

**Rundschreiben der Finanzdirektion
an die Gemeinden über den Aufschub der
Grundstückgewinnsteuer 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)

A. Gesetzliche Grundlagen

I. Steuerharmonisierungsgesetz

Art. 12 Abs. 3 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 1
über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Ge-
meinden (Steuerharmonisierungsgesetz) lautet wie folgt:

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

II. Anpassung des zürcherischen Steuergesetzes

Der Kanton Zürich überführte diese Bestimmung per 1. Januar 2
1999 ins neue Steuergesetz, vorerst allerdings beschränkt auf Ersatz-
beschaffungen im Kanton. § 216 Abs. 3 lit. i StG lautet wie folgt:

*Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei: «Veräusse-
rung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegen-
schaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös in-
nert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer
gleichgenutzten Ersatzliegenschaft im Kanton verwendet wird.»*

Um den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung 3
von der Handänderungssteuer aufeinander abzustimmen, wurde per
1. Januar 1999 zugleich § 229 Abs. 2 lit. c StG wie folgt angeglichen:

*Der Veräusserer ist von der Handänderungssteuer befreit bei:
«Handänderungen an 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.»*

- 4 Auf 1. Januar 2001 trat sodann § 226a StG in Kraft. Diese neue 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 Grundstückgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Ersatzgrundstück im Kanton liegen würde.

Die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer 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.»

- 5 Dementsprechend wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2001 auch § 229 Abs. 2 lit. c StG wie folgt neu gefasst:

Der Veräusserer ist von der Handänderungssteuer befreit bei: «Handänderungen an einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.»

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

I. Voraussetzungen

1. Objektive Voraussetzungen

a) Dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung

- 6 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.
- 7 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.
- 8 Dauernd ist die Selbstnutzung, wenn sie grundsätzlich ohne Unterbruch erfolgt. Immerhin wird ein bloss vorübergehender Unterbruch der Selbstnutzung – und Fremdnutzung (Vermietung) oder Nichtnutzung (leer stehend) – anerkannt, wenn der Unterbruch durch äussere,

vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (Grundsteuer-Mitteilungen 1998 Nr. 13).

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 und eine Eigentumswohnung in der Regel zu. 9

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 Grundstückgewinnsteuer insoweit aufgeschoben, als der Veräusserungserlös für die selbstgenutzte Wohnung verwendet wird (Grundsteuer-Mitteilungen 1998 Nr. 7). 10

2. Subjektive Voraussetzung

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. 11

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

Liegt das Ersatzgrundstück im Kanton, wird die Ersatzbeschaffung immer gewährt. 12

Liegt das Ersatzgrundstück ausserhalb des Kantons, aber in der Schweiz, wird die Ersatzbeschaffung gewährt, sofern das ursprüngliche Grundstück nach dem 31. Dezember 2000 veräussert wird. Unerheblich ist, wann das Ersatzgrundstück erworben wird; es kann insbesondere auch im Voraus beschafft worden sein (Rz 15). 13

4. Zeitliche Voraussetzung: Ersatzbeschaffungsfrist

Der Ersatz muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren nach der 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. 14

- 15 Der Steueraufschub ist auch möglich, wenn der Ersatz vor der Veräusserung 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
- 16 Wird der Veräusserungserlös vollumfänglich in das Ersatzgrundstück reinvestiert, ist der Steueraufschub vollständig.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2002: Fr. 1 500 000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 1992
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1 000 000

Ersatzgrundstück

Erwerbspreis im Jahre 2002: Fr. 1 880 000.

Lösung:

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

2. Bei teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück
- 17 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.
- a) Reinvestierter Betrag ist höher als Anlagekosten des ursprünglichen Grundstücks
- 18 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.

Ersatzbeschaffung des Eigenheims
Aufschub der Grundstückgewinnsteuer

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2002: Fr. 1 500 000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 1992
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1 000 000*Ersatzgrundstück*

Erwerbspreis im Jahre 2002: Fr. 1 320 000.

Lösung:

realisierter Grundstück-
gewinn: 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%

geschuldeter Steuerbetrag: Fr. 49 120

Steueraufschub: Fr. 1 320 000 ./ Fr. 1 000 000 = Fr. 320 000.

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

Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatz- 19
grundstück reinvestiert und liegt der Erwerbspreis des Ersatzgrund-
stücks tiefer als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft,
findet kein Steueraufschub statt.

