



Steuerverwaltung des Kantons Bern

Ersatzbeschaffung übriges Geschäftsvermögen und Umstrukturierungen – Steueraufschub

Art. 133 StG

¹ Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben bei

a vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines Grundstücks, das zum Anlagevermögen gehört, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz liegenden Ersatzgrundstücks verwendet wird, das betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Art. 23 Abs. 3 und Art. 89 Abs. 4) darstellt, wobei Artikel 23 Absatz 2 und Artikel 89 Absatz 3 sinngemäss gelten,

b Umstrukturierungen von Personenunternehmungen (Art. 22) und von juristischen Personen (Art. 88), wobei Artikel 22 Absatz 2 und Artikel 88 Absätze 2 und 4 sinngemäss gelten,

c Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen (Art. 83 Abs. 1 Bst. e).

² Absatz 1 Buchstabe a findet auf die durch Veräusserung wieder eingebrachten Abschreibungen sinngemäss Anwendung.

1 Ersatzbeschaffung übriges Geschäftsvermögen

(Art. 133 Abs. 1 Bst. a StG)

1.1 Allgemeines

Gemäss Systematik des Steuergesetzes ist unter «übrigem Geschäftsvermögen» sämtliches Geschäftsvermögen mit Ausnahme des Geschäftsvermögen aus Landwirtschaft zu verstehen (siehe Merkblatt C).

Für einen Steueraufschub bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von **Grundstücken, die zum betrieblichen Anlagevermögen gehören**, müssen die folgenden **Voraussetzungen** kumulativ erfüllt sein:

- **Identität** zwischen der Eigentümerin oder dem Eigentümer bei der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung (sog. Subjektidentität);
- das veräusserte Grundstück (Veräusserungsobjekt) gehörte zum **betrieblichen Anlagevermögen** der steuerpflichtigen Person;
- der Erlös wird für das **Ersatzgrundstück** (Reinvestition) verwendet;
- das **Ersatzgrundstück** muss **betriebsnotwendiges Anlagevermögen** der steuerpflichtigen Person darstellen;

- die Ersatzbeschaffung ist **innert angemessener Frist**, d. h. innerhalb von zwei Jahren, durchzuführen;
- die Ersatzbeschaffung ist ausschliesslich bei Grundstücken **innerhalb der Schweiz** möglich.

Die Ersatzbeschaffung im Sinne des Gesetzes ist nur im Bereich des Anlagevermögens zulässig. Im Rahmen des gewerbmässigen Handels mit Grundstücken sind Grundstücke als Handelsobjekte von der Ersatzbeschaffung ausgeschlossen.

Art. 133 Abs. 1 Bst. a StG bewirkt keine Steuerbefreiung, sondern einen Steueraufschub. Dies bedeutet, dass bei einer späteren Weiterveräusserung nicht nur der zwischenzeitliche Wertzuwachs auf dem Ersatzgrundstück, sondern auch derjenige auf dem früher veräusserten Grundstück besteuert wird, sofern nicht erneut ein Steueraufschubtatbestand vorliegt (Art. 136 StG). Die auf mehreren Grundstücken erzielten Gewinne werden dabei zusammengerechnet.

Selbst wenn nach Auffassung der steuerpflichtigen Person der Steueraufschubs-Tatbestand erfüllt sein sollte, muss die Steuererklärung für Grundstückgewinn vollständig ausgefüllt bei der Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, eingereicht werden. Gleichzeitig sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub mit Beweismitteln zu belegen. Die einzelnen Voraussetzungen werden nachfolgend näher erläutert.

1.2 Subjektidentität

Aus der Formulierung des Ersatzbeschaffungstatbestandes leitet sich das Erfordernis der Identität zwischen Eigentümerin oder Eigentümer des veräusserten Grundstücks und Erwerberin oder Erwerber des Ersatzobjektes ab (übereinstimmende Eigentumsverhältnisse bei Veräusserung und Ersatzbeschaffung).

Beispiel 1

Ein Grundstück steht im Eigentum eines Alleinaktionärs. Dieser verkauft das Grundstück und macht Ersatzbeschaffung geltend. Das Ersatzgrundstück wird aber durch die von ihm beherrschte AG erworben.

Beurteilung: Hier fehlt die geforderte Subjektidentität. Eine Ersatzbeschaffung im Sinne des Gesetzes liegt nicht vor.

1.3 Veräusserungsobjekt

Beim Veräusserungsobjekt ist die Betriebsnotwendigkeit nach der gesetzlichen Regelung nicht mehr erforderlich. Es genügt, wenn das Veräusserungsobjekt zum betrieblichen Anlagevermögen (Geschäftsvermögen) der steuerpflichtigen Person gehört. Die Betriebsnotwendigkeit wird nur noch beim Ersatzgrundstück gefordert (siehe Ziffer 1.4).

1.4 Betriebsnotwendiges Ersatzgrundstück (Reinvestition)

Als betriebsnotwendig gilt ein Grundstück nur dann, wenn es dem Unternehmen direkt oder unmittelbar für dessen betriebliche Tätigkeit dient, d. h. **betriebsnotwendig** ist. Nicht betriebsnotwendig sind insbesondere Grundstücke, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen, namentlich vermietete oder verpachtete Grundstücke.

Auch die Reinvestition in **wertvermehrende Aufwendungen** an einem betriebsnotwendigen Grundstück der steuerpflichtigen Person wird steuerlich anerkannt. Für die Ausscheidung der wertvermehrenden Aufwendungen von Unterhaltsarbeiten gilt sinngemäss der Ausscheidungskatalog in der Wegleitung Grundstücksgewinn.

Wird das Ersatzgrundstück durch die steuerpflichtige Person nur **teilweise betriebsnotwendig** genutzt, beschränkt sich die Reinvestition nur auf dessen betriebsnotwendigen Teil.

Reine Immobiliengesellschaften führen keinen Betrieb. Der Grundbesitz stellt somit kein betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar.

1.4.1 Grundsatz der Gesamtbewertung

Die bernische Grundstücksgewinnsteuer geht vom Grundsatz der Gesamtbewertung von Boden und Gebäude aus. Es gilt der zivilrechtliche Grundstücksbegriff, d. h. Grund und Boden sowie Gebäude bilden eine Bewertungseinheit. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Wertzuwachs auf dem veräusserten Grundstück auf den Boden oder auf das Gebäude zurückzuführen ist. Ebenso wenig macht es einen Unterschied, ob der Erlös in Boden und Gebäude oder bloss in ein Gebäude (auf eigenem Land oder eigenem Bau-rechtsgrundstück) reinvestiert wird.

1.4.2 Wiedereingebrachte Abschreibungen

Der Steueraufschub findet auch auf die durch Veräusserung wieder eingebrachten Abschreibungen sinngemäss Anwendung (Art. 133 Abs. 2 StG).

1.4.3 Teilweiser Steueraufschub

Wird der **Erlös** nur teilweise reinvestiert, wird der nicht reinvestierte Teil als Rohgewinn besteuert (Art. 135 Abs. 2 StG). Ist der reinvestierte Betrag geringer als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, bleibt kein Raum für einen Steueraufschub (Art. 135 Abs. 1 StG). Es gibt keine anteilmässige Reinvestition des Wertzuwachses (siehe Beispiel 2).

Beispiel 2

Eine Liegenschaft wird zum Preis von CHF 700 000.– veräussert.

Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:

Erlös (Veräusserungsobjekt)	CHF 700 000.–
./. Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	CHF 500 000.–
Rohgewinn	CHF 200 000.–

Folgende Beträge sollen in ein Ersatzobjekt (re)investiert werden:

Variante A: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 720 000.–
Variante B: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 650 000.–
Variante C: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 450 000.–

Beurteilung der drei Varianten:

Variante A: Vollständiger Steueraufschub

Da der Kaufpreis des Ersatzobjektes mit CHF 720 000.– den Erlös des Veräusserungsobjektes übersteigt, liegt ein vollständiger Steueraufschub vor, d. h. der Erlös von CHF 700 000.– wird vollständig reinvestiert und die Besteuerung des gesamten Rohgewinnes (CHF 200 000.–) wird aufgeschoben.

Variante B: Teilweiser Steueraufschub

Bei Reinvestition von CHF 650 000.– liegt bloss ein teilweiser Steueraufschub vor. Der Erlös von CHF 700 000.– übersteigt mit CHF 50 000.– die Reinvestition (CHF 650 000.–). Der die Reinvestition übersteigende Betrag von CHF 50 000.– gelangt anlässlich der Veräusserung als Rohgewinn zur Besteuerung. Nur im Umfang der Reinvestition (CHF 650 000.–) liegt damit ein Steueraufschub vor.

In das Ersatzobjekt reinvestiert	CHF 650 000.–
./. Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	CHF 500 000.–
Steueraufschub Rohgewinn	CHF 150 000.–

Die fehlende Reinvestition von CHF 50 000.– wird besteuert.

Variante C: Kein Steueraufschub

Die Reinvestition von CHF 450 000.– übersteigt die Anlagekosten des Veräusserungsobjektes (CHF 500 000.–) nicht. Damit liegt kein Steueraufschubstatbestand vor. Im Zusammenhang mit der Veräusserung gelangt der gesamte Rohgewinn von CHF 200 000.– zur Besteuerung.

1.5 Zeitliche und örtliche Voraussetzungen

Der Steueraufschub setzt einen direkten Zusammenhang zwischen getätigter Ersatzbeschaffung und ihrer Finanzierung aus dem Erlös der Grundstückveräusserung voraus. Vorausgesetzt wird ferner, dass die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist **vor** oder **nach** der **Veräusserung** der bisherigen Liegenschaft erfolgt. Im Normalfall gilt als Richtwert die Zweijahresfrist.

Liegen **besondere Umstände** vor, welche den engen inneren Zusammenhang zwischen Veräusserung und Reinvestition klar belegen (beispielsweise Verzögerungen im Baubewilligungsverfahren), gilt bei Ersatzbeschaffung **nach Veräusserung** eine Frist von zwei bis maximal vier Jahren noch als angemessen. Im Einzelfall müssen aber die über den Richtwert (Zweijahresfrist) hinausgehenden Verzögerungen und besonderen Umstände von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden.

Bei Ersatzbeschaffung **vor Veräusserung** wird die «angemessene Frist» kürzer bemessen. In diesem Fall gilt der Richtwert von zwei Jahren als angemessene Maximalfrist.

Für Grundstückveräusserungen ab **1.1.2001** (massgebend ist der Grundbucheintrag) wird die steuerliche Ersatzbeschaffung auf die **gesamte Schweiz** ausgedehnt.

1.6 Verbuchungsnachweis

Bei Ersatzbeschaffung sind die durch Veräusserung realisierten stillen Reserven auf das betriebsnotwendige Ersatzobjekt zu übertragen. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, ist im Umfang des realisierten Rohgewinnes eine Rückstellung zu bilden und innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden. Für die Ersatzbeschaffung von beweglichem Vermögen ist diese Regel in Artikel 23 Absatz 2 StG (natürliche Personen) bzw. Artikel 89 Absatz 3 StG (juristische Personen) explizit festgehalten. Zur buchmässigen Abwicklung sei auf die publizierte Praxisfestlegung der Steuerverwaltung verwiesen (NStP 49 [1995] S. 2 ff.).

2 Umstrukturierungen

(Art. 133 Abs. 1 Bst. b und c StG)

2.1 Allgemeines

Bei Umstrukturierungen wird der steuerliche Zugriff nicht aufgehoben, sondern aufgeschoben. Die Nachbesteuerung des bis zur Umstrukturierung auf dem Grundstück angewachsenen Mehrwertes (stille Reserven) wird über die Erwerbspreisbestimmung bei der späteren Weiterveräusserung sichergestellt. Die übernehmende Person tritt dabei in die Rechtsstellung ihrer Rechtsvorgängerin oder ihres Rechtsvorgängers ein (siehe Ziffer 3.2).

Selbst wenn nach Auffassung der steuerpflichtigen Person der Umstrukturierungstatbestand erfüllt sein sollte, muss die Steuererklärung für Grundstücksgewinn eingereicht werden. In diesem Fall sind in der Steuererklärung für Grundstücksgewinn einzig die Anlagekosten des übertragenen Grundstücks vollständig zu deklarieren und die Voraussetzungen für den Steueraufschub mit Beweismitteln zu belegen.

