



**Gemischt genutzte Liegenschaften:
Privatentnahme und Ersatzbeschaffung**

**StG 18b I; 33; 18 II, 44 I a,
48 III, 53**

DBG 18a I; 30

1. INHALT DER PRAXISFESTLEGUNG

Zu untersuchen sind die Steuerfolgen bei der privilegierten Privatentnahme (StG 18b I; DBG 18a I) und bei der Ersatzbeschaffung (StG 33; DBG 30) von gemischt genutzten Liegenschaften. Gemischt genutzte Liegenschaften, die teilweise als betriebsnotwendiges Anlagevermögen, teilweise als Anlagevermögen und/oder teilweise als Erstwohnung am Wohnsitz (Eigenheim) genutzt werden, werfen hier Probleme auf.

2. PRIVILEGIERTE PRIVATENTNAHME

Für Liegenschaften des Anlagevermögens gilt der Steueraufschubtatbestand von StG 18b I bzw. DBG 18a I. Danach kann die steuerpflichtige Person bei der Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (wiedereingebrachte Abschreibungen) besteuert wird. Die Betriebsnotwendigkeit der Liegenschaften im Anlagevermögen ist nicht erforderlich. Die privilegierte Privatentnahme im Sinne von StG 18b I bzw. DBG 18a I findet auf die *gesamte* Liegenschaft (und nicht nur auf den Teil, der *Anlagevermögen* darstellt) Anwendung.

Die Anlagekosten gelten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. In diesem Zusammenhang kann auf das Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16. Dezember 2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“, abrufbar unter www.estv.admin.ch) verwiesen werden.

Im Gegensatz zu den Erwägungen im Kreisschreiben Nr. 26 wird im Kanton Graubünden die vorzeitige Beendigung des Aufschubs – vorbehältlich der Steuerumgehung – als zulässig erachtet.

Die erst nach der Überführung anfallenden Wertsteigerungen unterliegen im Realisierungsfall (v.a. Verkauf) der Einkommenssteuer¹. Zu beachten ist, dass als Verkehrswert

¹ KS Nr. 26 der ESTV vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II, Ziff. 2.1.

der Liegenschaft im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen der Verkehrswert der in diesem Zeitpunkt anwendbaren amtlichen Bewertung gilt.

3. ERSATZBESCHAFFUNG

Die Ersatzbeschaffung ist auf **Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens** begrenzt (vgl. StG 33 I; DBG 30 I). Weder für das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen noch für die Eigenwohnung kann eine Ersatzbeschaffung in Frage kommen. Soweit nichtbetriebsnotwendiges Anlagevermögen oder eine selbstgenutzte Wohnung veräussert werden, muss über die stillen Reserven abgerechnet werden.

Eine Ersatzbeschaffung kann nur in Betracht fallen, wenn das veräusserte Objekt und das Ersatzobjekt dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind. Eine Ersatzbeschaffung fällt somit ausser Betracht, wenn eine mehrheitlich geschäftlich genutzte Liegenschaft veräussert und das Ersatzobjekt mehrheitlich privat genutzt wird. Die Ersatzliegenschaft stellt Privatvermögen dar, was eine Ersatzbeschaffung ausschliesst.

Wird bei der Ersatzbeschaffung nicht der ganze Veräusserungspreis reinvestiert, stellt sich die Frage nach dem **Umfang der Ersatzbeschaffung**. Der Wortlaut von StG 33 und DBG 30 geht von einer Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt aus. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine Ersatzbeschaffung in dem Umfang möglich ist, in dem die realisierten stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden. Dieses Auslegungsergebnis widerspricht sowohl dem Sinn und Zweck der Norm als auch dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Soweit der Verkaufsgewinn nicht wieder in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird, besteht keine Veranlassung für einen Steueraufschub. Nur in dem Umfang, in dem der Veräusserungserlös betrieblich gebunden bleibt und für die Anlagekosten des Ersatzobjektes verwendet wird, kann Steuerneutralität beansprucht werden. Die stillen Reserven auf dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut dürfen deshalb nicht zur Herabsetzung des Buchwertes des neuen Vermögensobjektes unter den Buchwert des ausgeschiedenen Gutes verwendet werden. Der Buchwert des Ersatzgutes entspricht demnach betragsmässig immer mindestens dem Buchwert des ausgeschiedenen Vermögenswertes².

Für die gemischt genutzten Liegenschaften bedeutet dies, dass eine Ersatzbeschaffung nur insoweit beansprucht werden kann, als der auf die Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen entfallende Teil des Erlöses wieder in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird.

