

# Ersatzbeschaffung

Grundsätze und Praxisbeispiele

## Bereiche von Ersatzbeschaffungen

Selbstbewohntes Wohneigentum (Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG)

Landwirtschaftliche Grundstücke (Art. 12 Abs. 3 Bst. d StHG)

Beteiligungen Juristische Personen (Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG)

- **Betriebsnotwendiges Anlagevermögen Selbständige Erwerbstätigkeit (Art. 8 Abs. 4 StHG)** ✓
- **Betriebsnotwendiges Anlagevermögen Juristische Personen (Art. 24 Abs. 4 StHG)** ✓

## Ausgangslage

- Gewinn aus dem Verkauf von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (Geschäftsvermögen)
- Echte Realisation von stillen Reserven
- Steuerbarer Kapitalgewinn (Art. 8 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 StHG)
- Ersatzbeschaffung als Steueraufschub bei Reinvestition
- Übertragung der stillen Reserven auf betriebsnotwendiges Ersatzobjekt möglich
- Eigentliche Rücklage kann steuerlich als Rückstellung geltend gemacht werden bei zeitverschobener Ersatzinvestition

## Voraussetzungen

- Anlagevermögen
- Betriebsnotwendigkeit
- In der Schweiz
- Rückstellung - Angemessene Frist

Gleiche Funktion - Identitätstheorie (nur bis 31.12.2010)

## Abgrenzungskriterien (Einschränkungen)

- Anlagevermögen **versus** Umlaufvermögen
- Betriebsnotwendigkeit des Verkauf- wie auch des Kaufobjektes **versus** Vermögensanlage  
(Art. 30 Abs. 3 und Art. 64 Abs. 3 DBG analog StG-LU)
- Ausschluss der Reinvestitionsmöglichkeit stiller Reserven von unbeweglichem Vermögen auf bewegliches Vermögen  
(Art. 30 Abs. 1 und Art. 64 Abs. 1 DBG analog StG-LU)
- Wiederbeschaffungsfrist muss beachtet werden  
(Art. 30 Abs. 2 und Art. 64 Abs. 2 DBG analog StG-LU)

## Fallbeispiel 1

(Rückstellung Ersatzbeschaffung - Sofortabschreibungen)

### *Ausgangslage*

Die Transport AG verkauft im 2012 einen Teil der Fahrzeugflotte für 1.2 Mio. und realisiert dabei einen Gewinn von 800'000 Franken. Ebenfalls im 2012 werden Investitionen in Lagereinrichtungen von 1,5 Mio. getätigt und sofort abgeschrieben.

Im 2012 wird eine Rückstellung Ersatzinvestition über 800'000 verbucht mit der Begründung, dass im Folgejahr Investitionen über 700'000 in ein neues EDV-System erfolgen werden.

## Fallbeispiel 1

(Rückstellung Ersatzbeschaffung - Sofortabschreibungen)

### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ✓
- Betriebsnotwendigkeit ✓
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ?

## **Fallbeispiel 1**

(Rückstellung Ersatzbeschaffung - Sofortabschreibungen)

### *Lösungsansätze*

- Mit dem Wegfall der Identitätstheorie wurde der Ersatzbeschaffungstatbestand steuerlich erweitert. Die stillen Reserven auf den Fahrzeugen können somit auf die Lagereinrichtung und/oder EDV übertragen werden.
- Ziel der Bestimmung ist ein Aufschub der Besteuerung, sofern der Erlös aus einem Verkauf reinvestiert wird. Die Möglichkeit der Bildung einer Rückstellung soll die Ersatzbeschaffung zeitlich flexibilisieren.
- Wird bewegliches betriebsnotwendiges Anlagevermögen im selben Jahr gekauft und verkauft, ist die Rückstellungsmöglichkeit eingeschränkt (Keine Betrachtung pro Anlagekategorie sondern Gesamtbetrachtung)

## **Fallbeispiel 1**

(Rückstellung Ersatzbeschaffung - Sofortabschreibungen)

### *Lösungsansätze*

- Konkret wurden der Verkaufserlös von CHF 1.2 Mio. im selben Jahr bereits wieder voll reinvestiert
- Die realisierten stillen Reserven sind steuerlich betrachtet vor der Abschreibung auf die Ersatzinvestitionen zu übertragen (Gesamtbetrachtung)
- Die maximal zulässige Abschreibung beschränkt sich somit auf CHF 700'000 womit die Überabschreibung im Rahmen der Rückstellung von 800'000 Franken voll aufzurechnen ist.
- Die Entsteuerung erfolgt im Folgejahr im Rahmen der Auflösung der Rückstellung

