

**Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden
über den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer
bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und
ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft
(§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG)**

(vom 31. März 2014)

A. Gesetzliche Grundlagen

I. Steuerharmonisierungsgesetz

Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) lautet wie folgt:

Die Besteuerung wird aufgeschoben bei: «Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.»

II. Zürcherisches Steuergesetz

Der Kanton Zürich überführte diese Bestimmung per 1. Januar 1999² ins neue Steuergesetz, vorerst allerdings beschränkt auf Ersatzbeschaffungen im Kanton. § 216 Abs. 3 lit. i StG lautet wie folgt:

Die Grundstücksgewinnsteuer wird aufgeschoben bei: «Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird.»

Auf 1. Januar 2001 trat sodann § 226a StG in Kraft. Diese Bestimmung, welche die Ersatzbeschaffung innerhalb der Schweiz zum Gegenstand hat, lautet wie folgt:

«Bei Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g - i in einem andern Kanton wird die Grundstücksgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Ersatzgrundstück im Kanton liegen würde.»

Die aufgeschobene Grundstücksgewinnsteuer wird nachveranlagt, wenn das ausserkantonale Ersatzgrundstück innert 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück veräussert wird.

Das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde. Im Übrigen gilt § 215.»

- 4 Das Bundesgericht hat mit Entscheidung vom 19. Dezember 2012 (2C_337/2012) festgehalten, dass bei ausserkantonalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des aufgrund des Steueraufschubs im Wegzugskanton aufgeschobenen Grundstücksgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs grundsätzlich dem Zuzugskanton zukommt (sog. Einheitsmethode). Nur bei reinvestitionsnaher Veräusserung des Ersatzobjekts kann das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns beim Wegzugskanton liegen (sog. Zerlegungsmethode). Für die Anwendung von § 226a Abs. 2 StG ergibt sich daraus, dass die Nachveranlagung der aufgeschobenen Grundstücksgewinnsteuer durch die Wegzugsgemeinde nur bei Veräusserung des ausserkantonalen Ersatzgrundstücks innert 5 Jahren anstelle von 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück erfolgen kann (vgl. Rz 31).
- 5 Weiter hat das Bundesgericht im Urteil vom 20. September 2011 (BGE 137 II 419) entschieden, dass Steuerpflichtige auch im Falle eines Ersatzbeschaffungstatbestandes ein aktuelles Rechtsschutzinteresse an der Festlegung der Höhe des aufgeschobenen Grundstücksgewinns haben. Die Grundsteuerbehörde hat daher den infolge der Ersatzbeschaffung aufgeschobenen Grundstücksgewinn sowie die massgebende Besitzesdauer durch eine mit Rechtsmitteln anfechtbare Verfügung verbindlich festzusetzen (vgl. Rz 35). Die zuständige Grundsteuerbehörde meldet die verbindlich festgesetzten Faktoren der Gemeinde oder dem Kanton, in welchem das Ersatzgrundstück liegt (vgl. Rz 38). Die rechtskräftig festgelegten Faktoren sind auch für diese verbindlich. Ein allfälliger Verlust muss nicht durch Verfügung festgelegt werden, da im Falle eines Verlusts § 216 Abs. 3 lit. i StG bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht zur Anwendung kommt.

B. Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer (§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG)

I. Voraussetzungen

1. Objektive Voraussetzungen

a) Dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung

Selbstnutzung bedeutet, dass das veräusserte Objekt durch den Steuerpflichtigen selbst zu Wohnzwecken an seinem Wohnsitz genutzt wird. Diese Voraussetzung ist bei Zweit- oder Ferienwohnungen nicht erfüllt (BGE 138 II 105).

Ausschliesslich ist die Selbstnutzung, wenn das Wohnhaus oder die Wohnung zu keinen anderen Zwecken als zu Wohnzwecken dient. Handelt es sich beim veräusserten Objekt um ein Mehrfamilienhaus, in welchem der Veräusserer lediglich eine von mehreren Wohnungen selbst nutzt, wird der Steueraufschub anteilmässig gewährt.

Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn sie grundsätzlich ohne Unterbruch erfolgt. Ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung – und Fremdnutzung (Vermietung) oder Nichtnutzung (leer stehend) – ist nicht schädlich, wenn der Unterbruch durch äussere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (RB 1998 Nr. 164). Eine bestimmte Mindestdauer der Selbstnutzung wird für die veräusserte Wohnliegenschaft nicht vorausgesetzt. Die selbst genutzte Wohnliegenschaft muss jedoch vor der Veräusserung als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gedient haben (BGE 138 II 105).

b) Gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft

Gleiche Nutzung der Ersatzliegenschaft liegt dann vor, wenn es sich bei der veräusserten und der neu erworbenen Liegenschaft um funktional identische Objekte handelt. Dies trifft für ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung, welche als Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen dienen, in der Regel zu.

Ist die Ersatzliegenschaft ein Mehrfamilienhaus (mit einer selbstbewohnten und einer oder mehreren vermieteten Wohnungen) oder eine teilweise geschäftlich genutzte Liegenschaft im Privatvermögen (mit einer selbstbewohnten Wohnung und einem Gewerbelokal), wird die Grundstücksgewinnsteuer insoweit aufgeschoben, als der Veräusse-

rungserlös für die selbstgenutzte Wohnung verwendet wird (Entscheid Verwaltungsgesamt Zürich, 19.11.1997, SR.97.00048).

- 11 Eine Veräußerung des jeweiligen Ersatzobjekts innerhalb von 5 Jahren nach Veräußerung des ursprünglichen Objekts ist grundsätzlich für den Steueraufschub nicht schädlich, soweit durch Reinvestition des Erlöses in ein weiteres Ersatzobjekt der aufgeschobene Grundstücksgewinn in einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft gebunden bleibt und kein Rechtsmissbrauch vorliegt (sog. Kaskadenersatzbeschaffung; vgl. Entscheid Verwaltungsgesamt Zürich, 14.3.2012, SB.2011.00154). Eine definitive Zweckentfremdung des Ersatzobjekts innerhalb von 5 Jahren nach Veräußerung des ursprünglichen Objekts führt zum Wegfall des Steueraufschubs und zur Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns (vgl. Rz 22).

c) Verwendung des Erlöses für die Ersatzliegenschaft

- 12 Der Erlös aus der Veräußerung der Wohnliegenschaft muss zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft verwendet werden. Vorausgesetzt wird nicht, dass der tatsächlich erzielte Erlös reinvestiert wird, sondern es können auch andere eigene Mittel dazu eingesetzt werden (RB 1992 Nr. 48). Der Erlös muss für Anlagekosten des Ersatzobjekts verwendet werden (RB 2003 Nr. 103). Aufwendungen mit bloss werterhaltendem Charakter wie Unterhaltskosten können nicht berücksichtigt werden.

2. Subjektive Voraussetzung

- 13 Die Ersatzbeschaffung ist durch den Veräußerer selbst vorzunehmen. Gleichgestellt ist der Erwerb von Miteigentum am Ersatzgrundstück durch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten oder durch in rechtlich und tatsächlich ungetrennter eingetragener Partnerschaft lebende eingetragene Partnerinnen oder Partner.
- 14 Wird ein selbstgenutztes Eigenheim durch eine Mehrheit von Mit- oder Gesamteigentümern gemeinsam veräußert, so wird zur Bestimmung des Anteils des gemeinsam zu steuernden Grundstücksgewinns, für welchen ein Steueraufschub erfolgt, die jeweilige Erlösverwendung der einzelnen Mit- oder Gesamteigentümer getrennt betrachtet.

3. Örtliche Voraussetzung: Belegenheitsort des Ersatzgrundstücks im Kanton oder in der Schweiz

Voraussetzung für einen Steueraufschub ist, dass das Ersatzobjekt 15 im Kanton oder in der Schweiz liegt.

4. Zeitliche Voraussetzung: Ersatzbeschaffungsfrist

Der Ersatz muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der 16 Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgen. Längere Fristen sind in Einzelfällen möglich, wenn der Steuerpflichtige die Umstände, die zur Verzögerung führen, nachweist und diese nicht von ihm zu verantworten sind.

Der Steueraufschub ist auch möglich, wenn der Ersatz vor der Ver- 17 äusserung des ursprünglichen Objekts erfolgt. Voraussetzung dazu ist, dass zwischen dem Erwerb und der Veräusserung ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Dazu muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kauf oder die Erstellung des Ersatzobjekts im Hinblick auf die Veräusserung der ursprünglichen Liegenschaft erfolgt.

