

Werkhofstrasse 29 c
4509 Solothurn
Telefon 032 627 87 02
Telefax 032 627 87 00
steueramt.so@fd.ch

15. Oktober 2010

Steuerpraxis 2010 Nr. 2

Steuerfreie Handänderung von selbst genutztem Wohneigentum

1 Gesetzliche Grundlagen

In der Abstimmung vom 29. November 2009 hat das Solothurner Volk die Initiative des Hauseigentümergebietes betreffend Handänderungssteuer angenommen und § 207 StG (Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985; BGS 614.11) wie folgt ergänzt:

"Steuerfrei sind (...)

- g) der Erwerb von Grundstücken als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum."

Mit RRB Nr. 2010/1744 vom 28. September 2010 hat der Regierungsrat die Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 28. Januar 1986 (VV StG; BGS 614.12) mit § 63^{bis} wie folgt ergänzt:

§ 63^{bis}. *Selbst genutztes Wohneigentum* § 207 Abs. 1 Buchst. g

¹ Wohneigentum gilt als dauernd selbst genutzt, wenn der Erwerber eines überbauten Grundstücks in der Regel innert einem Jahr seit Vertragsabschluss dort Wohnsitz nimmt.

² Ist das Grundstück bei Vertragsabschluss nicht überbaut, beträgt die Frist in der Regel zwei Jahre.

³ Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn der Erwerber das Grundstück nur teilweise oder nur vorübergehend, in der Regel weniger als ein Jahr, selbst bewohnt.

Die neuen Bestimmungen treten am 1. Januar 2011 in Kraft. Vorbehalten bleibt das Einspruchsrecht des Kantonsrates gegen die Änderung der Vollzugsverordnung.

2 Dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum

Der Wortlaut der Bestimmung lehnt sich an jenen von § 51 Abs. 1 StG und von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; SR 642.14) an, die bei der Grundstücksgewinnsteuer den Steueraufschub im Fall der Ersatzbeschaffung des selbst bewohnten Eigenheimes regeln. Dies spricht dafür, die Praxis betreffend Steueraufschub – soweit übertragbar – auch bei der Handänderungssteuer anzuwenden.

Die Befreiung von der Handänderungssteuer ist zu gewähren, wenn die folgenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind, wenn der oder die Erwerber das Grundstück

- dauernd und
- ausschliesslich selbst
- als Wohneigentum nutzen.

2.1 Wohneigentum

Wohneigentum liegt vor, wenn die Liegenschaft dem neuen Eigentümer (künftig) zu Wohnzwecken dient. Darunter sind in erster Linie das Einfamilienhaus und die Eigentumswohnung zu verstehen, aber auch Bauland, das der Erwerber anschliessend für eigene Wohnzwecke überbauen will. Nicht als Wohneigentum gelten Liegenschaften, die zu gewerblichen oder anderen geschäftlichen Zwecken verwendet werden, auch wenn es sich dabei um umfunktionierte Wohnräume handelt (z.B. Anwaltskanzlei oder Treuhandbüro in einer Eigentumswohnung). Unproblematisch ist, wenn der Eigentümer einzelne Räume seiner Wohnung oder üblicherweise zu einer Wohnung gehörende Nebenräume (Garage, Bastelraum usw.) untergeordnet beruflich oder geschäftlich nutzt, z.B. als Büro des eigenen Handwerksbetriebs oder für einen Nebenerwerb (Fusspflegepraxis, Tagesmutter usw.). Eine überwiegende geschäftliche Nutzung der Liegenschaft schliesst hingegen die Steuerbefreiung aus. Diese kann folglich nicht gewährt werden beim Erwerb eines Wohnhauses mit separaten Geschäftsräumen wie beispielsweise einer Arztpraxis, wenn der marktkonforme Mietwert der Praxisräumlichkeiten jenen der selbst bewohnten Wohnung übersteigt (Präponderanzmethode).

Der Begriff des Wohneigentums umfasst auch die üblicherweise zum Einfamilienhaus oder zur Eigentumswohnung gehörenden Nebengebäude oder Nebenräume, auch wenn es sich um eigenständige Grundstücke handelt (Garage, Einstellhallenplatz, Bastelraum). Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist jedoch, dass sie zusammen mit der Wohnung bzw. dem Wohnhaus erworben werden. Der nachträgliche Kauf eines (zusätzlichen) Autoabstellplatzes oder eines Bastelraumes unterliegt deshalb der Handänderungssteuer. Besteuert wird auch der Kauf von Parzellen, die an die Wohnliegenschaft angrenzen und die z.B. der hobbymässigen Tierhaltung dienen, selbst wenn sie zusammen mit dem Wohnhaus erworben werden.

