

Ersatzbeschaffung bei selbstgenutztem Wohneigentum

1. Allgemeines

Auch bei der Handänderungssteuer kommt beim Ersatzbeschaffungstatbestand gemäss § 129 Absatz 1 Ziffer 9 StG eine Steuerprivilegierung zur Anwendung (§ 138 Abs. 2 StG). Die Privilegierung erfolgt nicht über einen Aufschub wie bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 129 Abs. 1 StG), sondern über eine Befreiung von der Handänderungssteuer.

2. Ersatzbeschaffung bei der Handänderungssteuer

2.1. Tatbestand

Was die Voraussetzungen für den Ersatzbeschaffungstatbestand anbelangt, verweist § 138 Absatz 2 StG auf § 129 Absatz 1 Ziffer 9 StG (siehe StP 129 Nr. 1). Dieser Verweis kann aber aufgrund der Besonderheiten, die der Handänderungssteuer eigen sind, nur analog verstanden werden (siehe Ziffer 2.3).

2.2. Umfang der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung gilt gemäss § 138 Absatz 2 StG nur im Umfang der Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzobjekt, was folgende Auswirkungen zeitigt:

- Liegt der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Betrag über dem Veräusserungserlös der ursprünglichen Liegenschaft, erfolgt eine Steuerbefreiung im Umfang des Veräusserungserlöses der ursprünglichen Liegenschaft. Auf dem überschüssenden Betrag ist die Handänderungssteuer geschuldet.
- Liegt der in der Ersatzliegenschaft reinvestierte Betrag hingegen unter dem Veräusserungserlös, erfolgt eine vollumfängliche Steuerbefreiung.

2.3. Besonderheit bei der Handänderungssteuer

2.3.1. Steuersubjekt

Bei der Handänderungssteuer ist gemäss § 141 Absatz 1 StG der Erwerber Steuersubjekt. Dabei handelt es sich um **zwingendes Recht**, welches jeder anderslautenden vertraglichen Abrede vorgeht.

Da bei der Grundstückgewinnsteuer der Veräusserer steuerpflichtig ist, kann der Verweis von § 138 Absatz 2 StG daher nur analog verstanden werden. Er beschränkt sich auf die Voraussetzungen des Ersatzbeschaffungstatbestands.

2.3.2. Steuerbefreiung

Da der Erwerber in jedem Fall handänderungssteuerpflichtig ist, kann die Befreiung von der Handänderungssteuer erst beim Kauf des Ersatzobjekts beansprucht werden.

Beispiel

Herr Meier verkauft seine selbstgenutzte Wohnliegenschaft an Frau Weiss. Die Handänderungssteuer ist von Frau Weiss als Erwerberin zu begleichen. Kauft Herr Meier nun innert angemessener Frist (d.h. innert 2 Jahren) eine Ersatzliegenschaft zur ausschliesslichen Selbstnutzung, so wird er bei deren Erwerb gemäss § 141 Absatz 1 StG handänderungssteuerpflichtig, kann diesfalls aber eine Ersatzbeschaffung gemäss § 138 Absatz 2 i.V.m. § 129 Absatz 1 Ziffer 9 StG geltend machen.

Frau Weiss ihrerseits kann kein Steuerprivileg aufgrund der Ersatzbeschaffung von Herrn Meier geltend machen.

3. Verfahren

3.1. Ersatzbeschaffung vor Veräusserung

Häufig findet die Ersatzbeschaffung für das selbstgenutzte Wohneigentum zeitlich vor der Veräusserung des zu ersetzenden Objektes statt (siehe auch StP 129 Nr. 1 Ziff. 5). Diesfalls kann die Steuerprivilegierung im Revisionsverfahren nachgeholt werden, falls folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Revisionsgesuch um Steuerbefreiung der Handänderungssteuer wegen Ersatzbeschaffung ist innert 90 Tagen nach Verkauf der ursprünglich selbstgenutzten Wohnliegenschaft zu stellen, wobei als Stichtag der Grundbucheintrag gilt. Die Befreiung von der Handänderungssteuer erfolgt auf dem Ersatzobjekt.
- Die revisionsweise Rückerstattung von Handänderungssteuern erfolgt vollumfänglich an den antragsberechtigten Erwerber. Eine anderslautende vertragliche Abrede zwischen den Vertragsparteien zur Übernahme der Handänderungssteuer bleibt dabei unbeachtlich.

3.2. Verkauf des Ersatzobjekts innert fünf Jahren nach Kauf

Gemäss dem Verweis in § 138 Absatz 1 StG auf § 129 Absatz 4 StG ist, wie bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. StP 129 Nr. 1), auch betreffend Handänderungssteuer das Nachbesteuerungsrecht im Fall der Veräusserung des Ersatzobjektes innert fünf Jahren seit Veräusserung des ersetzten Grundstücks vorgesehen. Die Nachbesteuerung ist auch bei Zweckentfremdung des Ersatzgrundstücks vorgesehen.

Gestützt auf die Einheitsmethode kann gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis der Zuzugskanton den aufgeschobenen Gewinn besteuern. Die Sperrfrist bzw. die Sanktion einer Sperrfristverletzung ist demnach StHG-widrig (BGE 2C_70/2017). Aus diesem Grund entfällt das Nachbesteuerungsrecht sowohl bei der Grundstückgewinn- als auch bei der Handänderungssteuer.

3.3. Kauf einer Baulandparzelle und anschliessende Neubauerstellung

Es kann vorkommen, dass die steuerpflichtige Person eine Landparzelle zum Zweck, darauf ein Ersatzobjekt erstellen zu lassen, erwirbt.

Betreffend Ersatzbeschaffung gilt folgendes:

Der Kauf der Landparzelle unterliegt beim Erwerber der Handänderungssteuer. Als Bemessungsgrundlage gilt in der Regel der Landpreis, nur im Fall eines sogenannten Vertragsverbundes wird auf die Gesamtleistung abgestellt (siehe StP 139 Nr. 1).

Da die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung im Zeitpunkt des Erwerbs (noch) nicht erfüllt sind, kann eine solche erst nach „Bezugsreife“ des Neubaus vorliegen.

Da die beim Erwerb der Landparzelle veranlagte Handänderungssteuer bereits rechtskräftig ist, hat der Erwerber innert 90 Tagen seit Bezug des Ersatzobjektes zum Zweck der ausschliesslichen Selbstnutzung ein Revisionsgesuch beim Grundbuchamt zu stellen. Als Nachweis für den Bezugszeitpunkt ist eine Wohnsitzbestätigung der Wohnsitzgemeinde beizubringen.

4. Berechnung

Gemäss § 138 Absatz 2 StG erfolgt die Steuerbefreiung im Umfang der Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzobjekt.

	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3	Beispiel 4	Beispiel 5
Veräusserungserlös	600 000	1 500 000	500 000	1 000 000	250 000
Reinvestition	1 200 000	870 000	700 000		
Reinvestition Bauland				230 000	350 000
Baukosten				750 000	650 000
Steuerbefreiung	600 000	870 000	500 000	230 000	250 000
Bemessungsgrundlage	600 000	0	200 000	0	100 000
Handänderungssteuer 1 %	6 000	0	2 000	0	1 000