II. Steueraufschub bei Veräusserung des ursprünglichen Grundstücks

1. Bei vollumfänglicher Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück

Wird der Veräusserungserlös vollumfänglich in das Ersatzgrund- 18 stück reinvestiert, ist der Steueraufschub vollständig.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'880'000

Lösung:

Der gesamte Grundstücksgewinn von (Fr. 1'500'000 ./ Fr. 1'000'000 =) Fr. 500'000 bleibt unbesteuert, weil die Grundstücksgewinnsteuer vollumfänglich aufgeschoben wird.

Der aufgeschobene Grundstücksgewinn sowie die massgebende Besitzesdauer sind durch eine anfechtbare Verfügung verbindlich festzulegen (vgl. Rz 35).

2. Bei teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück

19 Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatzgrundstück reinvestiert, so wird der Steueraufschub nur gewährt, soweit der Veräusserungserlös in das Ersatzgrundstück reinvestiert wird; der nicht reinvestierte Gewinn wird besteuert (sog. absolute Methode; RB 2003 Nr. 103; BGE 130 II 202).

a) Reinvestierter Betrag ist höher als Anlagekosten des ursprünglichen Grundstücks

20 Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatzgrundstück reinvestiert und übersteigt der Erwerbspreis des Ersatzgrundstücks die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft, findet ein partieller Steueraufschub statt.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002 zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'320'000

Lösung:

realisierter Grundstücksgewinn: Fr. 1'500'000 \cdot Fr. 1'320'000 = Fr. 180'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 61'400

Ermässigung bei 10 Jahren
Besitzesdauer
(§ 225 Abs. 3 StG): 20%

geschuldeter Steuerbetrag: Fr. 49'120

Steueraufschub: Fr. 1'320'000 \cdot Fr. 1'000'000 = Fr. 320'000

Neben dem realisierten Grundstücksgewinn ist auch der aufgeschobene Grundstücksgewinn durch eine anfechtbare Verfügung verbindlich festzulegen (vgl. Rz 35).

- b) Reinvestierter Betrag ist tiefer als Anlagekosten des ursprünglichen Grundstücks

Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatz- 21
grundstück reinvestiert und liegt der Erwerbspreis des Ersatzgrund-
stücks tiefer als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft,
findet kein Steueraufschub statt (vgl. RB 2003 Nr. 103; BGE 130 II
202).

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 870'000

Lösung:

Der gesamte Grundstücksgewinn von (Fr. 1'500'000 ./ Fr. 1'000'000 =) Fr. 500'000 unterliegt der Grundstücksgewinnsteuer.

III. Steuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks

1. Innerkantonales Ersatzgrundstück

- a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Wird ein innerkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit 22
der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, ohne
dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, oder definitiv zweck-
entfremdet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers oder Hinweis
im Dispositiv der Verfügung; Rz 34 bzw. 35) auf ihren Entscheid über
den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grund-
stücksgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag
nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (§ 71 Abs. 1
Satz 2 VO StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, er-
lischt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am

ursprünglichen Grundstück stattfand (§ 161 Abs. 1 i.V.m. § 215 Abs. 1 Satz 2 StG).

- 23 Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Ereignisse in der Zuzugsgemeinde bleiben bei der Berechnung des Grundstückgewinns unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'320'000

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2015
veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung).
Veräusserungserlös: Fr. 1'800'000.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks veranlagt die Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren:

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 1'500'000 ./ Fr. 1'000'000 = Fr. 500'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 189'400

Ermässigung bei 10 Jahren
Besitzesdauer
(§ 225 Abs. 3 StG): 20%

Steuerbetrag: Fr. 151'520

abzüglich Akontozahlung (Rz 20): Fr. 49'120

restlicher Steuerbetrag: Fr. 102'400

zuzüglich Zins (ab dem 91. Tag nach der Handänderung am
ursprünglichen Grundstück)

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks veranlagt die Grundstücksgewinnsteuer aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks:

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 1'800'000 ./ Fr. 1'320'000 = Fr. 480'000

Steuerbetrag (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 181'400

weder Erhöhung (§ 225 Abs. 2 StG) noch Ermässigung (§ 225 Abs. 3 StG) bei 3 Jahren Besitzesdauer.

