



Merkblatt

Ersatzbeschaffung von Wohneigentum bei der Grundstückgewinnsteuer

Inhaltsverzeichnis

	Randnummer
A. Inhalt	1
B. Rechtliche Grundlagen	2–3
C. Geltungsbereich	4
D. Aufschub der Besteuerung	5–23
1. Voraussetzungen	5–12
1.1 Subjektidentität zwischen Veräusserer und Erwerber	6–7
1.2 Selbstnutzung der veräusserten Wohnliegenschaft	8–9
1.3 Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft	10
1.4 Einhaltung der Ersatzbeschaffungsfrist	11–12
2. Veranlagung	13–23
2.1 Gewinnbemessung	13–16
2.2 Gewinnbemessung in besonderen Fällen	17–23
a) Teilweise Selbstnutzung	17–19
b) Unüberbaute Grundstücksteile bzw. Grundstücke	20–21
c) Gemischt genutzte Grundstücke (Privat- und Geschäftsvermögen)	22–23
E. Verfahren	24–29
1. Geltendmachung des Aufschubs	24–27
1.1 Antragsformular	24–25
1.2 Antragsfrist	26–27
2. Verfügung des Aufschubs	28–29
F. Nachträgliche Besteuerung aufgeschobener Gewinne	30–34
1. Wegfall der Aufschubsvoraussetzungen	30
2. Veräusserung der Ersatzliegenschaft innerhalb des Kantons	31–33
3. Veräusserung der Ersatzliegenschaft ausserhalb des Kantons	34
G. Beispiele	35–40
1. Veräusserung und Erwerb (Alleineigentum)	35–36
2. Veräusserung und Erwerb durch Ehegatten (je hälftiges Miteigentum)	37–38
3. Veräusserung durch Ehemann (Alleineigentum) und Erwerb durch Ehegatten (je hälftiges Miteigentum)	39–40
H. Gültigkeit und Publikation	41–42

A. Inhalt

- 1 Das vorliegende Merkblatt hat die Ersatzbeschaffung von Wohneigentum bei der Grundstücksgewinnsteuer zum Gegenstand. Es enthält Ausführungen zu den Voraussetzungen, den Wirkungen und zum Verfahren des Steueraufschubs. Im Weiteren behandelt es die nachträgliche Besteuerung aufgeschobener Gewinne.

B. Rechtliche Grundlagen

- 2 Gemäss § 109 StG (Steuergesetz vom 9. Februar 2000, SRSZ 172.200) wird die Besteuerung auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Die angemessene Frist beträgt in der Regel vier Jahre vor oder nach der Veräusserung. Weitere Bestimmungen des Steuergesetzes (§§ 113 Abs. 3, 117, 121 Abs. 3, 164 und 173 Abs. 1 Bst. a StG) regeln die Steuerbemessung, die Besitzesdauer, das Verfahren und die Anpassung einer rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung im Hinblick auf die Ersatzbeschaffung von Wohneigentum.
- 3 Die Grundstückgewinnsteuerverordnung vom 29. Mai 2001, GGStV, SR 172.213, enthält Bestimmungen zur Ersatzbeschaffungsfrist, zur Berechnung und Besteuerung des Aufschubs und zu teilweise fremdgenutzten sowie teilweise überbauten Grundstücken (§§ 8–10 GGStV). Im Weiteren regelt sie die Geltendmachung der Ersatzbeschaffung (§§ 18 f. GGStV).

C. Geltungsbereich

- 4 Das Merkblatt findet Anwendung auf die Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaften, sofern der Veräusserungserlös zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Es findet keine Anwendung auf Ferien- und Zweitliegenschaften¹.

D. Aufschub der Besteuerung

1. Voraussetzungen

- 5 Der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung erfordert die Erfüllung verschiedener materieller und formeller Voraussetzungen.

1.1 Subjektidentität zwischen Veräusserer und Erwerber

- 6 Erste Voraussetzung für den Steueraufschub ist die Übereinstimmung (Identität) der Person, die eine Wohnliegenschaft veräussert, mit derjenigen Person, welche die Ersatzliegenschaft erwirbt².

¹ § 109 Abs. 2 StG.

² § 109 Abs. 1 i.V.m. § 111 Abs. 1 StG.

