objekts.

## IV. Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung

### 1. Gesetzliche Voraussetzungen

#### a) Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

- 16 Das ausscheidende und das Ersatzobjekt müssen Bestandteil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens sein, d.h. die Liegenschaften müssen unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und nicht ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses veräussert werden können.

#### b) Funktion des Ersatzobjekts

- 17 Im Gegensatz zum bis 31. Dezember 2010 geltenden Recht ist es nicht mehr erforderlich, dass das Ersatzobjekt die gleiche technische oder wirtschaftliche Funktion wie die veräusserte Liegenschaft erfüllt und dem gleichen Betriebszweig dient. Bei Gewinnen auf Handänderungen, welche nach dem 31. Dezember 2010 steuerlich realisiert werden, ist nur noch erforderlich, dass das Ersatzobjekt Bestandteil des betrieblichen Anlagevermögens ist.

- 18 Eine steuerneutrale bzw. steueraufschiebende Ersatzbeschaffung ist jedoch ausgeschlossen, wenn Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens ersetzt werden.

#### c) Ersatzbeschaffung in der Schweiz

- 19 Die Steuerneutralität bzw. der Steueraufschub gilt nur für Ersatzbeschaffungen in der Schweiz.

#### d) Verbuchung des Buchgewinns

- 20 Der Buchgewinn muss einer Ersatzbeschaffungsrücklage gutgeschrieben werden, wenn er nicht im gleichen Geschäftsjahr zur Abschreibung des Ersatzobjekts verwendet werden kann, in welcher er durch

Verkauf des ursprünglichen Objekts angefallen ist. Andernfalls muss sich der Steuerpflichtige nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz an der Realisation behaften lassen.

Der Saldo der Ersatzbeschaffungsrücklage wird passiviert und steuerlich weder als Einkommen bzw. Gewinn noch als Vermögen bzw. Kapital erfasst. Die Rücklage ist erfolgswirksam aufzulösen, wenn keine Ersatzbeschaffung erfolgt. 21

e) Ersatz innert angemessener Frist

Der Ersatz muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen. Längere Fristen sind in Einzelfällen möglich, wenn der Steuerpflichtige die Umstände, die zur Verzögerung führen, nachweist und diese nicht von ihm zu verantworten sind. 22

Die Steuerneutralität ist auch möglich, wenn der Ersatz vor dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erfolgt. Voraussetzung dazu ist, dass zwischen dem Erwerb und der Veräusserung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dazu muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kauf oder die Erstellung des Ersatzobjekts im Hinblick auf den Verkauf der zu ersetzenden Liegenschaft erfolgt. 23

## 2. Weitere Voraussetzungen

Neben den ausdrücklich im Gesetz genannten Voraussetzungen kann eine Ersatzbeschaffung nur unter den folgenden weiteren Voraussetzungen steuerneutral abgewickelt werden: 24

a) Ersatz in der gleichen Unternehmung

Die Ersatzbeschaffung muss durch die gleiche steuerpflichtige natürliche oder juristische Person erfolgen, welche das ursprüngliche Objekt veräussert hat. Bei einer Ersatzbeschaffung in einer anderen Gesellschaft des Konzerns können die stillen Reserven nicht steuerneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden. 25

b) Erfolgsneutrale Verbuchung

Die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung setzt eine im Ergebnis erfolgsneutrale Verbuchung voraus. Bei einem erfolgswirksamen Ausweis des Buchgewinns, welcher aus dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erzielt worden ist ohne gleichzeitige Abschreibung des Ersatzobjekts auf den ursprünglichen Buchwert muss sich der Steuerpflich- 26

tige auf der Handelsbilanz behaften lassen und kann sich nicht durch eine entsprechende Korrektur in der Steuererklärung auf eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung berufen.