Im Übrigen kann auf das Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“ (abrufbar unter www.estv.admin.ch) verwiesen werden.

² Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 49; M. Reich/J. von Ah, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum StHG, 4. A., Basel 2022, Art. 8 N 82 ff.; M. Reich/M. Züger/Ph. Betschart, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 4. A., Basel 2022, Art. 30 N 24; vgl. auch BGer 2.3.2004, in: BGE 130 II 202 = StR 2004, S. 474, 2A.311/2003.

4. FALLBEISPIELE

Für die Fallbeispiele werden die folgenden Abkürzungen verwendet:

bAV	betriebsnotwendiges Anlagevermögen
nbAV	nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen
EH	Eigenheim (Nutzung als Erstwohnung am Wohnsitz)
BH	in Buchhaltung aufgenommen
BH	nicht in Buchhaltung aufgenommen
PV	ins Privatvermögen überführt
StWE	Begründung von Stockwerkeigentum

Die Lösung der Fallbeispiele erfolgt in tabellarischer Form. Zu diesen Lösungen sind einige zusätzliche Bemerkungen erforderlich:

- Die Zuteilungsfragen werden in den nachfolgenden Lösungen angenommen. D.h. es wird beispielsweise nicht untersucht, ob eine Liegenschaft dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist oder ob eine Liegenschaft betriebsnotwendig ist. Diese Qualifikationsprobleme sind Gegenstand anderer Praxisfestlegungen (vgl. Praxisfestlegung 018-02-01).
- Wird eine gemischt genutzte Liegenschaft teilweise zum Anlagewert und teilweise zum Verkehrswert ins Privatvermögen überführt, ergeben sich für die Grundstückgewinnsteuer unterschiedliche Anlagewerte. Zudem muss eine gemischte Eigentumsdauer ermittelt werden. Diese Fragen werden in anderen Praxisfestlegungen behandelt (vgl. Praxisfestlegung 053-01).

Liegenschaft im GV: betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im GV stellt zu 60% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar; der Rest der Liegenschaft dient als Erstwohnung des Eigentümers.

- a) Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins PV überführt.
- b) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 60% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 40% als Eigenheim genutzt.
- c) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 45% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 55% als Eigenheim genutzt.
- d) An der Liegenschaft wird Stockwerkeigentum begründet (600/1000 GV; 400/1000 PV).

Sachverhalt				Lösung
a)	bAV 60% nbAV EH 40% BH	Privatentnahme	PV	Die ganze Liegenschaft kann gem. StG 18b I bzw. DBG 18a I auf Antrag zu den Anlagekosten ins Privatvermögen überführt werden.
b)	bAV 60% nbAV EH 40% BH	Verkauf	bAV 60% nbAV EH 40% BH	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräusserungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräusserungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird.
c)	bAV 60% nbAV EH 40% BH	Verkauf	bAV 45% nbAV EH 55% BH	Die Liegenschaft wird Privatvermögen und muss aus der Buchhaltung entnommen werden. Keine Ersatzbeschaffung, da nicht mehr GV; kein Steueraufschub i.S.v. StG 18b I bzw. DBG 18a I möglich, da nicht Privatentnahme, sondern Verkauf.
d)	bAV 60% nbAV EH 40% BH	Aufteilung	StWE GV 60% PV 40%	Die selbstgenutzte Wohnung wird zu Privatvermögen und kann auf Antrag gem. StG 18b I bzw. DBG 18a I zu den Anlagekosten überführt werden. Für das betriebsnotwendige Anlagevermögen ergeben sich keine Steuerfolgen.

4.1 Liegenschaft im GV: betrieblich genutzt und vermietet

Die Liegenschaft im GV stellt zu 60% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar; der Rest der Liegenschaft wird vermietet.

- a) Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins PV überführt.
- b) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 60% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. Der Rest der Liegenschaft wird vermietet.
- c) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 30% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt; der Rest der Liegenschaft wird vermietet. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- d) Die Liegenschaft wird verkauft. Das Ersatzobjekt wird zu 30% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt; der Rest der Liegenschaft wird vermietet. Die Liegenschaft wird aus der Buchhaltung entnommen.

Sachverhalt				Lösung	
a)	bAV 60%	nbAV 40%	Privatentnahme	PV	Sowohl das betriebsnotwendige wie auch das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen können gem. StG 18b I bzw. DBG 18a I auf Antrag zu den Anlagekosten ins Privatvermögen überführt werden.
b)	bAV 60%	nbAV 40%	Verkauf	bAV 60%	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräußerungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräußerungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird.
c)	bAV 60%	nbAV 40%	Verkauf	bAV 30%	Ersatzbeschaffung im Ausmass von 60% des Veräußerungsgewinnes. Ersatzbeschaffung nur soweit 60% des Veräußerungserlöses in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert wird.
d)	bAV 60%	nbAV 40%	Verkauf	bAV 30%	Die Liegenschaft wird Privatvermögen. Keine Ersatzbeschaffung, da nicht mehr Geschäftsvermögen. Kein Steueraufschub i.S.v. StG 18b I bzw. DBG 18a I möglich, da nicht Privatentnahme, sondern Verkauf.

4.2 Liegenschaft im GV: betrieblich, nicht betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im GV stellt zu 30% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar. 30% der Liegenschaft werden an Dritte vermietet; die restlichen 40% der Liegenschaft werden als Erstwohnung des Eigentümers genutzt.

- Das Geschäft wird aufgegeben; die Liegenschaft wird ins Privatvermögen überführt.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird im gleichen Verhältnis genutzt wie die veräußerte Liegenschaft. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird teilweise vermietet (55%) und andernteils als Erstwohnung genutzt. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung.
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird vermietet. Die Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung / wird aus der Buchhaltung entnommen (Variante).
- Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 55% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 45% als Erstwohnung genutzt. Die Liegenschaft wird aus der Buchhaltung entnommen.

Sachverhalt				Lösung						
a)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Privatentnahme	PV	Das betriebsnotwendige und das nichtbetriebsnotwendige Anlagevermögen und das Eigenheim können gem. StG 18b I bzw. DBG 18a I auf Antrag zu den Anlagekosten ins Privatvermögen überführt werden.			
b)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH		Verkauf	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH
c)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf		bAV	nbAV 55%	EH 45%	BH
d)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH		Verkauf	bAV	nbAV 100%	EH	BH/BH
e)	bAV 30%	nbAV 30%	EH 40%	BH	Verkauf		bAV 55%	nbAV	EH 45%	BH

4.3 Liegenschaft im PV: betrieblich und privat genutzt

Die Liegenschaft im PV stellt zu 40% betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar und wird zu 60% als Erstwohnung des Eigentümers genutzt.

- a) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird im gleichen Verhältnis genutzt wie die veräusserte Liegenschaft.
- b) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 55% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen und zu 45% als Eigenheim genutzt.
- c) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 40% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. 30% der Liegenschaft werden vermietet, 30% der Liegenschaft dienen als Eigenheim. Die Liegenschaft wird nicht in die Buchhaltung aufgenommen.
- d) Die Liegenschaft wird verkauft; das Ersatzobjekt wird zu 40% als betriebsnotwendiges Anlagevermögen genutzt. 30% der Liegenschaft werden vermietet, 30% der Liegenschaft dienen als Eigenheim. Die Liegenschaft wird in die Buchhaltung aufgenommen.

Sachverhalt				Lösung	
a)	bAV 40% nbAV EH 60% BH	Verkauf	bAV 40% nbAV EH 60% BH	Keine Ersatzbeschaffung, da Liegenschaft nicht Geschäftsvermögen ist; Erstattung der Grundstückgewinnsteuer im Umfang von 60% des Gewinnes, soweit der Erlös in ein Eigenheim reinvestiert wird.	
b)	bAV 40% nbAV EH 60% BH	Verkauf	bAV 55% nbAV EH 45% BH	Die Liegenschaft wird Geschäftsvermögen. Keine Ersatzbeschaffung und keine Erstattung der Grundstückgewinnsteuer.	
c)	bAV 40% nbAV EH 60% BH	Verkauf	bAV 40% nbAV 30% EH 30% BH	Die Liegenschaft bleibt im Privatvermögen. Keine Ersatzbeschaffung auf dem bAV, aber Erstattung der Grundstückgewinnsteuer im Ausmass von 60% des Gewinnes, soweit der Erlös in ein Eigenheim reinvestiert wird.	
d)	bAV 40% nbAV EH 60% BH	Verkauf	bAV 40% nbAV 30% EH 30% BH	Die Liegenschaft wird Geschäftsvermögen. Keine Ersatzbeschaffung und keine Erstattung der Grundstückgewinnsteuer.	