Beispiel:

ursprüngliches Grundstück

Veräusserungserlös im Jahre 2002: Fr. 1 500 000

Anlagekosten (Erwerbspreis im Jahre 1992
zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen): Fr. 1 000 000*Ersatzgrundstück*

Erwerbspreis im Jahre 2002: Fr. 870 000.

Lösung:

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

III. Steuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks

1. Innerkantonales Ersatzgrundstück
 - a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

20 Wird ein innerkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers sowie Hinweis im Dispositiv der Verfügung; Rz 32 bzw. 33) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer 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).

21 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:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18.

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2005 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung). Veräusserungserlös: Fr. 1 800 000.

Lösung:

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

Steuerbarer Grundstück-	
gewinn:	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 Akonto-	
zahlung (Rz 18):	Fr. 49 120
restlicher Steuerbetrag:	Fr. 102 400
zuzüglich Zins	
(seit Jahr 2002):	Fr. 102 400 x 2% x 3 = Fr. 6 144
geschuldeter Restbetrag:	Fr. 108 544.

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks veranlagt die Grundstückgewinnsteuer 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.

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

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. Das Recht, die Grundstückgewinnsteuer zu veranlagen, verjährt fünf Jahre nach der Handänderung am Ersatzgrundstück, wenn sich diese vor dem 1. Januar 2001 zugetragen hat (§ 215 Abs. 1 Satz 1 StG in der bis 31. Dezember 2000 gültigen Fassung) bzw. fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung am Ersatzgrundstück stattfand, wenn sich diese nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen hat (§ 215 Abs. 1 Satz 1 StG in der seit 1. Januar 2001 geltenden Fassung). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG).

Für die Berechnung des Grundstückgewinns (Erwerbspreis, anrechenbare wertvermehrnde Aufwendungen, Steuersatz, massgebende Besitzesdauer) ist auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen (§ 219 Abs. 4 StG). Ein allfälliger Verlust aus der Veräusserung des einen Grundstücks kann mit dem Gewinn aus der Veräusserung des andern Grundstücks verrechnet werden.

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

Beispiel:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18.

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2010 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung). Veräusserungserlös: Fr. 1 800 000.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks besteuert den Grundstücksgewinn gesamthaft:

Auf ursprünglichem Grundstück aufgeschobener Gewinn (Rz 18):

Fr. 320 000

Gewinn auf Ersatzgrundstück:

Fr. 1 800 000 ./ Fr. 1 320 000 = Fr. 480 000

steuerbarer Gesamtgewinn: 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

25 Wird ein ausserkantonales Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers sowie Hinweis im Dispositiv der Verfügung; Rz 32 bzw. 33) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer 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).

26 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:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18.

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2005 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 18):	Fr. 49 120
restlicher Steuerbetrag:	Fr. 102 400
zuzüglich Zins (seit Jahr 2002):	Fr. $102\,400 \times 2\% \times 3 =$ Fr. 6 144
<i>geschuldeter Restbetrag:</i>	<i>Fr. 108 544.</i>

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

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

Wird ein ausserkantonalessatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren, aber innert 20 Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt nachträglich die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im ordentlichen Verfahren (§ 226a Abs. 2 StG). Das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde (§ 226a Abs. 3 StG). Zinsen werden ab dem 91. Tag nach der Handänderung am Ersatzgrundstück erhoben (§ 71 Abs. 1 Satz 2 VO StG).

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:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18.

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2010 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung). Veräusserungserlös: Fr. 1 800 000.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks veranlagt die Grundstückgewinnsteuer nachträglich im ordentlichen Verfahren:

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 18): Fr. 49 120

geschuldeter Restbetrag: Fr. 102 400

kein Verzugszins, weil für den Zinsenlauf die Handänderung am Ersatzgrundstück massgebend ist.

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

IV. Verfahren

- 29 Der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung muss vom Veräusserer beantragt werden, bevor die Grundstückgewinnsteuer rechtskräftig veranlagt ist.
- 30 Ein Antrag auf Befreiung von der Handänderungssteuer gilt dabei auch als Antrag auf Aufschub der Grundstückgewinnsteuer.
- 31 Das Steuererklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer wird auch bei Begehren um Ersatzbeschaffung durchgeführt.
- 32 Es empfiehlt sich, 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 ursprüngli-

chen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet (Rz 20, 25).