27 Die blossе Gutschrift des Verkaufserlöses auf dem Aktivkonto ohne Ausbuchung des entstandenen Buchgewinns führt steuerlich ebenfalls zur Realisation der stillen Reserven.

c) Umfang der Steuerneutralität

- Allgemeines

28 Die stillen Reserven auf dem auszuscheidenden Objekt werden nicht vollständig auf das Ersatzobjekt übertragen, wenn der Anschaffungswert des Ersatzobjekts unter dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts liegt. Der aus dem Verkauf des ursprünglichen Objekts erzielte Buchgewinn ist steuerbar, soweit er nicht zur Abschreibung des Ersatzobjekts auf den seinerzeitigen Buchwert vor dem Ersatz verwendet wird. Dabei spielt es keine Rolle, aus welchem Grund der Kaufpreis des Ersatzobjekts unter dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts liegt.

29 Eine Teilrealisation findet ferner statt, wenn eine Liegenschaft nicht vollständig betrieblich genutzt wird. Die stillen Reserven auf dem betrieblich genutzten Teil sind gebunden und können steuerneutral übertragen werden, diejenigen auf dem nicht betrieblich genutzten Teil gelten jedoch als realisiert. Eine physische Trennung in einen betriebsnotwendigen und betriebsfremden Teil ist jedoch nicht notwendig.

- Grundstückgewinnsteuer

30 Liegt der reinvestierte Betrag über dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, gilt die Differenz zwischen Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts und dem tieferen Erwerbspreis des Ersatzobjekts als realisiert und unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

31 Liegt der reinvestierte Betrag unter dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, wird der gesamte Grundstücksgewinn gemäss § 219 Abs. 1 StG, wie er im Falle einer endgültigen Veräusserung zu erfassen wäre, besteuert.

32 ...



- Einkommens- bzw. Gewinnsteuer

Für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer gemäss §§ 18 Abs. 4 und 64 Abs. 3 StG wird grundsätzlich auf den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Anlagewert abgestellt. Vorbehalten bleibt dessen nachgewiesene Unrichtigkeit sowie die Fälle, in denen für die Grundstückgewinnsteuer der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anrechnung gelangt. Liegt der Erwerbspreis des Ersatzobjekts unter dem Anlagewert des ursprünglichen Objekts, wird die Differenz als Einkommen bzw. Gewinn besteuert, maximal aber der Betrag, welcher beim endgültigen Verkauf des ursprünglichen Objekts zu erfassen wäre. Vgl. dazu Beispiel im Anhang I. 33

- d) Zwang

Das StG verlangt weder einen äusseren noch einen innerbetrieblichen Zwang als Voraussetzung für die Steuerneutralität. Damit wird der Steueraufschub auch bei freiwilliger Ersatzbeschaffung gewährt. Der äussere Zwang (Brand, Enteignung, etc.) zum Ersatz stellt aber ein wichtiges Indiz dar, dass eine Ersatzbeschaffung steuerneutral vorgenommen werden kann. 34

- e) Gleichbehandlung bei direkter Bundes- und Staatssteuer

Für die Steuerpflichtigen besteht kein Wahlrecht, die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung nur bei der direkten Bundessteuer, nicht aber bei der Staatssteuer geltend zu machen. 35

## V. Grundsteuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks

### 1. Innerkantonales Ersatzgrundstück

- a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Scheidet ein innerkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen aus oder wird es veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers sowie Hinweis im Dispositiv der Verfügung; Rz 38 bzw. 40) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG) nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück. Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf des Jah- 35a

res, in dem die Handänderung am ursprünglichen Grundstück stattfand (§ 161 Abs. 1 i.V.m. § 215 Abs. 1 Satz 2 StG).

35b Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Ereignisse in der Zuzugsgemeinde bleiben bei der Berechnung des Grundstückgewinns unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden.

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

35c Wird das innerkantonale Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, besteuert die Zuzugsgemeinde den auf beiden Grundstücken aufgelaufenen Gewinn gesamthaft, sofern nicht erneut eine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird. Das Recht, die Grundstückgewinnsteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am Ersatzgrundstück stattfand (§ 215 Abs. 1 Satz 1 StG). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG).