Wird ein innerkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit 24 der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert und wird der Erlös nur teilweise in ein weiteres Ersatzgrundstück reinvestiert, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt im Nachsteuerverfahren die Grundstücksgewinnsteuer für denjenigen Anteil des ursprünglichen Grundstücksgewinns, der nicht weiter in einem Ersatzgrundstück gebunden ist, sofern dieser Anteil grösser ist als der bereits besteuerte Grundstücksgewinn.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrende Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'880'000

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2015 für Fr. 1'980'000 veräussert. Vom Veräusserungserlös werden Fr. 1'320'000 in ein neues Ersatzgrundstück reinvestiert.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks veranlagt die Grundstücksgewinnsteuer für den nicht weiterhin in einem Ersatzgrundstück gebundenen Grundstücksgewinn im Nachsteuerverfahren:

realisierter Grundstücksgewinn: Fr. 1'500'000 ./ Fr. 1'320'000 = Fr. 180'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 61'400

Ermässigung bei 10 Jahren
Besitzesdauer
(§ 225 Abs. 3 StG): 20%

Steuerbetrag: Fr. 49'120

zuzüglich Zins (ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück)

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks veranlagt die Grundstücksgewinnsteuer aus der Veräusserung des Ersatzgrundstücks:

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 1'980'000 ./ Fr. 1'880'000 = Fr. 100'000

Steuerbetrag (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 29'400

weder Erhöhung (§ 225 Abs. 2 StG) noch Ermässigung (§ 225 Abs. 3 StG) bei 3 Jahren Besitzesdauer.

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

25 Wird das innerkantonale Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, besteuert die Zuzugsgemeinde den auf beiden Grundstücken aufgelaufenen Gewinn gesamthaft, sofern nicht erneut eine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird. Dieses Besteuerungsrecht steht der Zuzugsgemeinde auch zu, falls es sich beim ursprünglichen Grundstück um ein ausserkantonales Grundstück handelt (vgl. Rz 31). Das Recht, die Grundstücksgewinnsteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am Ersatzgrundstück stattfand (§ 215 Abs. 1 Satz 1 StG). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG).

26 Für die Berechnung des Grundstückgewinns sind die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft um den aufgeschobenen Gewinn zu vermindern. Zur Bestimmung der massgebenden Besitzesdauer ist auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen (§ 219 Abs. 4 StG). Die rechtskräftige Verfügung der Wegzugsgemeinde über den aufgeschobenen Gewinn ist für die Zuzugsgemeinde verbindlich (vgl. BGE 137 II 419). Bei einer massgebenden Besitzesdauer von mehr als zwanzig Jahren wird bei Anwendung von § 220 Abs. 2 StG der verbindlich festgelegte, aufgeschobene Gewinn mitbesteuert, falls die jeweilige Handänderung nicht mehr als zwanzig Jahre vor Veräusserung der heutigen Ersatzliegenschaft erfolgte.

27 Das Nachbesteuerungsrecht der Wegzugsgemeinde ist erloschen; es wird keine Steuerauscheidung mit der Wegzugsgemeinde vorgenommen (§ 219 Abs. 5 StG).

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrende Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'880'000

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2020
veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung).
Veräusserungserlös: Fr. 2'180'000

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks
besteuert den Grundstücksgewinn gesamthaft:

Auf ursprünglichem Grundstück
aufgeschobener Gewinn: Fr. 500'000

Berechnung verminderte
Anlagekosten: Fr. 1'880'000 ./ Fr. 500'000 = Fr. 1'380'000

steuerbarer Grundstück-
gewinn: Fr. 2'180'000./ Fr. 1'380'000 = Fr. 800'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 309'400

Ermässigung bei Besitzesdauer
von 18 Jahren
(§ 225 Abs. 3 StG): 44%

geschuldeter Steuerbetrag: Fr. 173'264

2. Ausserkantonales Ersatzgrundstück

a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit 28
der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, ohne
dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, oder definitiv zweck-
entfremdet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers oder Hinweis
im Dispositiv der Verfügung; Rz 34 bzw. 35) auf ihren Entscheid über
den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grund-
stücksgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag
nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (§ 71 Abs. 1

Satz 2 VO StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am ursprünglichen Grundstück stattfand (§ 161 Abs. 1 i.V.m. § 215 Abs. 1 Satz 2 StG).