2.2 Personenunternehmungen und juristische Personen

Sind die Voraussetzungen für eine einkommenssteuerneutrale bzw. gewinnsteuerneutrale Umstrukturierung (Art. 22 bzw. Art. 88 StG) erfüllt, wird auch ein allfälliger Grundstücksgewinn aufgeschoben (Art. 133 Abs. 1 Bst. b StG). Das gilt sowohl für die Übertragung einzelner Liegenschaften als auch für die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften (Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG). Aus Sicht der Grundstücksgewinnsteuer gehen allfällige im einkommens- bzw. gewinnsteuerlich massgebenden Buchwert enthaltenen «Minusreserven», beispielsweise aus über die Anlagekosten hinaus vorgenommenen Aufwertungen, auf den Rechtsnachfolger oder die Rechtsnachfolgerin über (Steuerbilanz Kanton). Aktivierte Ausgleichszahlungen auf Geschäftsliegenschaften infolge Erbteilung oder Erbvorbezug sind im Grundstücksgewinn nicht abzugsberechtigt (Art. 142 Abs. 3 StG) und gelten grundstückgewinnsteuerlich als Minusreserven.

Bei juristischen Personen, die von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit sind, findet der Steueraufschubtatbestand von Art. 133 Abs. 1 Bst. b StG sinngemäss Anwendung.

Kommt es bei den Einkommenssteuern oder den Gewinnsteuern zu einer nachträglichen Besteuerung, weil während der fünfjährigen Sperrfrist bestimmte Bedingungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung nicht eingehalten sind (Art. 22 Abs. 2 StG, Art. 88 Abs. 2 und 4 StG), muss im gleichen Nachsteuerverfahren auch die ursprünglich aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuer nacherhoben werden können. Mit dem Verweis auf die diesbezüglichen Bestimmungen zur Einkommens- und Gewinnsteuer (Art. 22 Abs. 2 StG, Art. 88 Abs. 2 und 4 StG) wird das sichergestellt.

2.3 Vorsorgeeinrichtungen

Das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) sieht bei Zusammenschluss oder Teilung von Vorsorgeeinrichtungen keine Besteuerung vor. Mit Gewährung des Steueraufschubes bei Übertragung von Grundstücken in diesem Zusammenhang wird dieser bundesrechtlichen Norm Rechnung getragen.

3 Weiterveräusserung

(Art. 140 und 144 StG)

3.1 Ersatzbeschaffung übriges Geschäftsvermögen

Als **Erwerbspreis** bei der Weiterveräusserung nach Steueraufschub (Ersatzbeschaffung) gelten die um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzten Anlagekosten des Ersatzgrundstücks (Art. 140 Bst. c StG). Durch diese Kürzung wird die Nachbesteuerung des bisher aufgeschobenen Rohgewinnes sichergestellt.

Für den **Besitzesdauerabzug** findet eine geteilte Berechnung statt. Auf dem aufgeschobenen Rohgewinn aus der früheren Veräusserung berechnet sich der Abzug von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderungen ohne Gewinn an. Bei dem auf die Ersatzliegenschaft entfallenden Teilgewinn berechnet sich der Abzug vom Zeitpunkt ihres Erwerbes an (Art. 144 Abs. 3 StG).

Wird ein **ausserkantonales Ersatzgrundstück**, dessen Erwerb zu einem Steueraufschub geführt hat, ohne erneute Ersatzbeschaffung veräussert, beschränkt sich die Besteuerung auf die im Kanton Bern aufgeschobenen Rohgewinne (Art. 136 Abs. 3 StG).

3.2 Umstrukturierungen

Bei der Weiterveräusserung gilt der **Erwerbspreis**, der vor den Umstrukturierungen massgebend war (Art. 140 Bst. d StG). Der **Besitzesdauerabzug** berechnet sich von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an (Art. 144 Abs. 2 StG). Bei Erwerb aus Umstrukturierungen gelten die Anlagekosten und die Besitzesdauer der Rechtsvorgängerin oder des Rechtsvorgängers.