35d Für die Berechnung des Grundstückgewinns (Erwerbspreis, anrechenbare wertvermehrnde Aufwendungen, Steuersatz, massgebende Besitzesdauer) ist auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen (§ 219 Abs. 4 StG). Ein allfälliger Verlust aus der Veräusserung des einen Grundstücks kann mit dem Gewinn aus der Veräusserung des andern Grundstücks verrechnet werden.

Das Nachbesteuerungsrecht der Wegzugsgemeinde ist erloschen; es wird keine Steuerauscheidung mit der Wegzugsgemeinde vorgenommen (§ 219 Abs. 5 StG).

## 2. Ausserkantonales Grundstück

a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

35e Scheidet ein ausserkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen aus oder wird es veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers sowie Hinweis im Dispositiv der Verfügung; Rz 38 bzw. 40) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG) nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück. Das Recht, ein Nach-

steuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am ursprünglichen Grundstück stattfand (§ 161 Abs. 1 i.V.m. § 215 Abs. 1 Satz 2 StG).

Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Ereignisse im Zuzugskanton bleiben bei der Berechnung des Grundstückgewinns unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden. 35f

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren, aber innert 20 Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt nachträglich die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im ordentlichen Verfahren (§ 226a Abs. 2 StG). Das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde (§ 226a Abs. 3 StG). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG). 35g

Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Ereignisse im Zuzugskanton bleiben bei der Berechnung des Grundstückgewinns unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden. 35h

## VI. Verfahren

Vom Begehren um steuerneutrale Ersatzbeschaffung erhält entweder die Standortgemeinde des ursprünglichen Objekts mit der Steuererklärung aufgrund des Verkaufs des ursprünglichen Objekts Kenntnis, oder es wird ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale oder an das Gemeindesteueramts eingereicht. Zur Vermeidung von Besteuerungskonflikten zwischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer bei Objekten des Geschäftsvermögens oder von juristischen Personen werden die Zuständigkeiten des kantonalen Steueramtes und der Gemeindesteuerrämter wie folgt festgelegt: 36

- Der Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes entscheidet im 37

Einvernehmen mit der Gemeinde für die Staatssteuer verbindlich, ob eine Ersatzbeschaffung steuerneutral durchgeführt werden kann. Die Gemeinde schliesst sich dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer an.

- 38 • Das Steuerklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer wird auch bei Begehren um Ersatzbeschaffung durchgeführt. Zusätzlich ist vom Veräusserer ein Revers (siehe Anhang) einzuholen, in dem der Veräusserer unterschriftlich bestätigt, dass die Voraussetzungen für den Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung erfüllt sind und dass er die Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren anerkennt für den Fall, dass die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder dass das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet (Rz 35a, 35e).
- 39 • Wenn konkrete Hinweise für den Erwerb eines Ersatzobjekts bestehen, kann die Gemeinde mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer auch zuwarten, bis die Investition in das Ersatzobjekt erfolgt ist.
- 40 • Die Gemeinde ermittelt den Anlagewert und den Grundstückgewinn wie bei einer definitiven Veräusserung ohne anschliessende Ersatzbeschaffung. Sie hält aber in ihrem Entscheid fest, dass gestützt auf § 216 Abs. 2 lit. g StG keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. Zudem macht die Gemeinde darauf aufmerksam, dass die Grundstückgewinnsteuer nachträglich bezogen wird, sofern die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder das Grundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung an der ursprünglichen Liegenschaft aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet.
- 41 • Wenn der Steueranspruch als gefährdet erscheint oder die Voraussetzungen für die Steuerneutralität der Ersatzbeschaffung nicht zweifelsfrei gegeben sind, kann die Grundstückgewinnsteuer erhoben und später nach Kauf des Ersatzobjektes im Revisionsverfahren zurückerstattet werden.
- 42 • Der vom Gemeindesteueramts ermittelte detaillierte Anlagewert ist dem kantonalen Steueramt zu melden. Er ist grundsätzlich für die Abgrenzung Grundstückgewinnsteuer/Einkommens- bzw. Gewinnsteuer verbindlich. Vorbehalten bleibt die nachgewiesene Unrichtigkeit dieses Anlagewerts sowie die Fälle, in denen für die Grundstückgewinnsteuer der Verkehrswert vor 20 Jahren zur Anrechnung gelangt.