- 7 Ehegatten werden bei der Grundstückgewinnsteuer entsprechend den im Grundbuch eingetragenen Eigentumsverhältnissen als zwei eigene Steuersubjekte behandelt³. Veräussert z.B. der Ehemann eine Wohnliegenschaft in seinem Alleineigentum und erwirbt eine Ersatzliegenschaft zusammen mit seiner Ehefrau zu je hälftigem Miteigentum, so kann aufgrund der vorausgesetzten Subjektidentität bei der Ermittlung des aufzuschiebenden Gewinns nur die in die Eigentumshälfte des Ehemannes vorgenommene Reinvestition angerechnet werden (vgl. Beispiel N 39 f.). Andernfalls müsste die Ehefrau später einen Gewinn versteuern, den nicht sie, sondern allein der Ehemann erzielt hat.

1.2 Selbstnutzung der veräusserten Wohnliegenschaft

- 8 Die Liegenschaft muss bis zur Veräusserung von der steuerpflichtigen Person (Veräusserer) selber bewohnt werden. Der Wohnort muss seinen steuerlichen Hauptwohnsitz bilden. Die Nutzung als Wohnliegenschaft muss von Dauer sein⁴.
- 9 Eine nur kurzfristige Bewohnung durch den Veräusserer oder die Vermietung an einen direkten Nachkommen oder an sonstige nahestehende Drittpersonen (z.B. an den getrennt lebenden Ehegatten oder an die Schwiegereltern) erfüllen diese Voraussetzungen nicht. Demgegenüber kann eine kurzfristige Fremd- oder Nichtnutzung bis zu einem Jahr vor der Veräusserung in begründeten Ausnahmefällen als Selbstnutzung im Sinne des Gesetzes anerkannt werden (z.B. bei beruflich bedingtem Wohnsitzwechsel oder vergeblichen Verkaufsbemühungen).

1.3 Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft

- 10 Die Ersatzliegenschaft muss von der steuerpflichtigen Person unmittelbar ab Erwerb dauerhaft selber bewohnt werden. Der Wohnort muss den steuerlichen Hauptwohnsitz der steuerpflichtigen Person begründen.

1.4 Einhaltung der Ersatzbeschaffungsfrist

- 11 Die Ersatzbeschaffung muss «innert angemessener Frist» erfolgen. Die angemessene Frist beträgt in der Regel vier Jahre vor oder nach der Veräusserung⁵. Ersatzbeschaffungen für Wohneigentum nach Ablauf von vier Jahren bewirken nur dann einen nachträglichen Aufschub, wenn sie aus wichtigen Gründen innert Frist nicht möglich waren. Gleiches gilt sinngemäss bei Vorausbeschaffungen⁶.
- 12 Die Ersatzbeschaffungsfrist berechnet sich ab dem Zeitpunkt der Veräusserung, für welche ein Besteuerungsaufschub geltend gemacht wird⁷. Massgebender Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung bildet das Datum des Erwerbs der Ersatzliegenschaft (Grundbucheintrag). Wird der Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft für den Steueraufschub geltend gemacht, bildet der Baubeginn den massgebenden Zeitpunkt. Die Massgeblichkeit des Baubeginns gilt nur für Liegenschaften, die ausserhalb der vierjährigen Ersatzbeschaffungsfrist vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft erworben wurden.

³ Vgl. § 9 Abs. 3 GGStV.

⁴ § 109 Abs. 1 StG.

⁵ § 109 Abs. 1 StG.

⁶ § 8 Abs. 2 GGStV; bei Vorausbeschaffungen (vorgängige Ersatzbeschaffung) erfolgt die Ersatzbeschaffung vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft.

⁷ § 8 Abs. 1 GGStV.