## Fallbeispiel 1

(Rückstellung Ersatzbeschaffung - Sofortabschreibungen)

### *Fazit*

- Rückstellungen für Ersatzbeschaffungen sind nur bei fehlenden Investitionen im Laufjahr aber geplanten Investitionen in den nächsten 2 Jahren möglich.
- Analog zum Wegfall der Identitätstheorie, können Rückstellungen für Ersatzinvestitionen nicht spezifisch pro Anlagekategorie betrachtet und gebildet werden

## **Fallbeispiel 2** (Liegenschaftenhändler)

### *Ausgangslage*

Liegenschaftenhändler X verkauft im 2012 eine von zwei im Anlagevermögen bilanzierte Rendite-Liegenschaft für 2 Mio. Franken und realisiert dabei einen Gewinn von CHF 400'000.

Mit dem Erlös wurde ebenfalls im 2012 eine andere Rendite-liegenschaft für 2.5 Mio. Franken gekauft. Die realisierten stillen Reserven von 400'000 sollen auf die Ersatzliegenschaft übertragen werden.

In den Vorjahren wurden Abschreibungen im Umfang von CHF 200'000 verbucht und steuerlich jeweils akzeptiert.

## Fallbeispiel 2 (Liegenschaftenhändler)

### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ?
- Betriebsnotwendigkeit ?
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ✓

## **Fallbeispiel 2** (Liegenschaftenhändler)

### *Lösungsansätze*

- Drei Arten von Immobilien beim Liegenschaftenhändler:
  - Für den Verkauf bestimmt (Umlaufvermögen/Handelsware)
  - Betriebsliegenschaften (Unmittelbar dem Betrieb dienend)
  - Kapitalanlageliegenschaften (mittelbar dienend durch Ertrag)
- Zugelassene Abschreibungen auf der verkauften Immobilie sprechen für die Zuordnung zum Anlagevermögen
- Zuordnung erfolgt im Zeitpunkt der Veräusserung und ist nicht statisch aufgrund der Art und Beschaffenheit oder der steuerlichen Behandlung des Objektes in der Vergangenheit
- Mit der Ausschreibung zum Verkauf erfolgt somit ein Wechsel in der Qualifikation zum Umlaufvermögen

## **Fallbeispiel 2** (Liegenschaftenhändler)

### *Lösungsansätze*

- Liegenschaft qualifiziert im Zeitpunkt des Verkaufs als Umlaufvermögen, womit eine Ersatzbeschaffung ausgeschlossen ist
- Frage der Betriebsnotwendigkeit stellt sich somit nicht

### *Fazit*

- Steuerneutrale Ersatzbeschaffung von Liegenschaften bei Immobilienhändlern ist auf Betriebsliegenschaften beschränkt (unmittelbar dem Betrieb dienend)  
BGer 2.4.2012 (2C\_107/2011)

### **Fallbeispiel 3** (Immobilienverwaltungsgesellschaft)

#### *Ausgangslage*

Die Immo-Invest AG verkauft im 2012 eine Liegenschaft für 3.5 Mio. Franken und realisiert dabei einen Gewinn von CHF 800'000. Mit dem Erlös soll im Jahr 2013 eine Renditeliegenschaft für 4 Mio. Franken gekauft werden, weshalb im 2012 eine Ersatzbeschaffungsrückstellung über 800'000 verbucht wird.

Die Immo-Invest AG verfügt über ein Immobilienportfolio von über 60 Mio. Franken, welches gehalten und verwaltet wird. Verkäufe von Liegenschaften finden nur ausnahmsweise statt.