## VII. Melde-, Aufbewahrungs- und Registrierpflichten der Gemeinden betreffend Grundsteuern

Die Steuerbehörde der Wegzugsgemeinde meldet der zürcherischen Zuzugsgemeinde (bei Ersatzbeschaffung im Kanton) bzw. der zuständigen Veranlagungsbehörde des Zuzugskantons (bei Ersatzbeschaffung in der Schweiz; Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141), dass ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung gewährt worden ist. Der Meldung ist eine Kopie der Verfügung beizulegen. 43

Die Steuerbehörde der Wegzugsgemeinde nimmt den vom Veräusserer unterzeichneten Revers zu den Akten. Sie bewahrt die Akten während mindestens 20 Jahren auf. 44

Jede Gemeinde führt ein separates Register, in dem sie alle gewährten Ersatzbeschaffungen chronologisch aufführt (Ersatzbeschaffungsregister). Für die Registrierfristen gelten die Aufbewahrungsfristen sinngemäss. 45

Die Zuzugsgemeinde erstattet der zürcherischen Wegzugsgemeinde Meldung, wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird. Liegt die ursprüngliche Liegenschaft in einem anderen Kanton, besteht zurzeit noch keine bundesrechtliche Pflicht, der zuständigen Veranlagungsbehörde dieses Kantons die Veräusserung des zürcherischen Ersatzgrundstückes anzuzeigen. 46

Die Wegzugsgemeinde prüft periodisch mittels Anfrage am Standort des Ersatzgrundstücks, ob die Voraussetzungen für den Steueraufschub noch erfüllt sind. Besonders wichtig ist diese Prüfung bei Ersatzbeschaffung in einem anderen Kanton. 47

## D. Umstrukturierungen

### I. Gesetzliche Grundlagen

48 "§ 216. 1...

<sup>3</sup> Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

d) Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160-162 in Verbindung mit § 206, wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 erfüllt sind;

e) und f) aufgehoben."

### II. Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (§ 216 Abs. 3 lit. d StG)

49 Gemäss § 216 Abs. 3 lit. d Satz 1 StG wird bei Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 StG die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben. Die Grundstückgewinnsteuer wird dabei im vollen Umfang aufgeschoben.

50 Wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 oder 67 Abs. 2 und 4 StG erfüllt sind, wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. d Satz 2 StG die Grundstückgewinnsteuer nachträglich im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160-162 in Verbindung mit § 206 erhoben. Sofern nur ein Teil der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte oder des Vermögenswertes innerhalb der Sperrfrist veräussert wird, wird im Nachsteuerverfahren nur der entsprechende Anteil des aufgeschobenen Grundstückgewinns besteuert (vgl. Beispiel in Anhang III). Der Steuersatz bestimmt sich nach dem Betrag des besteuerten Anteils des Grundstückgewinns.

### III. Verfahren

51 Wird mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein Begehren um steuerneutrale Umstrukturierung gestellt oder wird ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid beim Gemeindesteueramt eingereicht, gelten zur Koordinierung der Beurteilung bei der Grundstückgewinnsteuer mit derjenigen bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nachfolgende Zuständigkeiten des kantonalen Steueramtes und der Gemeindesteuerämter:

- 52
- Der zuständige Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes entscheidet im Einvernehmen mit der Gemeinde für die Staatssteuer

verbindlich, ob eine Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er teilt der Gemeinde auch mit, ob ein Vorbehalt der Nachbesteuerung gemäss §§ 19 Abs. 2 oder 67 Abs. 2 und 4 StG besteht. Die Gemeinde schliesst sich dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer an.