2. Veranlagung

2.1 Gewinnbemessung

- 13 Sind die Voraussetzungen des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung (vgl. N 6–12) erfüllt, wird die Besteuerung um jenen Anteil am Veräusserungsgewinn aufgeschoben, um welchen die massgebenden Anlagekosten der Ersatzliegenschaft (Erwerbspreis und Aufwendungen, inkl. Kosten und Abgaben bei Erwerb) jene der veräusserten Wohnliegenschaft (Erwerbspreis und Aufwendungen, inkl. Kosten und Abgaben bei Erwerb und Veräusserung) übersteigen⁸.
- 14 Unentgeltliche Kaufpreisanteile (Erbvorbezug, gemischte Schenkung, Anrechnungs- bzw. Ausgleichswert bei späterer Erteilung) bleiben unberücksichtigt, da ihnen nicht der Charakter eines Veräusserungs- bzw. Erwerbspreises zukommt. Im Gegensatz zum Regelfall, in dem die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks der Reinvestition entsprechen (vgl. N 16, Fall 3), berechnet sich beim Erwerb der Ersatzliegenschaft die Reinvestition aus steuer-aufschiebender Veräusserung⁹ aufgrund der tatsächlich eingesetzten Mittel¹⁰. Der Steuer-aufschub ist auf den Teil des Erlöses begrenzt, der reinvestiert wird. Dabei gilt die absolute Methode: In dem Umfang, in dem der Erlös nicht in die Ersatzliegenschaft fliesst, wird der Gewinn besteuert¹¹.
- 15 Bei der Berechnung des Besteuerungsaufschubes ist sowohl bei der veräusserten Wohnliegenschaft (Anlagekosten und Veräusserungserlös) als auch bei der Ersatzliegenschaft (Anlagekosten bzw. reinvestierter Betrag) auf die Eigentumsverhältnisse im Grundbuch abzustellen (vgl. Beispiele N 37 f. und 39 f.). Bei Gesamteigentum ist zusätzlich die im Innenverhältnis geltende Quote zu berücksichtigen¹².
- 16 Je nach dem Verhältnis der Anlagekosten der Ersatzliegenschaft zu den Anlagekosten der veräusserten Wohnliegenschaft resultiert ein voller, teilweiser oder kein Aufschub:

Fr.	Veräusserte Wohnliegenschaft	Erworbene / erbaute Ersatzliegenschaft		
		Fall 1 Kein Aufschub	Fall 2 Teilaufschub	Fall 3 Voller Aufschub
700'000	Erlös Fr. 750'000 (zu versteuernder Gewinn ohne Ersatzb. Fr. 250'000)	(zu versteuernder Gewinn Fr. 250'000)	(zu versteuernder Gewinn Fr. 150'000) (Teilaufschub Fr. 100'000)	(Voller Aufschub Fr. 250'000)
600'000				
500'000				
400'000	Anlagekosten* Fr. 500'000	(Desinvestition Fr. 100'000)	Baukosten resp. Erwerbspreis Fr. 600'000	Baukosten resp. Erwerbspreis Fr. 750'000
300'000		Baukosten resp. Erwerbspreis Fr. 400'000		
0				

Anlagekosten/Erlös und Erwerbspreis/Baukosten beziehen sich jeweils nur auf den dauernd und ausschliesslich selbstbewohnten Teil der Wohn- resp. Ersatzliegenschaft

* Anlagekosten = Erwerbspreis + Aufwendungen (inkl. Kosten und Abgaben bei der Veräusserung)

⁸ § 116 Abs. 1 Bst. d StG; § 9 Abs. 1 GGStV; vgl. BGer 2A.311/2003 vom 2. März 2004.

⁹ Erbteilung, Erbvorbezug oder (gemischte) Schenkung (§ 107 Bst. a StG).

¹⁰ § 109 Abs. 1 StG: «... soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird».

¹¹ BGE 130 II 202.

¹² § 9 Abs. 3 GGStV.

2.2 Gewinnbemessung in besonderen Fällen

a) Teilweise Selbstnutzung

- 17 Bei der Veräusserung einer nur zum Teil selbstbewohnten Wohnliegenschaft ist zur Bestimmung des anrechenbaren Veräusserungserlöses und der anrechenbaren Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) der nicht selbst bewohnte Liegenschaftsanteil auszuscheiden. Gleiches gilt sinngemäss für die Bestimmung der für den Erwerb oder die Bebauung der Ersatzliegenschaft eingesetzten Mittel (vgl. Beispiel N 35 f.)¹³.
- 18 Die Aufteilung zwischen Selbstnutzung und übriger Nutzung kann aufgrund der Netto-/Bruttofläche (m²) oder des aktuellen Ertrags zu Drittbedingungen (CHF) erfolgen. Bei der Berechnung nach Flächenanteilen sind in der Regel nur die tatsächlichen Wohnräume (inkl. Küche, Bad, WC, wohnungseigene Gänge) ohne Nebenräume (insb. Keller, Estrich, Gartensitzplatz, Terrasse) miteinzubeziehen. Sofern die Flächenberechnung den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht wird, können die einzelnen Flächen im Sinne einer Grobberechnung wie folgt gewichtet werden:
- | | |
|--|-------------|
| – Wohneinheiten (inkl. Küche, Bad, WC, wohnungseigene Gänge) | Faktor 1.00 |
| – Keller, Bastelraum, Estrich und Garage | Faktor 0.40 |
| – Terrasse, Sitzplatz | Faktor 0.30 |
- 19 Auf eine Aufteilung wird verzichtet, wenn dem nicht selbst bewohnten Anteil eine marginale Bedeutung zukommt (bis maximal 10 % der Gesamtfläche). Dies trifft z.B. auf die Vermietung eines einzelnen Zimmers oder Studios mit Dusche/WC zu, sofern es sich dabei nicht um eine separate Wohneinheit (mit eigener Küche) handelt.

b) Unüberbaute Grundstückteile bzw. Grundstücke

- 20 Unüberbaute Teile grosser Grundstücke sind analog zu teilweise selbstgenutzten Grundstücken auszuscheiden (vgl. N 17 ff.)¹⁴, da die unüberbauten Teile keine dem Wohnzweck dienende Selbstnutzung im Sinne von § 109 StG aufweisen. Keine solche Selbstnutzung stellen in der Regel landintensive Hobbys dar (z.B. Pferdestall mit Umgelände).
- 21 Keine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn ein unüberbautes Grundstück veräussert wird und der Erlös zum Ausbau eines bestehenden Eigenheims oder zum Erwerb einer Ersatzliegenschaft verwendet wird.

c) Gemischt genutzte Grundstücke (Privat- und Geschäftsvermögen)

- 22 Bei der Veräusserung eines privat und geschäftlich genutzten Grundstücks kann die Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden, soweit der für den selbstbewohnten Wohneigentumsanteil erzielte Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird. Dasselbe gilt, wenn der Erlös aus der Veräusserung einer rein privat genutzten Wohnliegenschaft für den Erwerb einer gleich, jedoch gemischt genutzten Ersatzliegenschaft verwendet wird¹⁵.

¹³ § 10 Abs. 1 GGStV.

¹⁴ § 10 Abs. 2 GGStV.

¹⁵ Für den Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung bei gemischt genutzten Grundstücken gelten für den geschäftlichen Teil die Voraussetzungen von § 108 StG.

- 23 Die Aufteilung gemischt genutzter Grundstücke (Privat- bzw. Geschäftsanteil) bei Ersatzbeschaffungen erfolgt nach der Art der Nutzung (Wertzerlegungsmethode¹⁶), da die tatsächliche Nutzung der veräusserten Wohnliegenschaft bzw. der Ersatzliegenschaft massgebend ist.

E. Verfahren

1. Geltendmachung des Aufschubs

1.1 Antragsformular

- 24 Der Aufschub der Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung ist mit dem offiziellen Antragsformular unter Beilage der darin verlangten Unterlagen geltend zu machen¹⁷.
- 25 Veräussern mehrere Personen die Liegenschaft gemeinsam, ist der Antrag um Besteuerungsaufschub von jeder Person einzeln zu stellen.

1.2 Antragsfrist

- 26 Bei vorgängiger Ersatzbeschaffung¹⁸ ist der Besteuerungsaufschub für einen später erzielten Veräusserungsgewinn spätestens bis zum Ablauf der 30-tägigen Frist, innert welcher Einsprache gegen die Veranlagung dieses Veräusserungsgewinns erhoben werden kann, geltend zu machen¹⁹. Dies gilt sinngemäss auch in folgenden Fällen:
- Erwerb eines unbebauten Grundstücks innerhalb der angemessenen Frist (in der Regel 4 Jahre) vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft, auf dem mit dem Bau einer Ersatzliegenschaft begonnen wird; es spielt keine Rolle, ob der Baubeginn vor oder nach der Veräusserung erfolgt;
 - Erwerb eines unbebauten Grundstücks ausserhalb der angemessenen Frist (in der Regel 4 Jahre) vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft, auf dem innerhalb dieser Frist mit dem Bau einer Ersatzliegenschaft begonnen wird.
- 27 Bei nachträglicher Ersatzbeschaffung²⁰ verfügt die Veranlagungsbehörde den Veräusserungsgewinn zunächst ohne Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung, wenn diese mehr als 30 Tage nach der Veräusserung erfolgt. Anschliessend nimmt sie eine Anpassung im Sinne von § 173 StG vor²¹. Gemäss § 173 Abs. 1 Bst. a StG passt die kantonale Steuerverwaltung auf Antrag der steuerpflichtigen Person (Veräusserer der Wohnliegenschaft) die rechtskräftige Grundstückgewinnsteuerveranlagung an, wenn der Antrag spätestens innert 90 Tagen nach Erwerb der Ersatzliegenschaft eingereicht wird und die Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung erfüllt sind (vgl. N 6–12). Die 90-tägige Frist gilt auch in folgenden Fällen:

¹⁶ Die für die Zuordnung einer Liegenschaft zum Privat- bzw. Geschäftsvermögen übliche Präponderanzmethode findet keine Anwendung.

¹⁷ Das Formular kann heruntergeladen werden unter: <https://www.sz.ch/verwaltung/finanzdepartement/steuerverwaltung/grundstueckgewinnsteuer/formulare.html/8756-8758-8802-10332-10354-10475-10478#js-cms-accordion-header--0-1>

¹⁸ Vorgängige Ersatzbeschaffung: Die Ersatzbeschaffung erfolgt vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft (jeweils Datum der Grundbucheintragung massgebend).

¹⁹ § 163 Abs. 1 i.V.m. § 151 StG; § 18 GGStV.

²⁰ Nachträgliche Ersatzbeschaffung: Die Ersatzbeschaffung erfolgt nach der Veräusserung der Wohnliegenschaft (jeweils Datum der Grundbucheintragung massgebend).

²¹ § 18a GGStV.

- Erwerb eines unbebauten Grundstücks, das sofort oder ohne wesentlichen zeitlichen Unterbruch bebaut wird; die 90-tägige Frist zur Einreichung des Antrags läuft ab Erwerb des Grundstücks;
- Beginn der Bebauung eines Grundstücks nach der Veräusserung der Wohnliegenschaft, das ausserhalb der angemessenen Frist (in der Regel 4 Jahre) vor der Veräusserung erworben wurde; die 90-tägige Frist zur Einreichung des Antrags läuft ab Baubeginn²².

2. Verfügung des Aufschubs

- 28 Die Veranlagungsbehörde stellt den nicht besteuerten Gewinn bei einer Ersatzbeschaffung von Wohneigentum in der Regel durch eine anfechtbare Verfügung fest²³. Diese kann nicht mit dem Hinweis auf eine zukünftige Ersatzbeschaffung hinausgezögert werden.
- 29 Erfolgt die Ersatzbeschaffung mehr als 30 Tage nach der Veräusserung, verfügt die Veranlagungsbehörde den Gewinn zunächst ohne Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung und nimmt anschliessend eine Anpassung im Sinne von § 173 StG vor (vgl. N 27)²⁴.

F. Nachträgliche Besteuerung aufgeschobener Gewinne

1. Wegfall der Aufschubsvoraussetzungen

- 30 Der Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung von Wohneigentum erfolgt unter dem Vorbehalt, dass der Antragsteller die Ersatzliegenschaft mit unverändertem Eigentumsanteil dauernd als Hauptwohnsitz selber nutzt. Entfällt eine dieser Voraussetzungen, muss dieser der kantonalen Steuerverwaltung eine Meldung erstatten. Sofern diese die Inanspruchnahme des Steueraufschubs als rechtsmissbräuchlich beurteilt, widerruft sie den Aufschub²⁵.

2. Veräusserung der Ersatzliegenschaft innerhalb des Kantons

- 31 Für die Gewinnbemessung bei der Veräusserung eines durch Ersatzbeschaffung im Sinne von § 109 StG oder einer entsprechenden Bestimmung eines anderen Kantons erworbenen Grundstücks (Ersatzliegenschaft) ist auf dessen Erwerb abzustellen, wobei der nicht besteuerte Gewinn der bei der Ersatzbeschaffung veräusserten Wohnliegenschaft von den Anlagekosten abgezogen wird²⁶. Damit ergibt sich, dass ein infolge Ersatzbeschaffung nicht besteuert Gewinn erst bei einer steuerbegründenden Veräusserung der Ersatzliegenschaft durch Abzug von dessen Anlagekosten besteuert wird²⁷.