### **Fallbeispiel 3** (Immobilienverwaltungsgesellschaft)

#### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ✓
- Betriebsnotwendigkeit ?
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ✓

## **Fallbeispiel 3** (Immobilienverwaltungsgesellschaft)

### *Lösungsansätze*

- Für Immobilienverwaltungsbetrieb gelten Liegenschaften "landläufig" als betriebsnotwendig (Zweck der Gesellschaft)
- Per Definition KS Nr. 5 Estv vom 1. Juni 2004 erfüllt die Gesellschaft die Anforderungen an die "Betriebsqualifikation" im Umstrukturierungsrecht
- Strenger Massstab für Anerkennung der unmittelbaren Betriebsnotwendigkeit im Ersatzbeschaffungsrecht
- Echte Betriebsnotwendigkeit oder Unentbehrlichkeit und somit Zwang zur Wiederbeschaffung fehlt bei Immobilienverwaltungsgesellschaften
- Reinvestition in neue Renditeliegenschaft nicht zwingend gegeben und damit nicht dermassen "unmittelbar"

### **Fallbeispiel 3** (Immobilienverwaltungsgesellschaft)

#### *Lösungsansätze*

- Ausschluss der Ersatzbeschaffung bei Vermögensobjekten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen. (Art. 64 Abs. 3 DBG / § 78 Abs. 3 StG-LU)

#### *Fazit*

- Steuerneutrale Ersatzbeschaffungen von Liegenschaften bei Immobilienverwaltungsgesellschaften sind ausgeschlossen (Ausnahme eigentliche Betriebsliegenschaften)

**Fallbeispiel 4** (Verkauf Immobilie - Kauf Beteiligung)

*Ausgangslage*

Die im Weinhandel tätige Degusta AG will im 2013 ein Mehrfamilienhaus für 5 Mio. Franken verkaufen und wird einen Gewinn von voraussichtlich CHF 2 Mio. realisieren. Die Wohnungen im Mehrfamilienhaus werden zu 20 Prozent an Mitarbeiter der Degusta AG vermietet und somit als Personalwohnungen genutzt.

Bereits im 2012 sollen Aktien einer Immobiliengesellschaft erworben werden, welche Eigentümerin eines Weingutes ist. Der Kaufpreis für die Beteiligung beträgt 10 Mio. und beinhaltet einen Rebberg mit einem Grundstückspreis über CHF 8 Mio..

Der mutmassliche Gewinn 2013 aus dem Verkauf MFH soll steuerneutral auf die Beteiligung übertragen werden.

## Fallbeispiel 4 (Verkauf Immobilie - Kauf Beteiligung)

### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ✓
- Betriebsnotwendigkeit ?
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ?

**Fallbeispiel 4** (Verkauf Immobilie - Kauf Beteiligung)

*Lösungsansätze*

- Betriebsnotwendigkeit wird sowohl beim zu veräussernden Objekt wie auch bei der Ersatzinvestition verlangt
- Betriebsnotwendigkeit des MFH ist nicht gegeben. Zwang zur Wiederbeschaffung wie bei echt betriebsnotwendigen Liegenschaften besteht nicht. Vermietungen an das Personal sind untergeordnet und ändern daran nichts.
- Ersatz von unbeweglichem durch bewegliches Vermögen ist ausgeschlossen (StHG Art. 8 Abs. 4)
- Wirtschaftliche oder transparente Betrachtungsweise (Faktischer Kauf einer Immobilie durch den Erwerb der Beteiligung) ist nicht möglich

**Fallbeispiel 4** (Verkauf Immobilie - Kauf Beteiligung)

*Fazit*

- Steuerneutrale Ersatzbeschaffung von Liegenschaften in Gegenstände des beweglichen Vermögens ist gesetzlich ausgeschlossen
- Die Übertragung von stillen Reserven auf eine bereits erworbene Ersatzinvestitionen wäre grundsätzlich hingegen möglich (Vorausbeschaffung) - Im konkreten Fall mangelt es jedoch an der Betriebsnotwendigkeit

**Fallbeispiel 5** (Verkauf Industriehalle - Investition in Wohn- und Geschäftshaus)

*Ausgangslage*

Malermeister X verkauft seine selbstgenutzte Industriehalle im 2012 an einen Dritten für CHF 800'000 und realisiert einen Gewinn von 200'000 Franken.

Ebenfalls im 2012 erstellt er ein Wohn- und Geschäftshaus in der Nachbargemeinde. Die Investitionssumme beläuft sich auf 3.5 Mio. Franken. Der selbstgenutzte Gewerbeanteil beträgt 25 Prozent und somit rund 875'000 Franken.

Herr X will den realisierten Gewinn von CHF 200'000 steuerneutral auf das neue Wohn- und Geschäftshaus übertragen und macht Ersatzbeschaffung geltend.