2.2 Ausschliessliche Selbstnutzung

Diese Voraussetzung verlangt, dass der Erwerber die ganze Liegenschaft selbst bewohnt (§ 63^{bis} Abs. 3 VV StG). Das ist nicht der Fall bei einem Mehrfamilienhaus, wenn der Erwerber zwar selbst in einer von mehreren Wohnungen lebt, die übrigen aber vermietet oder sie Familienangehörigen oder Dritten unentgeltlich zum Gebrauch überlässt. Dasselbe gilt im Fall eines Wohn- und Geschäftshauses, das teils selbst bewohnt, teils vermietet oder zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit verwendet wird. In diesen Fällen ist auch eine anteilige Steuerbefreiung nicht möglich, da dies im Gesetz – im Unterschied zum Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung des Eigenheimes (§ 51 Abs. 2 StG) – nicht vorgesehen ist. Anders ist nur zu entscheiden, wenn die Liegenschaft vor dem Erwerb zu Stockwerkeigentum aufgeteilt wird. Dann ist die Handänderung jener Stockwerkeinheit, die der Erwerber selbst bewohnt wird, von der Handänderungssteuer befreit.

Nicht verlangt ist, dass der neue Eigentümer die Liegenschaft ausschliesslich selbst, d.h. allein bewohnt. Die Steuerbefreiung ist selbstverständlich zu gewähren, wenn er mit seinen Familienangehörigen (Ehegatten, Kinder, Eltern) im gleichen Haushalt zusammenlebt, aber auch dann,

wenn es sich bei den Mitbewohnern um den Lebenspartner oder um Hausangestellte handelt. Führen indessen Familienangehörige in der gleichen Liegenschaft in einer weiteren Wohnung einen eigenen Haushalt, ist von einem Mehrfamilienhaus auszugehen (siehe vorne). Ebenfalls keine Selbstnutzung liegt vor, wenn der Erwerber dem Veräusserer der Liegenschaft eine Nutzungsung gemäss Art. 745 ff. ZGB oder ein ausschliessliches Wohnrecht nach Art. 776 und 778 Abs. 1 ZGB an der verkauften Liegenschaft einräumt. Besteht hingegen das Wohnrecht im Sinn von Art. 777 Abs.3 und 778 Abs. 2 ZGB nur an einzelnen Räumen der vom Erwerber selbst benutzten Wohnung mit einem Mitbenutzungsrecht an den gemeinsamen Einrichtungen, steht dies der Steuerbefreiung nicht entgegen.

Beim Erwerb von Mit- oder Gesamteigentum sind diejenigen Mit- oder Gesamteigentümer von der Steuer befreit, welche die Voraussetzungen der ausschliesslichen Selbstnutzung erfüllen. Erwirbt ein selbstbewohnender Miteigentümer den Anteil eines andern, der nicht (mehr) in der Liegenschaft wohnt, unterliegt dieses Geschäft ebenfalls nicht der Steuer.

2.3 Dauernde Selbstnutzung

Dieses Erfordernis schliesst die Steuerbefreiung für Liegenschaften aus, die der Erwerber nur zeitweise selbst bewohnt, insbesondere für Ferienwohnungen, Wochenendhäuser und dgl. Damit beschränkt sich die Steuerbefreiung zwingend auf den Erwerb der Wohnliegenschaft am (zukünftigen) Wohnsitz, am Hauptsteuerdomizil (§ 63^{bis} Abs. 1 VV StG). Befreit ist auch der Erwerb des Einfamilienhauses oder der Eigentumswohnung am bisherigen Wohnsitz, die der Käufer bis anhin gemietet hatte. Die Voraussetzung der Dauer verlangt zusätzlich, dass die eigene Wohnung nicht bloss vorübergehend selbst bewohnt wird. Dieses Erfordernis wird in der Regel erfüllt sein, wenn die Selbstbewohnung mindestens ein Jahr gedauert hat (§ 63^{bis} Abs. 3 VV StG). Ausnahmen sind denkbar, wenn sich z.B. aus beruflichen oder familiären Gründen ein erneuter Umzug aufdrängt.

2.4 Frist

Erwerb zur Selbstnutzung setzt voraus, dass der neue Eigentümer umgehend bzw. innert nützlicher Frist in die erworbene Liegenschaft einzieht. Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung für einen Erwerb zu Anlagezwecken, aber auch dann, wenn das Kaufobjekt erst zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. nach der Pensionierung in fünf Jahren) als eigene Wohnung dienen soll. Deshalb wird die Steuerbefreiung nur gewährt, wenn das bestehende Einfamilienhaus oder die bestehende Eigentumswohnung innert Jahresfrist seit dem Vertragsabschluss bezogen wird (§ 63^{bis} Abs. 1 VV StG). Beim Erwerb von Bauland oder von Liegenschaften, die sich bei Vertragsabschluss noch im Bau befinden, muss der Einzug in die neu erstellte Wohnliegenschaft innert zwei Jahren erfolgen (§ 63^{bis} Abs. 1 VV StG). In Ausnahmefällen ist eine Erstreckung dieser Fristen möglich, wenn sich der Bezug der neu erworbenen Liegenschaft aus Gründen verzögert, die der Erwerber nicht oder nicht entscheidend beeinflussen kann (Einsprachen gegen das Bauprojekt, technische Bauschwierigkeiten u.ä.).