- Sofern der Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. d StG gewährt werden kann, ist nicht notwendigerweise ein Steuererklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer durchzuführen. Anlagekosten oder Verkehrswert des Grundstücks müssen nicht ermittelt werden. Die zuständige Gemeindebehörde hält in ihrem Beschluss fest, dass die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG aufgeschoben wird. Weiter ist für diejenigen Fälle, für welche eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren vorgesehen ist (§ 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 StG), auf die mögliche Nachbesteuerung bei Verletzung der Sperrfrist hinzuweisen und den Veräusserer zur Mitteilung entsprechender Tatsachen aufzufordern. Das Einholen eines zusätzlichen Revers ist nicht notwendig. 53
- Kantonales Steueramt und Gemeinde informieren einander gegenseitig, wenn sie Kenntnis von Tatsachen erhalten, welche zu einer Nachbesteuerung gemäss § 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 StG berechtigen (Sperrfristverletzung). 54

Im Falle eines Gesuchs um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt stellt der zuständige Steuerkommissär fest, ob die Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er weist hinsichtlich allfälliger Grundstücke im Vorbescheid darauf hin, dass die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde vorbehalten ist. 55

### **E. Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis**

Das Bundesgericht hat im Rahmen seiner Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entschieden, dass so genannte Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis zu vermeiden sind. Dies ergibt sich insbesondere aus den Urteilen des Bundesgerichts vom 19. November 2004 (BGE 131 I 249), vom 18. April 2005 (BGE 131 I 285) und vom 8. Mai 2006 (BGE 132 I 220). 55a

Veräussert eine in der Schweiz ansässige natürliche oder juristische Person mit (Wohn-)Sitz ausserhalb des Kantons Zürich ein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück, so kann sie unter gewissen Umständen in anderen Kantonen angefallene Verluste zum Abzug bringen. Um 55b

sicher zu stellen, dass Verluste nicht doppelt abgezogen werden, ist wie folgt zu verfahren:

- 55c Wurden durch die Veräusserung des Grundstücks sowohl Abschreibungen wieder eingebracht als auch ein Wertzuwachsgegninn erzielt, so werden die verrechenbaren Verluste zuerst mit dem den Staats- und Gemeindesteuern unterliegenden Gewinn aus wieder eingebrachten Abschreibungen verrechnet. Die dann noch verbleibenden verrechenbaren Verluste werden von dem der Grundstückgegninnsteuer unterliegenden Wertzuwachsgegninn abgezogen.
- 55d Macht der Veräusserer in der Steuererklärung für die Grundstückgegninnsteuer oder im Einschätzungsverfahren für die Grundstückgegninnsteuer ausserkantonale Verluste geltend, ersucht die Gemeinde die für den Veräusserer zuständige Division des kantonalen Steueramts um Berechnung und Mitteilung des zur Verrechnung zu bringenden Verlusts (schriftlich und unter Beilage der allenfalls vom Veräusserer der Grundstückgegninnsteuererklärung beigelegten Verlustberechnung/-darstellung). Die Gemeinde entscheidet dann in der Grundstückgegninnsteuereinschätzung über den anrechenbaren Verlust.
- 55e Die Verlustübernahme erfolgt grundsätzlich definitiv (kein Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit).
- 55f Die Verlustübernahme erfolgt nur im interkantonalen Verhältnis (auf Grund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung). Natürliche oder juristische Personen mit (Wohn-) Sitz im Kanton Zürich können Geschäftsverluste nicht mit Grundstückgegninnen aus der Veräusserung von im Kanton Zürich gelegenen Grundstücken verrechnen.

### **F. Schlussbestimmungen**

- 56 Diese Weisung ersetzt die bisherige Weisung über die Koordination von Einkommens- bzw. Gegninnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Geschäftsliegenschaften vom 18. Dezember 2001 mit Wirkung ab 1. Januar 2006.