- 29 Die Grundstückgewinnsteuer wird berechnet, wie wenn nie eine Ersatzbeschaffung erfolgt wäre. Ereignisse im Zuzugskanton bleiben bei der Berechnung des Grundstückgewinns unberücksichtigt. Insbesondere können allfällige Verluste auf dem Ersatzgrundstück nicht geltend gemacht werden.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002 zuzüglich wertvermehrende Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'320'000

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2015 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung).

Veräusserungserlös: Fr. 1'800'000.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks veranlagt die Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren:

Steuerbarer Grundstückgewinn: Fr. 1'500'000 ./ Fr. 1'000'000 = Fr. 500'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 189'400

Ermässigung bei 10 Jahren
Besitzesdauer (§ 225 Abs. 3 StG): 20%

Steuerbetrag: Fr. 151'520

abzüglich Akontozahlung (Rz 20): Fr. 49'120

restlicher Steuerbetrag: Fr. 102'400

zuzüglich Zins (ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück)

Der auf dem ausserkantonalen Ersatzgrundstück erzielte Gewinn unterliegt nicht der zürcherischen Steuerhoheit.

Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit 30 der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert und wird der Erlös nur teilweise in ein weiteres Ersatzgrundstück reinvestiert, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt im Nachsteuerverfahren die Grundstücksgewinnsteuer für denjenigen Anteil des ursprünglichen Grundstückgewinns, der nicht weiter in einem Ersatzgrundstück gebunden ist, sofern dieser Anteil grösser ist als der bereits besteuerte Grundstücksgewinn.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2012: Fr. 1'500'000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 2002
zuzüglich wertvermehrende
Aufwendungen): Fr. 1'000'000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2012: Fr. 1'320'000

Annahme: Das ausserkantonale Ersatzgrundstück wird im Jahre 2015 für Fr. 1'430'000 veräussert. Vom Veräusserungserlös werden Fr. 1'100'000 in ein neues Ersatzgrundstück reinvestiert.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks veranlagt die Grundstücksgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren:

Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 1'500'000 \cdot $\frac{1}{3}$ Fr. 1'100'000 = Fr. 400'000

Steuer (§ 225 Abs. 1 StG): Fr. 149'400

Ermässigung bei 10 Jahren
Besitzesdauer
(§ 225 Abs. 3 StG): 20%

Steuerbetrag: Fr. 119'520

abzüglich Akontozahlung
(Rz 20): Fr. 49'120

restlicher Steuerbetrag: Fr. 70'400

zuzüglich Zins (ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück)

Der auf dem ausserkantonalen Ersatzgrundstück erzielte Gewinn unterliegt nicht der zürcherischen Steuerhoheit.

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

- 31 Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren veräussert, so steht das Recht zur Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinns bei Wegfall des Steueraufschubs nicht der Wegzugsgemeinde sondern dem Zuzugskanton zu (vgl. Entscheid BGr, 19. Dezember 2012, 2C_337/2012; sog. Einheitsmethode). § 226a Abs. 2 StG kommt daher aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht zur Anwendung.

IV. Verfahren

- 32 Der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung muss vom Veräusserer beantragt werden, bevor die Grundstückgewinnsteuer rechtskräftig veranlagt ist.
- 33 Das Steuererklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer wird auch bei Begehren um Ersatzbeschaffung durchgeführt.
- 34 Für die Gemeinde besteht die Möglichkeit, vom Veräusserer einen Revers (siehe Anhang) einzuholen, in dem der Veräusserer unterschriftlich bestätigt, dass die Voraussetzungen für den Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung erfüllt sind und dass er die Besteuerung des Grundstückgewinns im Nachsteuerverfahren anerkennt für den Fall, dass die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder dass das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, oder definitiv zweckentfremdet wird (vgl. Rz 22, 28).
- 35 Sind die Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. i StG für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfüllt, wird durch die Gemeinde der aufgeschobene Grundstückgewinn und (bei teilweiser Reinvestition) der realisierte Grundstückgewinn sowie die massgebende Besitzesdauer in einer anfechtbaren Verfügung verbindlich festgelegt. In der Verfügung sind zudem aufzuführen: Veräusserungserlös, Anlagekosten, reinvestierter Betrag, Tag der Veräusserung des ursprüngli-