3 Verfahren

Wer die Befreiung von der Handänderungssteuer beantragt, hat das ausgefüllte und unterzeichnete Gesuchsformular bis zur Beurkundung des Kauf-, Tausch- oder Schenkungsvertrages der Amtschreiberei abzugeben. Die Amtschreiberei übermittelt das Gesuch zusammen mit den Akten

an das Kantonale Steueramt, Sondersteuern. Wenn das Kaufsobjekt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Bauland in Wohnzone), unterbleibt die Veranlagung der Handänderungssteuer. Die Akten gehen zusammen mit dem Gesuch zurück an die Amtschreiberei; eine Kopie verbleibt beim Steueramt.

Zwei Jahre nach der Handänderung überprüft die Abteilung Sondersteuern des Steueramtes, ob auch die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind, insbesondere ob die neuen Eigentümer die Liegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst zu Wohnzwecken nutzen. Wenn dies zutrifft, ist der Fall abgeschlossen. Wird die Liegenschaft erst seit kurzem selbst bewohnt, erfolgt zu einem späteren Zeitpunkt eine nächste Prüfung. Sind die Voraussetzungen nicht (mehr) erfüllt, nimmt das Steueramt die Veranlagung der Handänderungssteuer vor und beauftragt die zuständige Amtschreiberei, die Veranlagung zu eröffnen und die Steuer zu beziehen.

Beantragt der Erwerber die Befreiung von der Handänderungssteuer erst nach der Veranlagung mit Einsprache, prüft die Abteilung Sondersteuern im Einspracheverfahren, ob sämtliche Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind. Allenfalls ist das Verfahren bis zum Nachweis der dauernden Selbstbewohnung zu sistieren. Nach Rechtskraft der Veranlagung wird auf Gesuche um Steuerbefreiung nur noch eingetreten, wenn die Voraussetzungen für eine Revision der Veranlagung erfüllt sind (§ 165 StG). Das dürfte nur in Ausnahmefällen zutreffen.

4 Inkrafttreten und Übergangsrecht

Die Änderung tritt am **1. Januar 2011** in Kraft, wie dies der Kantonsrat für den Fall der Annahme der Initiative am 6. Mai 2009 beschlossen hat. Die Befreiung gilt für Geschäfte, die ab dem Datum des Inkrafttretens abgeschlossen werden. Massgebend ist das **Datum** des Verpflichtungsgeschäftes, d.h. **der öffentlichen Beurkundung** des Kauf-, Tausch- oder Schenkungsvertrages, weil in der Regel zu diesem Zeitpunkt der Steueranspruch entsteht. Nicht entscheidend sind die Daten des Grundbucheintrags, mit dem das Eigentum übergeht, oder des Übergangs von Nutzen und Gefahr. Ist der Kaufvertrag jedoch unter einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen (z. B. Bewilligung eines Bauprojekts), wird er erst mit dem Eintritt der Bedingung verbindlich, so dass der Steueranspruch zu diesem Zeitpunkt entsteht. Keine Bedingung in diesem Sinne liegt vor, wenn bloss der Zeitpunkt der Eintragung im Grundbuch von der Bezahlung oder Sicherstellung des Kaufpreises abhängig gemacht wird.

Verträge auf Übertragung von Grundeigentum, die kurz nach Inkrafttreten abgeschlossen werden und für die Steuerbefreiung beantragt wird, werden auf Steuerumgehung zu prüfen sein. Eine Steuerumgehung liegt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor (BGE 131 II 627, BGE 2A.660/2006 vom 08.06.2007, je mit weiteren Hinweisen), wenn

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,
- zudem anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige

Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen.

Eine absonderliche Rechtsgestaltung ist beispielsweise anzunehmen, wenn die Parteien im Jahr 2010 vorerst einen Mietvertrag über ein Einfamilienhaus mit Mietantritt am 1. September 2010 abschliessen und sich zugleich in einem Vorvertrag verpflichten, im Jahr 2011 einen Kaufvertrag über das gleiche Einfamilienhaus abzuschliessen. Diese absonderliche Kombination von drei verschiedenen Verträgen dient offensichtlich nur dazu, die Handänderungssteuer zu sparen, die beim sofortigen Abschluss des Grundstückkaufvertrages mit Übergang von Nutzen und Gefahr auf den 1. September 2010 geschuldet ist. Folglich ist die Handänderungssteuer trotzdem zu entrichten.