## **Fallbeispiel 5** (Verkauf Industriehalle - Investition in Wohn- und Geschäftshaus)

### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ✓
- Betriebsnotwendigkeit ?
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ✓

## **Fallbeispiel 5** (Verkauf Industriehalle - Investition in Wohn- und Geschäftshaus)

### *Lösungsansätze*

- Das verkaufte Objekt wurde betrieblich genutzt und stellte Geschäftsvermögen für den Malerbetrieb dar.
- Das "Ersatzobjekt" wird nur noch zu 25 Prozent selber betrieblich genutzt und qualifiziert steuerlich somit als Privatvermögen (Präponderanzmethode)
- Die Übertragung der stillen Reserven von 200'000 auf ein Objekt im Privatvermögen ist ausgeschlossen
- Malermeister X realisiert somit einen steuerbaren Kapitalgewinn von 200'000 ohne die Möglichkeit eine Ersatzbeschaffung geltend zu machen

**Fallbeispiel 5** (Verkauf Industriehalle - Investition in Wohn- und Geschäftshaus)

*Lösungsansätze*

- Mit der Begründung von Stockwerkeigentum für den selbstgenutzten Gewerbeteil wäre die Qualifikation als Geschäftsvermögen wieder gegeben. Eine vollständige Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt wäre damit möglich.

*Zusatzfrage*

Wie ist der Fall zu beurteilen, wenn es sich beim Malerbetrieb um eine juristische Person handeln würde?

## **Fallbeispiel 5** (Verkauf Industriehalle - Investition in Wohn- und Geschäftshaus)

### *Lösungsansätze (Juristische Person)*

- Jedes Grundstück stellt bei einer juristischen Person Geschäftsvermögen dar - unabhängig von der Nutzung
- Das verkaufte Objekt wurde vollständig betrieblich genutzt
- Das "Ersatzobjekt" wird zu 25 Prozent wiederum betrieblich genutzt und die Ersatzinvestition übersteigt den Verkaufserlös um 75'000 Franken.
- Die vollständige Übertragung der stillen Reserven von 200'000 auf das Wohn- und Geschäftshaus ist möglich
- Betriebsnotwendigkeit beurteilt sich quotenmässig sowohl beim verkauften Objekt wie auch bei der Ersatzinvestition (Keine Mindestquote für betriebliche Nutzung erforderlich)

## **Fallbeispiel 6** (Interkantonale Ersatzbeschaffung)

Die Expand AG mit Sitz im Kanton Solothurn verkauft im 2012 die betriebsnotwendige Liegenschaft mit einem Gewinn von zwei Millionen Franken.

Ebenfalls im 2012 verlegt sie den Sitz in den Kanton Luzern. Neben Investitionen in bewegliches Anlagevermögen in den gemieteten Räumlichkeiten ist ein Neubau für ein Betriebsgebäude am neuen Standort geplant.

Aus diesem Grund wird eine Rückstellung Ersatzbeschaffung im Umfang von 2 Mio. Franken im Geschäftsjahr 2012 verbucht.

## Fallbeispiel 6 (Interkantonale Ersatzbeschaffung)

### *Ausgangslage*

- Anlagevermögen ✓
- Betriebsnotwendigkeit ✓
- In der Schweiz ✓
- Rückstellung - Angemessene Frist ?

## **Fallbeispiel 6** (Interkantonale Ersatzbeschaffung)

### *Lösungsansätze*

- Rückstellung im Umfang der stillen Reserven möglich, sofern Verwendung zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt innert angemessener Frist (in der Regel 2 Jahre)
- Auflösung zugunsten der Erfolgsrechnung notwendig, falls Rückstellung nicht mehr begründet ist (Art. 64 Abs. 2 DGB / § 78 Abs. 2 StG-LU)
- Bildung der Rückstellung zu Lasten Veräusserungsgewinn Kanton Solothurn (interkantonale Steuerauscheidung)
- Allfällige erfolgswirksame Auflösung in den Folgejahren zugunsten Sitzkanton Luzern (Kein steuerlicher Anknüpfungspunkt mehr im Kanton Solothurn)

**Fallbeispiel 6** (Interkantonale Ersatzbeschaffung)

*Fazit*

- Grundsätzlich keine Wegzugsbesteuerung möglich durch Verweigerung Ersatzbeschaffungsrückstellung
- Ernsthaftigkeit der geplanten Ersatzinvestition wird jedoch zu beweisen sein (Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen gegenüber den beteiligten Kantonen)  
 (Art. 5 Verordnung StHG im interkantonalen Verhältnis SR 642.141)