²² Bei der Berechnung des aufzuschiebenden Gewinns können nur die Bauaufwendungen, nicht aber der Erwerbspreis der Ersatzliegenschaft geltend gemacht werden, da bei dieser der unmittelbare Kausalzusammenhang zur Veräusserung der Wohnliegenschaft nicht mehr gegeben ist. Sofern das unbebaute Grundstück innerhalb der angemessenen Frist (in der Regel 4 Jahre) vor der Veräusserung der Wohnliegenschaft erworben wurde, liegt aufgrund des gegebenen Kausalzusammenhangs zur Veräusserung eine vorgängige Ersatzbeschaffung vor, die nicht unter § 173 Abs. 1 Bst. a StG fällt, sondern gemäss § 18 GGStV geltend zu machen ist.

²³ § 164 StG.

²⁴ § 18a GGStV.

²⁵ § 34 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 6. Juni 1974, VRP, SRSZ 234.110; vgl. BGer 2C_306/2016 vom 7. März 2017 E. 2.6 und BGer 2C_70/2017 vom 28. September 2017 E. 4.3.

²⁶ §§ 113 Abs. 3 und 117 StG.

²⁷ Vorbehalten ist eine Nachbesteuerung infolge Wegfalls der Aufschubsvoraussetzungen (vgl. N 30).

- 32 Für den nicht besteuerten Gewinn der bei der Ersatzbeschaffung veräusserten Wohnliegenschaft berechnet sich die Besitzesdauer seit deren Erwerb bis zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft²⁸. Demgegenüber berechnet sich die Besitzesdauer für den Gewinn aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft seit dessen Erwerb.
- 33 Die Grundstückgewinnsteuer wird zuerst auf dem Gesamtgewinn nach dem Grundtarif berechnet²⁹. Danach wird der Steuerbetrag im Verhältnis der einzelnen Teilgewinne (Teilgewinn 1 = nicht besteuert Gewinn der bei der Ersatzbeschaffung veräusserten Wohnliegenschaft; Teilgewinn 2 = Gewinn der Ersatzliegenschaft³⁰) aufgeteilt. Anschliessend wird die Besitzesdauer pro Teilgewinn angerechnet³¹.

3. Veräusserung der Ersatzliegenschaft ausserhalb des Kantons

- 34 Bei einer Veräusserung einer ausserhalb des Kantons erworbenen Ersatzliegenschaft ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung³² die sog. Einheitsmethode massgebend. Danach kommt das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats bei Ersatzbeschaffungen von Wohneigentum insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zu.

G. Beispiele

1. Veräusserung und Erwerb (Alleineigentum)

- 35 Sachverhalt: Eine Person veräussert eine Wohnliegenschaft für CHF 800 000 (Anlagekosten: CHF 500 000) und erwirbt eine Ersatzliegenschaft für CHF 750 000. Sie ist Alleineigentümerin beider Liegenschaften und nutzt die veräusserte Wohnliegenschaft zu 100 %, die Ersatzliegenschaft zu 80 % (Selbstnutzung).
- 36 Lösung: Der zu versteuernde Grundstücksgewinn beträgt CHF 200 000. Nicht besteuert werden als aufschiebbarer Gewinn CHF 100 000.

²⁸ § 121 Abs. 3 StG.

²⁹ § 120 Abs. 1 StG.

³⁰ Veräusserungserlös minus Anlagekosten (§ 113 Abs. 1 StG).

³¹ Besitzesdauerzuschlag nach § 120 Abs. 2 StG bzw. Besitzesdauerabatt nach § 120 Abs. 3 StG.

³² Vgl. BGer 2C_70/2017 vom 28. September 2017 E. 4.3.

B. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn	Veräussertes Erstobjekt (EO)			Ersatzbeschaffung (EB)		
	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²
		W1 100%	W2 100%		W3 100%	W4 80%
	(Gesamt CHF)	(Gesamt x W1)	(Gesamt x W1 x W2)	Kauf- preis	(Gesamt x W3)	(Gesamt x W3 x W4)
1. Verkaufserlös³ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	800'000	800'000	800'000			
— Landerlös, soweit übl. Umschw. überst. ⁴	—	—	—			
Bereinigter Verkaufserlös	A 800'000	B 800'000				
2. Anlagekosten⁵ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	500'000	500'000	500'000	750'000		
— Landkosten, soweit übl. Umschw. überst. ⁶	—	—	—	—		
		500'000	500'000	750'000	750'000	E 600'000
— Bisher infolge Ersatzbesch. nichtbeststeuerter Gewinn ⁷	—	—	—			
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	C 500'000	D 500'000				
3. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn						
Bereinigter Veräusserungserlös	<i>Hertrag Bst. A ▶</i>	800'000				
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	<i>Hertrag Bst. C ▶</i>	— 500'000				
Grundstücksgewinn ohne Ersatzbeschaffung		300'000				
Anlagekosten selbstbewohnter Teil Ersatzbeschaffung			F 600'000			◀ <i>Hertrag Bst. E, max. jedoch Bst. B</i>
— Anlagekosten selbstbewohnter Teil Erstobjekt			— 500'000			◀ <i>Hertrag Bst. D, max. jedoch Bst. F</i>
Aufschiebbarer, nichtbeststeuerter Gewinn ⁸		— 100'000	100'000			
Grundstücksgewinn mit Ersatzbeschaffung		200'000				

- 1) Eigentumsanteil des Antragstellers an der veräusserten Wohnliegenschaft bzw. an der Ersatzliegenschaft laut Grundbucheintrag in Prozent
- 2) Berechnung in der Regel nach Netto- oder Bruttofläche (m²) oder nach Ertrag zu Drittbedingungen (CHF)
- 3) Kaufpreis inkl. alle weiteren Leistungen (z.B. Nutzungsrechte), abzüglich nichtliegenschaftliche Erlösanteile (z.B. Inventar oder Erneuerungsfonds)
- 4) Zur Berechnung des Landerlöses sind der Land- und der Gebäuderealwert der aktuellen Schätzungsverfügung zueinander ins Verhältnis zu setzen; Berechnung der Spalte «Selbstbewohnt» beim EO: Gesamtbetrag (CHF) x Eigentumsanteil am EO (%) x Anteil selbstbewohnt (%)
- 5) EO: Erwerbspreis (inkl. alle weiteren Leistungen, abzüglich nichtliegenschaftliche Werte wie z.B. Inventar oder Erneuerungsfonds) + Aufwendungen (inkl. Erwerbs- und Verkaufskosten)
EB: Anlagekosten bzw. — bei Steueraufschub für den Rechtsvorgänger — eingesetzte Mittel
- 6) Zur Berechnung der Landkosten sind der Land- und Gebäuderealwert der bei Erwerb gültigen Schätzungsverfügung zueinander ins Verhältnis zu setzen; Berechnung der Spalte «Selbstbewohnt» beim EO: Gesamtbetrag (CHF) x Eigentumsanteil am EO (%) x Anteil selbstbewohnt (%)
- 7) Auf dem EO, unabhängig davon, ob der Gewinn innerhalb oder ausserhalb des Kantons nicht besteuert bzw. aufgeschoben wurde
- 8) Die Besteuerung wird um den Anteil am Veräusserungsgewinn aufgeschoben, um welchen die für die Ersatzliegenschaft eingesetzten Mittel die bereinigten Anlagekosten der veräusserten Wohnliegenschaft übersteigen

2. Veräusserung und Erwerb durch Ehegatten (je hälftiges Miteigentum)

- 37 Sachverhalt: Ein Ehepaar veräussert eine Wohnliegenschaft für CHF 800 000 (Anlagekosten: CHF 500 000) und erwirbt eine Ersatzliegenschaft für CHF 700 000. Beide Liegenschaften stehen je im hälftigen Miteigentum der Ehegatten. Sie nutzen die veräusserte Wohnliegenschaft und die Ersatzliegenschaft zu je 100 % (Selbstnutzung).
- 38 Lösung: Für jeden Ehegatten beträgt der zu versteuernde Grundstücksgewinn CHF 50 000. Nicht besteuert werden als aufschiebbarer Gewinn CHF 100 000 (Berechnung pro Ehegatte).

B. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn	Veräussertes Erstobjekt (EO)			Ersatzbeschaffung (EB)		
	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²
		W1 50% W2 100%			W3 50% W4 100%	
	(Gesamt CHF)	(Gesamt x W1)	(Gesamt x W1 x W2)	(Gesamt CHF)	(Gesamt x W3)	(Gesamt x W3 x W4)
1. Verkaufserlös ³ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	800'000	400'000	400'000			
— Landerlös, soweit übl. Umschw. überst. ⁴	— 0	—	— 0			
Bereinigter Verkaufserlös	A 400'000	B 400'000				
2. Anlagekosten ⁵ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	500'000	250'000	250'000	700'000		
— Landkosten, soweit übl. Umschw. überst. ⁶	— 0	—	— 0			
		250'000	250'000	700'000	350'000	E 350'000
— Bisher infolge Ersatzbesch. nichtbeststeuerter Gewinn ⁷	— 0	—	—			
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	C 250'000	D 250'000				
3. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn						
Bereinigter Veräusserungserlös	<i>Hertrag Bst. A ▶</i>	400'000				
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	<i>Hertrag Bst. C ▶</i>	— 250'000				
Grundstücksgewinn ohne Ersatzbeschaffung		150'000				
Anlagekosten selbstbewohnter Teil Ersatzbeschaffung			F 350'000			◀ Hertrag Bst. E, max. jedoch Bst. B
— Anlagekosten selbstbewohnter Teil Erstobjekt			— 250'000			◀ Hertrag Bst. D, max. jedoch Bst. F
Aufschiebbarer, nichtbeststeuerter Gewinn ⁸	— 100'000	◀ 100'000				
Grundstücksgewinn mit Ersatzbeschaffung		50'000				

Vgl. zu den Erläuterungen der hochgestellten Ziffern N 36

3. Veräusserung durch Ehemann (Alleineigentum) und Erwerb durch Ehegatten (je hälftiges Miteigentum)

- 39 Sachverhalt: Der Ehemann veräussert eine in seinem Alleineigentum stehende Wohnliegenschaft für CHF 800 000 (Anlagekosten: CHF 500 000) und erwirbt zusammen mit seiner Ehefrau eine Ersatzliegenschaft für CHF 1 360 000. Die Ersatzliegenschaft befindet sich im hälftigen Miteigentum der Ehegatten. Diese nutzen die veräusserte Wohnliegenschaft und die Ersatzliegenschaft zu je 100 % (Selbstnutzung).
- 40 Lösung: Der zu versteuernde Grundstücksgewinn beträgt CHF 120 000. Nicht besteuert werden als aufschiebbarer Gewinn CHF 180 000.

B. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn	Veräussertes Erstobjekt (EO)			Ersatzbeschaffung (EB)		
	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²	Gesamt gemäss Kaufvertrag	Eigentums- anteil An- tragsteller ¹	Selbst- bewohnt ²
		W1 100% W2 100%			W3 50% W4 100%	
	(Gesamt CHF)	(Gesamt x W1)	(Gesamt x W1 x W2)	(Gesamt CHF)	(Gesamt x W3)	(Gesamt x W3 x W4)
1. Verkaufserlös ³ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	800'000	800'000	800'000			
— Landerlös, soweit übl. Umschw. überst. ⁴	— 0	—	— 0			
Bereinigter Verkaufserlös	A 800'000	B 800'000				
2. Anlagekosten ⁵ <i>Hertrag Steuererklärung ▶</i>	500'000	500'000	500'000	1'360'000		
— Landkosten, soweit übl. Umschw. überst. ⁶	— 0	—	— 0			
		500'000	500'000	1'360'000	680'000	E 680'000
— Bisher infolge Ersatzbesch. nichtbeststeuerter Gewinn ⁷	— 0	—	—			
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	C 500'000	D 500'000				
3. Berechnung Gewinn / aufschiebbarer Gewinn						
Bereinigter Veräusserungserlös	<i>Hertrag Bst. A ▶</i>	800'000				
Bereinigte Anlagekosten Erstobjekt	<i>Hertrag Bst. C ▶</i>	— 500'000				
Grundstücksgewinn ohne Ersatzbeschaffung		300'000				
Anlagekosten selbstbewohnter Teil Ersatzbeschaffung			F 680'000			◀ Hertrag Bst. E, max. jedoch Bst. B
— Anlagekosten selbstbewohnter Teil Erstobjekt			— 500'000			◀ Hertrag Bst. D, max. jedoch Bst. F
Aufschiebbarer, nichtbeststeuerter Gewinn ⁸	— 180'000	◀ 180'000				
Grundstücksgewinn mit Ersatzbeschaffung		120'000				

Vgl. zu den Erläuterungen der hochgestellten Ziffern N 36

H. Gültigkeit und Publikation

- 41 Dieses Merkblatt gilt ab sofort. Es ersetzt das Merkblatt «Ersatzbeschaffung Wohneigentum» vom 21. November 2017.
- 42 Es wird im Internet publiziert.

Schwyz, 17. März 2026