Zürich, 13. Dezember 2005

Finanzdirektion

Dr. Hans Hollenstein



## Anhang I

### Beispiel: Teilrealisation

#### 1. Sachverhalt

Buchwert ursprüngliches Objekt A vor Ersatz	3000
Seinerzeitiger Kaufpreis Objekt A	2800
Wertvermehrende Investitionen Objekt A	675
Verkaufserlös Objekt A am 23.8.2002	4500
Kaufpreis Ersatzobjekt B am 9.5.2003	3800
Buchwert Ersatzobjekt B vor Verkauf	2800
Verkaufserlös Ersatzobjekt B am 19.11.2008	4000

## 2. Auszug aus der Finanzbuchhaltung

<b>Konto Liegenschaft A/B</b>	<b>2002</b>	<b>2003-2007</b>	<b>2008</b>
<b>Saldo 1.1.</b>	<b>3000</b>	<b>0</b>	<b>2800</b>
- Verkauf Objekt A 23.8.2002	- 4500		
+ Ausbuchung Buchgewinn an Ersatzbeschaffungskonto	1500		
+ Anschaffung Ersatzobjekt B 9.5.2003		3800	
- Auflösung Ersatzbeschaffungskonto		-800	
- Erfolgswirksame Abschreibungen 2003-2007		-200	
- Verkauf Objekt B 19.11.2008			-4000
+ erfolgswirksame Ausbuchung Buchgewinn			1200
<b>Saldo 31.12.</b>	<b>0</b>	<b>2800</b>	<b>0</b>
<b>Ersatzbeschaffungskonto</b>	<b>2002</b>	<b>2003-2007</b>	<b>2008</b>
<b>Saldo 1.1.</b>	<b>0</b>	<b>-1500</b>	
Ausbuchung Buchgewinn aus Verkauf Objekt A	-1500		
Auflösung z.G. Aktivkonto Liegenschaft A/B		800	
Auflösung z.G. Erfolgsrechnung		700	
<b>Saldo 31.12.</b>	<b>-1500</b>	<b>0</b>	
<b>Erfolgsrechnung</b>	<b>2002-2008</b>	<b>2003</b>	<b>2008</b>
Auflösung Ersatzbeschaffungskonto	-700	-700	
Buchgewinn aus Verkauf Ersatzobjekt B	-1200		-1200
Total Buchgewinn aus Verkauf Liegenschaften A/B	-1900		
- Abschreibungen 2003-2007	200	200	
Gesamterfolg Liegenschaften A/B	-1700		

3. Lösung

<u>Buchungen 23.8.2002:</u>	Liquide Mittel/Liegenschaft	4500	
	Liegenschaft/Ersatzbeschaffungs-	1500	
	konto		
<u>Abschluss 31.12.2002:</u>	Ausweis Ersatzbeschaffungskonto als		
	Rücklage		
<u>Steuererklärung 2002:</u>	Keine Aufrechnung Ersatzbeschaffungs-		
	konto als Einkommen/Gewinn und		
	Vermögen/Kapital		
<u>Buchung 9.5.2003:</u>	Liegenschaft/Liquide Mittel	3800	
<u>Ausbuchung Ersatzbeschaffungskonto:</u>			
	Verkaufserlös urspr. Objekt A	4500	
	- Kaufpreis neues Objekt B	-3800	
Erfolgswirksam aufzulösen: Nicht reinvestierter Teil			<u>700</u>

Alternative Berechnungsart:

Buchgewinn aus Verkauf des ursprünglichen Objekts		1500	
Abschreibung Ersatzobjekt auf ursprünglichen Buchwert:			
Kaufpreis Ersatzobjekt B	3800		
- urspröngl. Buchwert	- 3000	- 800	
Erfolgswirksam aufzulösen:			<u>700</u>
Buchungen: Ersatzbeschaffungskonto/Liegenschaft A/B		800	
Ersatzbeschaffungskonto/Erfolgsrechnung		700	

