

Analyse zum Urteil des Bundesgerichts vom 7. März 2017 (2C_306/2016) betreffend Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum

vom Vorstand der SSK genehmigt am 28. Juni 2017

1. Sachverhalt

Der Steuerpflichtige veräusserte am 21. Februar 2011 sein selbstgenutztes Eigenheim in Meilen (ZH) für Fr. 1'850'000. Per 15. Februar 2011 nahm der Steuerpflichtige Wohnsitz in seiner für Fr. 5'250'000.- erworbenen Liegenschaft in Klosters (GR). Die Gemeinde Meilen gewährte einen vollständigen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer wegen Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Ersatzbeschaffung Eigenheim, Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Am 31. Dezember 2012 verlegte der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz aus beruflichen Gründen nach Grossbritannien und nutzte die Liegenschaft in Klosters fortan als Ferienwohnung. Die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer (inkl. Zins ab dem 91. Tag nach der ursprünglichen Handänderung) wurde daraufhin von der Gemeinde Meilen im Nachsteuerverfahren erhoben (entsprechend Randziffer 28 des Rundschreibens der Finanzdirektion des Kantons Zürich [ZStB 37/461], die vorsieht, dass bei definitiver Zweckentfremdung eines ausserkantonalen Ersatzgrundstücks innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück die Wegzugsgemeinde auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurückkommt und die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren veranlagt).

2. Leitsätze des Bundesgerichts

Gemäss dem Entscheid des Bundesgerichts ist der Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums i.S.v. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bundesrechtlich geregelt, ohne dass den Kantonen ein Spielraum verbleibt. Unter diesen Begriff fällt einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil (etwa ein Ferienhaus) den Tatbestand nicht erfüllt. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Gemäss dem Gesetzeswortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sind die Begriffe des Selbstbewohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit im Zusammenhang mit dem Ersatzobjekt gleich auszulegen wie beim veräusserten Objekt. Für die Begründung des Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden

Verbleibens. Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr postuliert. Die Absicht, einen Ort (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit voraussehender Umstände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus. Die Absicht des dauernden Verweilens muss nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben. Durch die Wohnsitznahme ist die Anforderung der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung hinsichtlich des Ersatzobjekts erfüllt.

Eine Verwaltungsverordnung stellt keine genügende gesetzliche Grundlage für eine Mindesthaltungsdauer dar. Zudem wären die Kantone nicht befugt, durch eine Mindesthaltungsdauer eine zusätzliche Anforderung an einen Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung zu stellen.

3. Folgerungen aus dem Urteil des Bundesgerichts

- a. Die Kriterien für die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung sind bundesrechtlich vorgegeben und können durch die Kantone nicht abgeändert werden. Sie gelten für das Ersatzobjekt und das veräusserte Objekt gleichermassen.
- b. Gemäss dem Entscheid des Bundesgerichts sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub erfüllt, wenn der Steuerpflichtige das Ersatzobjekt dauernd und ausschliesslich selbst genutzt hat, indem er dort Wohnsitz genommen hat. Dies ist dann der Fall, wenn er Aufenthalt im Ersatzobjekt genommen hat und in diesem Zeitpunkt die (nach aussen erkennbare) Absicht hatte, dauerhaft im Ersatzobjekt zu verbleiben und den Lebensmittelpunkt dorthin zu verlegen.
- c. Nur bei tatsächlicher Wohnsitznahme im Ersatzobjekt liegt eine Ersatzbeschaffung vor. Wenn die Verbleibdauer mindestens ein Jahr betragen hat, ist in der Regel zu vermuten, dass die Absicht des dauernden Verbleibens vorhanden war.
- d. Wenn der Steuerpflichtige nach einer Verbleibdauer von weniger als einem Jahr im Ersatzobjekt seinen Wohnsitz an einem anderen Ort begründet, ist abzuklären, ob beim Steuerpflichtigen ursprünglich eine Absicht des dauernden Verbleibens vorhanden war.
- e. Weiterhin ungeklärt ist, ob nach erfolgter Wohnsitznahme im Ersatzobjekt und anschliessender Veräusserung des Ersatzobjekts innerhalb von 5 Jahren der Wegzugskanton ein Nachbesteuerungsrecht hat (gestützt auf die Wertzerlegungsmethode) oder nicht (gemäss Einheitsmethode). Zu dieser Frage ist zurzeit ein Fall aus dem Kanton Bern (StE 2017 B 42.38 Nr. 43) vor Bundesgericht (2C_70/2017) hängig.