Sind die Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. i StG für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfüllt, ermittelt die Gemeinde die Anlagekosten und den Grundstücksgewinn wie bei einer definitiven Veräusserung ohne anschliessende Ersatzbeschaffung. Im Dispositiv der Verfügung hält die Gemeinde fest, dass gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. i bzw. § 226a Abs. 1 StG keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. Zudem macht die Gemeinde darauf aufmerksam, dass die Grundstückgewinnsteuer nachträglich bezogen wird, sofern die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder das Grundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung an der ursprünglichen Liegenschaft definitiv zweckentfremdet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet. 33

Ist im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub aus anderen Gründen nicht zweifelsfrei gegeben, kann die Grundstückgewinnsteuer 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 Grundsteuerveranlagung zu verlangen, wenn er innert angemessener Frist ein Ersatzgrundstück erwirbt. Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit der Ersatzbeschaffung (Grundbucheintrag) zu stellen (§ 156 StG). 34

Wenn erst konkrete Hinweise für den Erwerb eines Ersatzobjekts bestehen, kann die Gemeinde mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zuwarten, bis die Investition in das Ersatzobjekt erfolgt ist. 35

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 Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung gewährt worden ist. Der Meldung ist eine Kopie der Verfügung beizulegen. 36

- 37 Die Steuerbehörde nimmt den vom Veräusserer unterzeichneten Revers zu den Akten. Sie bewahrt die Akten während mindestens 20 Jahren auf.
- 38 Jede Gemeinde führt ein separates Register, in dem sie alle gewährten Ersatzbeschaffungen chronologisch aufführt (Ersatzbeschaffungsregister). Für die Registrierfristen gelten die Aufbewahrungsfristen sinngemäss.
- 39 Die Zuzugsgemeinde erstattet der zürcherischen Wegzugsgemeinde 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. Liegt die ursprüngliche Liegenschaft in einem anderen Kanton, besteht zurzeit noch keine bundesrechtliche Pflicht, der zuständigen Veranlagungsbehörde dieses Kantons die Veräusserung des zürcherischen Ersatzgrundstücks anzuzeigen.
- 40 Die Wegzugsgemeinde prüft periodisch mittels Anfrage am Standort des Ersatzgrundstücks, ob die Voraussetzungen für den Steueraufschub noch erfüllt sind. Besonders wichtig ist diese Prüfung bei Ersatzbeschaffung in einem anderen Kanton.

C. Befreiung von der Handänderungssteuer (§ 229 Abs. 2 lit. c StG)

I. Voraussetzungen

- 41 Die Voraussetzungen für die Befreiung des Veräusserers des ursprünglichen Grundstücks von der Handänderungssteuer infolge Erwerbes eines selbstbewohnten Ersatzgrundstücks sind dieselben wie jene für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer.

II. Steuerbefreiung bei Veräusserung des ursprünglichen Grundstücks

1. Bei vollumfänglicher Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück
- 42 Wird der Veräusserungserlös vollumfänglich in das Ersatzgrundstück reinvestiert, ist die Steuerbefreiung vollständig (siehe Beispiel bei Rz 16).

2. Bei teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzgrundstück

Wird der Veräusserungserlös lediglich teilweise in das Ersatz- 43
grundstück reinvestiert, wird die Handänderungssteuer auf dem nicht
reinvestierten Teil des Veräusserungserlöses erhoben.

Beispiele:

a) Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18

Lösung:

Der Handänderungssteuer
unterliegen: Fr. 1 500 000 ./ Fr. 1 320 000 = Fr. 180 000

Steuersatz bei Besitzesdauer
von 10 Jahren
(§ 231 Abs. 1 StG): 1,5%

Steuer: Fr. 2 700

*hälftige Steuer des
Veräusserers:* Fr. 1 350

Auf dem reinvestierten Betrag von Fr. 1 320 000 ist der Veräusserer von
seiner Hälfte der Handänderungssteuer befreit.

b) Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 19

Lösung:

Der Handänderungssteuer
unterliegen: Fr. 1 500 000 ./ Fr. 870 000 = Fr. 630 000

Steuersatz bei Besitzesdauer
von 10 Jahren
(§ 231 Abs. 1 StG): 1,5%

Steuer: Fr. 9 450

*hälftige Steuer des
Veräusserers:* Fr. 4 725

Auf dem reinvestierten Betrag von Fr. 870 000 ist der Veräusserer von
seiner Hälfte der Handänderungssteuer befreit.

III. Steuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks

a) Bei Veräusserung innert fünf Jahren

Wird das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handände- 44
rung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder
veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet,

kommt die Wegzugsgemeinde (vgl. Revers und Hinweis im Dispositiv der Verfügung; Rz 47) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die anlässlich der Ersatzbeschaffung nicht erhobene Handänderungssteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 31. Tage nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (§§ 53 Abs. 2 Satz 1, 54 Abs. 1, 72 Abs. 1 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).