Der gegenüber dem Verkaufserlös des ursprünglichen Objekts tiefere Kaufpreis des Ersatzobjekts führt zur teilweisen Realisation der stillen Reserven in dem Geschäftsjahr, in welchem der Ersatz erfolgt ist. Damit ist eine Aufteilung des realisierten Teils auf die Grundstückgewinnsteuer und die Staatssteuer vorzunehmen. Übersteigt – wie im vorliegenden Beispiel – der reinvestierte Betrag die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, unterliegt die Teilrealisation ausschliesslich der Grundstückgewinnsteuer.

Für die Grundstückgewinnsteuer wird der realisierte Teil wie folgt berechnet:

Verkaufserlös Objekt A 23.8.2002	4500	
Kaufpreis Objekt B 9.5.2003	- 3800	
Teilrealisation	<u>700</u>	

Unter Berücksichtigung der direkten Bundessteuer ist davon ausgehend die Aufteilung auf die Grundstückgewinnsteuer und die Staatssteuer wie folgt vorzunehmen:

	Grundstück- gewinn- steuer	Einkom- mens-/Ge- winnsteuer	Total für Dir. Bun- dessteuer
<b>Aufgeschobene Besteuerung nach Verkauf des ursprünglichen Objekts A</b>			
Verkauf Objekt A 23.8.2002	4500		4500
- Anlagewert vor Verkauf	-3475	3475	
- Buchwert vor Verkauf		-3000	-3000
	1025	475	1500
- steuerbar nach Steuerarten:			
Verkaufserlös urspr. Objekt A	4500		
- Kaufpreis neues Objekt B	<u>-3800</u>		
Nicht reinvestierter Teil	<u>700</u>	0	-700
<b>Steueraufschub nach Steuerarten</b>	<b>325</b>	<b>475</b>	<b>800</b>
<b>Steuerfolgen aus dem Verkauf des Ersatzobjekts B</b>			
Verkaufserlös Objekt B am 19.11.2008	4000		4000
- Anlagewert Objekt B (=Kaufpreis)	-3800	3800	
Steueraufschub Objekt A bei GGSt	325	-325	
- Buchwert vor Verkauf		-2800	-2800
<b>Steuerbarer Gewinn nach Steuerarten</b>	<b>525</b>	<b>675</b>	<b>1200</b>

#### 4. Kontrolle/Plausibilität

Teilrealisation bei Ersatzbeschaffung	700	0	700
Besteuerung bei Verkauf Ersatzobjekt	525	675	1200
<b>Total Steuerbarer Gewinn n. Steuerarten</b>	<b>1225</b>	<b>675</b>	<b>1900</b>

Diff. Anlagewert-Buchwert bei Ersatz		475	475
Abschreibungen Ersatzobjekt B 2003-2007		200	200
Wertzuwachs Objekt A	1025		1025
Wertzuwachs Objekt B	200		200
<b>Total Steuerbarer Gewinn n. Steuerarten</b>	<b>1225</b>	<b>675</b>	<b>1900</b>

- Da im vorliegenden Beispiel der reinvestierte Betrag grösser ist als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft, wird der realisierte Teilgewinn ausschliesslich mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Derselbe Teilgewinn unterliegt der direkten Bundessteuer.
- Beim Weiterverkauf des Ersatzobjekts B unterliegt die Differenz zwischen Verkaufserlös (4000) und dem um den aufgeschobenen Gewinn korrigierten Anlagewert ( $3800 - 325 = 3475$ ) der Grundstückgewinnsteuer, die Differenz zwischen korrigiertem Anlagewert und Einkommens-/Gewinnsteuerwert (2800) der Einkommens-/Gewinnsteuer.  
Bei der direkten Bundessteuer ist die Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert steuerbar.
- Die Summe der Gewinne nach Steuerarten entspricht dem gesamten Buchgewinn, wie er bei der direkten Bundessteuer erfasst wird.

**Anhang II**

Muster für den Revers (Rz 35a, 35e, 38) des Veräusserers bei Ersatzbeschaffung einer betriebsnotwendigen Geschäftsliegenschaft

**Revers zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer betriebsnotwendigen Geschäftsliegenschaft**

**Handänderungsnummer:** .....

**Grundstück Kat.Nr.** .....

**Der Veräusserer/die Veräusserin:** .....

erklärt hiermit gegenüber dem Steueramt der Gemeinde

..... ,

- dass die Voraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. g des Steuergesetzes (StG) für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung der betriebsnotwendigen Geschäftsliegenschaft sowohl beim ursprünglichen Grundstück als auch beim Ersatzgrundstück erfüllt sind; und
- dass er/sie die Nachbesteuerung des Grundstückgewinns aus der Veräusserung des Objekts anerkennt, wenn die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet.
- dass er/sie das Steueramt der Gemeinde ..... unaufgefordert in Kenntnis setzt, wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen ausscheidet oder veräussert wird.

Ort, Datum: ..... Unterschrift: .....

**Anhang III**

**Beispiel:**

**Teilbesteuerung im Nachsteuerverfahren bei Sperrfristverletzung**

Eine Einzelfirma wird durch Sacheinlagegründung in eine GmbH umgewandelt, wobei auch ein Grundstück übertragen wird. Die stillen Reserven auf den übrigen Geschäftsaktiven betragen Fr. 400 000.–.

Buchwert Grundstück	Fr. 200 000.–
Anlagekosten Grundstück	Fr. 300 000.–
Verkehrswert Grundstück	Fr. 500 000.–

A.

2 Jahre nach der steuerneutralen Umwandlung veräussert der Inhaber 30% des Stammkapitals der GmbH zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis.

**Einkommenssteuer:**

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

übertragene unbesteuerbare stille Reserven (ohne Grundstück)	Fr. 400 000.–
wiedereingebrachte Abschreibungen (Anlagekosten ./ Buchwert)	Fr. 100 000.–
	Fr. 500 000.–

veräusserte Beteiligungsquote 30%

steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 150 000.–

**Grundstückgewinnsteuer:**

Im Nachsteuerverfahren der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn:

Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung	Fr. 500 000.–
Anlagekosten im Zeitpunkt der Umwandlung	./ Fr. 300 000.–
übertragene stille Reserven (Wertzuwachsgeinn)	Fr. 200 000.–

veräusserte Beteiligungsquote 30%

steuerbarer Grundstückgeinn Fr. 60 000.–

Der Steuersatz der Grundstückgewinnsteuer bestimmt sich nach dem im Nachsteuerverfahren steuerbaren Grundstückgeinn.

B.

3 Jahre nach der steuerneutralen Umwandlung veräussert der Inhaber weitere 20% des Stammkapitals der GmbH zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis.

**Einkommenssteuer:**

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

übertragene unversteuerte stille Reserven (ohne Grundstück)	Fr. 400 000.–
wiedereingebrachte Abschreibungen (Anlagekosten ./ Buchwert)	Fr. 100 000.–
	Fr. 500 000.–
veräusserte Beteiligungsquote	50%
steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	Fr. 250 000.–

**Grundstückgewinnsteuer:**

Im Nachsteuerverfahren der Grundstückgewinnsteuer unterliegender Gewinn:

Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung	Fr. 500 000.–
Anlagekosten im Zeitpunkt der Umwandlung	./ Fr. 300 000.–
übertragene stille Reserven (Wertzuwachsgegninn)	Fr. 200 000.–
veräusserte Beteiligungsquote	50%
steuerbarer Grundstückgegninn	Fr. 100 000.–

Der im Nachsteuerverfahren steuerbare Grundstückgegninn bestimmt sich nach der gesamten vom Inhaber während der Sperrfrist veräusserten Beteiligungsquote. Die bereits erhobene Grundstückgegninnsteuer wird angerechnet