chen Grundstücks, Tag des Erwerbs des ursprünglichen Grundstücks oder Tag, ab welchem die massgebende Besitzesdauer läuft sowie Ort (Gemeinde) des Ersatzobjekts. Im Dispositiv der Verfügung hält die Gemeinde fest, dass gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. i bzw. § 226a Abs. 1 StG keine oder nur ein Teil der Grundstücksgewinnsteuer erhoben wird. Zudem macht die Gemeinde darauf aufmerksam, dass die Grundstücksgewinnsteuer nachträglich bezogen wird, sofern die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder das Grundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung an der ursprünglichen Liegenschaft veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, oder definitiv zweckentfremdet wird.

Ist im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer 36 noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub aus anderen Gründen nicht zweifelsfrei gegeben, kann die Grundstücksgewinnsteuer erhoben und später nach Kauf des Ersatzobjekts im Revisionsverfahren zurückerstattet werden. Die Steuerbehörde weist den Steuerpflichtigen in der Verfügung auf sein Recht hin, gestützt auf § 155 StG die Revision der Grundsteueranmeldung zu verlangen, wenn er innert angemessener Frist ein Ersatzgrundstück erwirbt. Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit der Ersatzbeschaffung zu stellen (§ 156 StG).

Wenn erst konkrete Hinweise für den Erwerb eines Ersatzobjekts 37 bestehen, kann die Gemeinde mit der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer zuwarten, bis die Investition in das Ersatzobjekt erfolgt ist.

V. Melde-, Aufbewahrungs- und Registrierpflichten

Die Steuerbehörde der Wegzugsgemeinde meldet der zürcherischen Zuzugsgemeinde (bei Ersatzbeschaffung im Kanton) bzw. der zuständigen Veranlagungsbehörde des Zuzugskantons (bei Ersatzbeschaffung in der Schweiz; Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis; SR 642.141), dass ein Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung gewährt worden ist. Der Meldung ist eine Kopie der Verfügung beizulegen. Die durch eine rechtskräftige Verfügung festgelegten Faktoren sind auch für die Zuzugsgemeinde verbindlich. 38

Die Steuerbehörde nimmt den vom Veräusserer unterzeichneten 39 Revers zu den Akten. Sie bewahrt die Akten während mindestens 20 Jahren auf.

- 40 Jede Gemeinde führt ein separates Register, in dem sie alle gewährten Ersatzbeschaffungen chronologisch aufführt (Ersatzbeschaffungsregister). Für die Registrierfristen gelten die Aufbewahrungspflichten sinngemäss.
- 41 Die Zuzugsgemeinde erstattet der zürcherischen Wegzugsgemeinde bzw. der zuständigen Veranlagungsbehörde des Wegzugskantons Anzeige, wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert wird oder wenn bekannt wird, dass der Erwerber des Ersatzgrundstücks innert derselben Frist die Selbstnutzung aufgegeben hat.
- 42 Die Wegzugsgemeinde prüft periodisch mittels Anfrage am Standort des Ersatzgrundstücks, ob die Voraussetzungen für den Steueraufschub noch erfüllt sind.

C. Schlussbestimmungen

- 43 Dieses Rundschreiben ersetzt das bisherige Rundschreiben der Finanzdirektion an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 216 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG) vom 19. November 2001 mit sofortiger Wirkung.

Zürich, den 31. März 2014

Finanzdirektion

Dr. Ursula Gut-Winterberger,
Regierungsrätin

Anhang

Muster für den Revers (Rz 34 und 39) des Veräusserers bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft

Revers zum Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft

Handänderungsnummer:

Grundstück Kat.Nr.

Der Veräusserer/die Veräusserin:

erklärt hiermit gegenüber dem Steueramt der Gemeinde

.....,

- dass die Voraussetzungen gemäss § 216 Abs. 3 lit. i StG des Steuergesetzes (StG) für den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft sowohl beim ursprünglichen Grundstück als auch beim Ersatzgrundstück erfüllt sind; und
- dass er/sie die Nachbesteuerung des Grundstücksgewinns aus der Veräusserung des Objekts anerkennt, wenn die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, oder definitiv zweckentfremdet wird.
- dass er/sie das Steueramt der Gemeinde unaufgefordert in Kenntnis setzt, wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert wird.

Ort, Datum: Unterschrift:

