
Steueraufschub: Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiger Grundstücke

Die steueraufschiebenden Veräusserungen von Grundstücken sind in Art. 132 StG abschliessend aufgezählt. Zu den Aufschubstatbeständen zählt unter den nachfolgenden Voraussetzungen die Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiger Grundstücke bestimmter juristischer Personen.

1. Gesetzliche Grundlage

Bei Veräusserung eines betriebsnotwendigen Grundstücks, das im Eigentum einer juristischen Person steht, die gemäss Art. 80 Abs. 1 Bst. e bis h und j StG von der Gewinn- und Kapitalsteuernpflicht befreit ist, wird die Besteuerung des Grundstückgewinnes aufgeschoben, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes verwendet wird (Art. 132 Abs. 1 Bst. e StG).

2. Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung**2.1 Steuerbefreite juristische Person**

Dieser Ersatzbeschaffungstatbestand betrifft die steuerbefreiten juristischen Personen, welche gemäss Art. 130 Abs. 2 Bst. c i.V.m. Art. 80 Abs. 1 Bst. e bis h und j StG für ihre Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Es handelt sich dabei um Personalvorsorge- und Sozialversicherungseinrichtungen, gemeinnützige und religiöse Institutionen sowie kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Personalvorsorge- und Sozialversicherungseinrichtungen sind.

2.2 Betriebsnotwendiges Grundstück

Ein Steueraufschub kommt nur bei der Veräusserung eines betriebsnotwendigen Grundstückes in Frage. Das zu ersetzende Grundstück muss demnach unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen. Grundstücke, welche nur mittelbar der Zweckerreichung dienen - wie etwa Kapitalanlageliegenschaften -, erfüllen diese Voraussetzung nicht.

Bei Veräusserung und/oder Erwerb eines bloss teilweise betriebsnotwendigen Grundstückes ist ein teilweiser Steueraufschub möglich. Für die Berechnung kann auf die anteiligen Mietwerte abgestellt werden.

2.3 Ersatzbeschaffung innerhalb der Schweiz

Das Ersatzgrundstück muss in der Schweiz liegen. Liegt das veräusserte Grundstück in einem anderen Kanton, ist die Aufschubsregelung des "Wegzugskantons" zu beachten.

2.4 Ersatzbeschaffungsfrist

Der Veräusserungserlös muss innert drei Jahren (in begründeten Ausnahmefällen kann diese Frist um maximal ein Jahr erstreckt werden; Art. 66 Abs. 1 StV) zum Erwerb des Ersatzgrundstückes verwendet werden.

Einem praktischen Bedürfnis folgend wird ein Steueraufschub gemäss Art. 66 Abs. 2 StV auch gewährt, wenn der Erwerb des Ersatzgrundstücks innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks erfolgt.

In allen Fällen ist die Ersatzbeschaffung durch den oder die Veräusserer selbst vorzunehmen.

3. Umfang des Steueraufschubs

Ein Steueraufschub erfolgt, soweit der Veräusserungserlös reinvestiert wird. Wird der Veräusserungserlös vollständig reinvestiert, so wird auch die Besteuerung ganz aufgeschoben.

Bei nur teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses kommt für die Berechnung des Aufschubsbetrages bzw. des steuerpflichtigen Gewinnes die absolute Methode zur Anwendung. Nach dieser Methode wird der Grundstücksgewinn soweit nicht besteuert, als der Veräusserungserlös für das Ersatzobjekt verwendet wird. Dabei erfolgt die Reinvestition vorab aus den freigewordenen Anlagekosten des ersetzten Objektes. Der aufgeschobene Grundstücksgewinn entspricht sodann der Differenz zwischen den bisherigen Anlagekosten und den höheren Reinvestitionskosten. Liegen die Reinvestitionskosten jedoch unter den Anlagekosten des ersetzten Objektes, kann kein Steueraufschub erfolgen (vgl. Beispiel unter Ziff. 7).

4. Umstrukturierungen

Der Aufschubstatbestand von Art. 132 Abs. 1 Bst. e StG findet nicht nur bei der Veräusserung einzelner betriebsnotwendiger Grundstücke, sondern grundsätzlich auch bei Umstrukturierungen (Umwandlungen, Fusionen, Teilungen) der besagten juristischen Personen Anwendung. Es gelten dabei sachgemäss die gleichen Voraussetzungen wie für die erfolgsneutrale Umstrukturierung von steuerpflichtigen juristischen Personen gemäss Art. 88 StG.

5. Wertzuwachsgegninn

Die Grundstücksgewinnbesteuerung bzw. der entsprechende Steueraufschub wird auf den Wertzuwachsgegninn (Veräusserungserlös abzüglich Anlagewert [d.h. Erwerbspreis plus wertvermehrnde Aufwendungen]) beschränkt. Der Buchgegninn würde der Gewinnsteuer unterliegen, von der die juristische Person jedoch befreit ist.

6. Veranlagungsverfahren

6.1 Gewährung des Steueraufschubes

Wird ein Aufschub der Grundstücksgewinnbesteuerung zufolge Ersatzbeschaffung gewährt, stellt das Kantonale Steueramt, Abteilung Grundstücksgewinnsteuer, den aufgeschobenen Gewinn, die Eigentumsdauer sowie die Eigentumsquote in einer anfechtbaren Verfügung fest (Art. 190 StG).

6.2 Veranlagung und Revision

Ist zum Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer noch kein Ersatzgrundstück erworben worden, erfolgt die Steuerveranlagung ohne Gewährung eines Steueraufschubes. Dem Steuerpflichtigen steht das Recht zu, die Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung zu verlangen, wenn innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist die Voraussetzungen gemäss vorstehender Ziff. 2 erfüllt werden (Art. 197 Abs. 1 Bst. e StG). Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten seit der Ersatzbeschaffung (Grundbucheintrag) zu stellen.

7. Beispiel

Eine steuerbefreite Religionsgemeinschaft (Verein) veräussert ihr Gottesdiensthaus im Kanton St. Gallen und erwirbt im gleichen Steuerjahr ein Ersatzgrundstück im Kanton Appenzell A.Rh.

Veräusserungserlös		Fr.	1'200'000.--
Anlagekosten			
Erwerbspreis	Fr.	700'000.--	
wertvermehrnde Aufwendungen	Fr.	200'000.--	Fr. 900'000.--
Buchwert			Fr. 700'000.--
Erwerbspreis Ersatzgrundstück		Fr.	1'500'000.--
Verkauf betriebsnotwendiges Grundstück			
Buchgewinn (Anlagekosten ./ Buchwert); steuerfrei (entspricht den wiedereingebrachten Abschreibungen)		Fr.	200'000.--
Grundstückgewinn (Veräusserungserlös ./ Anlagekosten) ./ bewilligter Steueraufschub (lastend auf Ersatzobjekt)		Fr.	300'000.--
		Fr.	300'000.--
Steuerbarer Grundstückgewinn		Fr.	0.--
Kauf Ersatzgrundstück			
Erwerbspreis		Fr.	1'500'000.--
./ bewilligter Steueraufschub		Fr.	300'000.--
Anlagekosten bei späterem Verkauf		Fr.	1'200'000.--