

Steueraufschub. Berechnung des steuerbaren Gewinnes bei teilweiser Reinvestition. Anwendung der absoluten Methode. Praxisänderung (Art. 46 lit. d und e StG)

Das Bundesgericht hat festgestellt, dass eine von Kanton zu Kanton unterschiedliche Handhabung des Begriffs der Reinvestition dem beabsichtigten Ziel der Harmonisierung zuwiderläuft.

Die Anwendung einer in der ganzen Schweiz einheitlichen Methode drängt sich umso mehr auf, als die Reinvestition kraft des Steuerharmonisierungsgesetzes auch über die Kantons-grenzen hinweg zulässig ist. Das StHG verlangt die Anwendung der **absoluten Methode**. Danach wird der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinnes gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objektes zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird.

Praxisänderung der Walliser Steuerbehörden

Bis anhin wandte die Sektion Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition die proportionale Methode an. Gestützt auf die neue Rechtsprechung des Bundesgerichtes wird die Veranlagungsbehörde die absolute Methode anwenden. Das Bundesgericht hat sich für die Berechnung der Steuer bei Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition aus steuerharmonisierungsrechtlichen Überlegungen für diese Methode entschieden (Steuer Revue 2004, 467 ff.)

Die vorliegende Weisung bezieht sich auf Veräusserungen gemäss Art. 46 lit. d StG (Steueraufschub bei Reinvestition in land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) und Art. 46 lit. e StG (Steueraufschub bei Reinvestition in die selbstgenutzte Wohnliegenschaft). Die neue Praxis tritt ab sofort in Kraft.

Grundsätze

Gemäss der absoluten Methode wird die Besteuerung des realisierten Gewinnes nicht aufgeschoben, wenn die Reinvestitionskosten in den Erwerb des Ersatzgrundstückes niedriger sind als die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) des veräusserten Grundstückes.

Ist der Veräusserungserlös höher als die Anlagekosten des Ersatzgrundstückes und wird nur teilweise reinvestiert, dann unterliegt der nicht reinvestierte Erlösanteil der Besteuerung.

Beispiel I – Der Erwerbspreis des Reinvestitionsobjektes ist höher als die Anlagekosten des veräusserten Grundstückes. Vollumfängliche Reinvestition.

X verkauft seine selbstgenutzte Wohnliegenschaft zum Preise von Fr. 700'000.--. Der Erwerbspreis und die Aufwendungen in die veräusserte Liegenschaft betragen Fr. 500'000.--. Er reinvestiert den Verkaufserlös in die selbstgenutzte Ersatzliegenschaft zu einem Preis von Fr. 720'000.--.

Lösung

Der Erwerbspreis der Ersatzliegenschaft (Fr. 720'000.--) ist höher als der Veräusserungserlös der verkauften Liegenschaft (Fr. 700'000.--). Der Veräusserungserlös von Fr. 700'000.-- wird

vollumfänglich reinvestiert. Die Besteuerung des gesamten Gewinnes (Fr. 200'000.--) wird aufgeschoben.

Beispiel II – Der Reinvestitionsbetrag ist niedriger als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft

Veräusserungserlös: Fr. 700'000.--
Anlagekosten: Fr. 500'000.--
Reinvestition: Fr. 450'000.--

Lösung

Der Reinvestitionsbetrag beläuft sich auf Fr. 450'000.--. Er ist damit tiefer als die Anlagekosten. Gemäss der absoluten Methode wird die Besteuerung des Grundstückgewinnes nicht aufgeschoben, wenn die Reinvestitionskosten in den Erwerb des Ersatzgrundstückes niedriger sind als die Anlagekosten des veräusserten Grundstückes. Der Gewinn von Fr. 200'000.-- unterliegt vollumfänglich der Grundstückgewinnbesteuerung.

Beispiel III – Der Veräusserungserlös ist höher als der Erwerbspreis des Reinvestitionsobjektes. Teilweise Reinvestition.

Veräusserungserlös: Fr. 700'000.--
Anlagekosten: Fr. 500'000.--
Reinvestition: Fr. 650'000.--

Lösung

Die Reinvestition beträgt Fr. 650'000.--. Es handelt sich um eine teilweise Reinvestition, weil sie niedriger als der Veräusserungserlös ist. Lediglich ein teilweiser Steueraufschub ist möglich. Die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und der Reinvestition von Fr. 50'000.-- ist steuerpflichtig. Der aufgeschobene steuerbare Gewinn beträgt Fr. 150'000.--.

Veräusserungserlös	Fr. 700'000.--
Reinvestition	Fr. 650'000.--
Erwerbspreis und Aufwendungen in die veräusserte Liegenschaft	Fr. 500'000.--

Aufgeschobener steuerbarer Gewinn: Fr. 150'000.-- (650'000.-- minus 500'000.--)

Die Steuer wird auf den nicht reinvestierten Gewinn von Fr. 50'000.-- berechnet.

Beispiel IV – Späterer Verkauf des Reinvestitionsobjektes

X kaufte 1995 eine Wohnliegenschaft zum Preise von Fr. 500'000.--. Im Jahre 2001 zieht er um und verkauft diese Liegenschaft für Fr. 700'000.--. Im gleichen Jahr reinvestiert er den Verkaufserlös und erwirbt ein Bauland auf dem er ein Einfamilienhaus erstellen lässt. Die Gesamtkosten betragen Fr. 720'000.--. Für den im Jahre 2001 realisierten Gewinn (Fr. 200'000.--) wurde die Steuer aufgeschoben. Im Jahre 2006 verkauft er das Einfamilienhaus zum Preise von Fr. 900'000.--.

Der Steueraufschub stellt keine Steuerbefreiung dar, sondern eine Verschiebung der Besteuerung auf den Zeitpunkt der letzten steuerbaren Handänderung. Beim späteren Verkauf des Reinvestitionsobjektes berechnet sich die Steuer gemäss nachfolgenden Grundsätzen:

- 1) Der realisierte Grundstücksgewinn bei der Veräusserung des Ersatzobjektes ist steuerbar.
- 2) Der aufgeschobene steuerbare Gewinn ist von den Erwerbskosten des Ersatzgrundstückes abziehbar (Art. 48 Abs. 3 StG).
- 3) Für die Berechnung der Besitzesdauer wird auf die letzte steuerbare Veräusserung oder entgeltliche Handänderung ohne Gewinn abgestellt (Art. 52 Abs. 3 StG).

1. Verkaufspreis des Einfamilienhause 2006		Fr. 900'000.--
2. Erwerbspreis des Baulandes und Erstellungskosten des Einfamilienhauses 2001	Fr. 720'000.--	
3. ./.. Aufgeschobener steuerbarer Gewinn 2001	Fr. 200'000.--	Fr. 520'000.--
Steuerbarer Gewinn beim späteren Verkauf (900'000.-- ./.. 520'000.--)		Fr. 380'000.--