Beispiel:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2005 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung). Veräusserungserlös: Fr. 1 800 000.

Lösung:

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

steuerbarer Veräusserungserlös:	Fr. 1 500 000
Steuersatz bei Besitzesdauer von 10 Jahren (§ 231 Abs. 1 StG):	1,5%
Steuer:	Fr. 22 500
hälftige Steuer des Veräusserers:	Fr. 11 250
abzüglich Akontozahlung (Rz 43):	Fr. 1 350
restlicher Steuerbetrag:	Fr. 9 900
zuzüglich Zins (seit Jahr 2002):	Fr. $9\,900 \times 2\% \times 3 =$ Fr. 594
geschuldeter Restbetrag:	Fr. 10 494.

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks besteuert die Handänderung am Ersatzgrundstück:

steuerbarer Veräusserungserlös:	Fr. 1 800 000
Steuersatz bei einer Besitzesdauer von 3 Jahren (§ 231 Abs. 1 StG):	1,5%
Steuer:	Fr. 27 000
hälftige Steuer des Veräusserers:	Fr. 13 500.

b) Bei Veräusserung nach Ablauf von fünf Jahren

- 45 Wird das Ersatzgrundstück nach Ablauf von fünf Jahren veräussert, kann die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks

die Handänderungssteuer nicht mehr nachveranlagen, auch dann nicht, wenn das Ersatzgrundstück in einem andern Kanton liegt.

Beispiel:

Sachverhalt wie in Beispiel bei Rz 18

Annahme: Das Ersatzgrundstück wird im Jahre 2010 veräussert (ohne erneute Ersatzbeschaffung). Veräusserungserlös: Fr. 1 800 000.

Lösung:

Die Gemeinde am Lageort des ursprünglichen Grundstücks kann die Handänderungssteuer nicht mehr nachveranlagen.

Die Gemeinde am Lageort des Ersatzgrundstücks besteuert die Handänderung am Ersatzgrundstück:

Steuerbarer Veräusserungserlös:	Fr. 1 800 000
Steuersatz bei einer Besizedauer von 18 Jahren (§ 231 Abs. 1 StG):	1%
Steuer:	Fr. 18 000
<i>häufige Steuer des Veräusserers:</i>	<i>Fr. 9 000.</i>

IV. Verfahren

Veranlagt das Grundbuchamt trotz Antrag auf Steuerbefreiung die Handänderungssteuer, weil die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht zweifelsfrei gegeben sind, erstattet die Steuerbehörde im Einspracheverfahren oder auf begründetes Revisionsbegehren des Veräusserers hin im Revisionsverfahren die Handänderungssteuer zurück. 46

Verzichtet das Grundbuchamt stattdessen darauf, die Handänderungssteuer zu veranlagen, weil der Veräusserer Ersatzbeschaffung geltend macht, bringt die Gemeinde einen Vorbehalt an (§ 232 Abs. 3 StG). Diesfalls entscheidet sie über die Befreiung von der Handänderungssteuer gleichzeitig mit dem Entscheid über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. 47

Die Verfahrensbestimmungen über den Aufschub der Grundstücksgewinnsteuer (Rz 29–35) sind sinngemäss anwendbar. Wird der Veräusserer von der Handänderungssteuer befreit, empfiehlt es sich, wie im Veranlagungsverfahren für die Grundstücksgewinnsteuer, einen Revers (siehe Anhang) einzuholen. Zudem ist im Dispositiv der Verfügung darauf aufmerksam zu machen, dass die Handänderungssteuer nachträglich bezogen wird, sofern die Bedingungen der Ersatzbeschaf- 48

fung nicht eingehalten werden oder das Grundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung an der ursprünglichen Liegenschaft definitiv zweckentfremdet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet (Rz 44).

Zürich, den 19. November 2001 Finanzdirektion:

Huber

Anhang

Muster für den Revers (Rz 32, 37, 48) des Veräusserers bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft

Revers zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und zur Befreiung von der Handänderungssteuer 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 bzw. § 229 Abs. 2 lit. c StG des Steuergesetzes (StG) für den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer sowie für die Befreiung von der Handänderungssteuer 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 Grundstückgewinns aus der Veräusserung des Objekts sowie die nachträgliche Erhebung der Handänderungssteuer anerkennt, wenn die Bedingungen der Ersatzbeschaffung nicht eingehalten werden oder wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert wird, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet.
- 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: