

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

Handänderungssteuer im Zusammenhang mit der güter- und erbrechtlichen Übernahme von Grundstücken

Der Handänderungssteuer unterliegen nach § 207 Abs. 1 lit. a und b StG **nicht**

- Handänderungen zufolge Erbanges (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis)
- Handänderungen zufolge Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes.

Nachstehend wird dargestellt, unter welchen Voraussetzungen der überlebende Ehegatte und die Nachkommen des Erblassers im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung, des Erbanges und der Erbteilung Liegenschaften des ehelichen Vermögens handänderungssteuerfrei übernehmen können. Für die Frage, wie lange eine Erbteilung steuerlich anerkannt wird, kann auf die Steuerpraxis 2003 Nr. 1 verwiesen werden.

1. Errungenschaftsbeteiligung (ordentlicher Güterstand)

1.1. Liegenschaft im Eigengut des verstorbenen Ehegatten

Der überlebende Ehegatte kann die Liegenschaft auf Anrechnung seiner güter- und erbrechtlichen Ansprüche übernehmen, die übrigen Erben des Verstorbenen auf Anrechnung ihrer erbrechtlichen Ansprüche. Die Handänderungssteuer ist in keinem Fall geschuldet.

1.2. Liegenschaft im Eigengut des überlebenden Ehegatten

Dieser wirft sie in die Erbmasse ein und tritt sie im Rahmen der Erbteilung an einen Nachkommen ab. Die Handänderungssteuer ist geschuldet, denn das Eigengut des überlebenden Ehegatten ist in die güterrechtliche Auseinandersetzung und Erbteilung nicht einzubeziehen. Die Liegenschaft wechselt nicht zufolge Erbanges oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes die Hand, sondern es handelt sich in Wahrheit um einen Verkauf an einen Nachkommen, wobei eventuell der Kaufpreis aus dessen Erbteil beglichen wird.

1.3. Liegenschaft in der Errungenschaft des verstorbenen Ehegatten

1.3.1. Gesetzliche (Art. 215 ZGB) oder vertragliche (Art. 216 ZGB) Vorschlagsteilung

Der überlebende Ehegatte kann eine Liegenschaft aus der Errungenschaft des Verstorbenen in Anrechnung seiner güterrechtlichen Ansprüche übernehmen. Die Handänderung ist steuerfrei. Da der Überlebende nur eine Beteiligungsforderung an der Errungenschaft des verstorbenen Gatten und keinen dinglichen Anspruch auf Errungenschaftsgegenstände hat (vgl. Art. 218 ZGB), kann die Liegenschaft auch in den Nachlass fallen. Die erbrechtliche Übernahme durch einen Erben (insb. Nachkommen) ist ebenfalls handänderungssteuerfrei.

1.3.2. Integrale Vorschlagszuweisung (Art. 216 ZGB)

Grundsätzlich kann auf das Vorstehende (Ziffer 1.3.1.) verwiesen werden. Da der überlebende Gatte trotz integraler Vorschlagszuweisung nur einen obligatorischen Anspruch an der Errungenschaft hat, können Erben die Liegenschaft gegen Vergütung des Wertes des Vorschlages erbrechtlich und somit handänderungssteuerfrei übernehmen.

1.4. Liegenschaft in der Errungenschaft des überlebenden Ehegatten

1.4.1. Gesetzliche oder vertragliche Vorschlagsteilung

Der überlebende Ehegatte kann die Beteiligungsforderung der Erben an seiner Errungenschaft durch Einwerfen der Liegenschaft, die zu seiner Errungenschaft gehört, befriedigen. Die Übernahme dieser Liegenschaft durch die Erben ist somit ebenfalls handänderungssteuerfrei.

1.4.2. Integrale Vorschlagszuweisung

In diesem Falle haben die Erben des verstorbenen Ehegatten keinerlei Ansprüche auf die Errungenschaft des Überlebenden. Tritt dieser die Liegenschaft trotzdem an einen Erben ab, so ist die Handänderung nicht zufolge Aufhebung des Güterstandes und nicht zufolge Erbgangs erfolgt, so dass die Handänderungssteuer geschuldet ist. Die integrale Vorschlagszuweisung darf die Pflichtteile der nicht gemeinsamen Nachkommen des verstorbenen Ehegatten nicht verletzen (Art. 216 Abs. 2 ZGB). Machen diese ihren Pflichtteil geltend, kann eine Liegenschaft aus der Errungenschaft des Überlebenden auf Anrechnung an den Pflichtteil übertragen werden. Hier handelt es sich um eine erbrechtliche Übernahme, die der Handänderungssteuer nicht unterliegt.

2. Gütergemeinschaft

2.1. Liegenschaft im Eigengut eines Ehegatten

Es kann auf das in Ziffer 1.1 und 1.2 Gesagte verwiesen werden.

2.2. Liegenschaft im Gesamtgut

Ob eine Liegenschaft zum Gesamtgut gehört, entscheidet sich nach dem Ehevertrag und nicht nach dem Grundbuch-Eintrag.

2.2.1. Gesetzliche Teilung

Wird das Gesamtgut nach Gesetz, d.h. je hälftig, auf den überlebenden Ehegatten und die Erben des verstorbenen aufgeteilt, können sowohl der Ehegatte wie die andern Erben die Liegenschaft auf Anrechnung ihrer erb- bzw. güterrechtlichen Ansprüche handänderungssteuerfrei übernehmen.

2.2.2. Integrale Zuweisung an den überlebenden Ehegatten

Wird das ganze Gesamtgut dem überlebenden Ehegatten zugewiesen, erwirbt dieser ebenfalls zufolge Aufhebung des Güterstandes und somit handänderungssteuerfrei.

2.2.3. Verletzung von Pflichtteilen

Verletzt diese Zuweisung den Pflichtteil der Nachkommen (Art. 241 ZGB), können sie die Liegenschaft, falls sie den Pflichtteil geltend machen, auf Anrechnung an den Pflichtteil erwerben. Diese erbrechtliche Übernahme unterliegt der Handänderungssteuer nicht.

2.2.4. Keine Pflichtteilsverletzung

Machen die Nachkommen den Pflichtteil nicht geltend oder ist er überhaupt nicht verletzt (weil genügend Eigengut des verstorbenen Gatten zur Verfügung steht), haben sie keinen erbrechtlichen Anspruch auf das Gesamtgut und dessen Liegenschaften. Ein Erwerb durch Nachkommen wäre deshalb handänderungssteuerpflichtig.

3. Altrechtliche Güterstände

Die güterrechtliche Auseinandersetzung erfolgt noch nach den Regeln des alten Güterrechts,

- wenn die Ehegatten bis Ende 1988 beim Güterrechtsregisteramt eine gemeinsame schriftliche Erklärung eingereicht haben, wonach sie den bisherigen ordentlichen Güterstand der Güterverbindung beibehalten (Art. 9e Abs. 1 SchlT ZGB), oder
- wenn sie unter altem Recht einen Ehevertrag abgeschlossen haben (Art. 10 Abs. 1 SchlT ZGB).

3.1. Güterverbindung

3.1.1. Liegenschaft im Einbringgut (evtl. Sondergut eines Ehegatten)

Die Ausführungen zum Eigengut bei der Errungenschaftsbeteiligung (Ziffer 1.1. und 1.2.) gelten sinngemäss.

3.1.2. Liegenschaft in der Errungenschaft

Bei gesetzlicher oder vertraglicher Vorschlagsteilung kann der überlebende Ehegatte die Liegenschaft auf Anrechnung seiner güter- und erbrechtlichen Ansprüche übernehmen, die übrigen Erben auf Anrechnung ihrer erbrechtlichen Ansprüche. Die Handänderungssteuer ist in keinem Fall geschuldet.

Bei integraler Vorschlagszuweisung übernimmt der überlebende Ehegatte die Liegenschaft bei Aufhebung des ehelichen Güterstandes und somit handänderungssteuerfrei. Übernimmt ein Nachkomme oder anderer Erbe die Liegenschaft, so ist zu unterscheiden je nach dem, welcher

Ehegatte verstorben ist. Denn nach Art. 195 Abs. 2 aZGB befindet sich die Errungenschaft im Eigentum des Mannes.

Stirbt die Ehefrau, haben ihre Nachkommen (und allenfalls anderen Erben) bei integraler Vorschlagszuweisung an den überlebenden Ehemann keinerlei Ansprüche, weder güter-, erb- noch sachenrechtlicher oder obligatorischer Natur an der Errungenschaft oder an einzelnen Vermögenswerten derselben. Überträgt der überlebende Ehemann die Liegenschaft auf die Nachkommen der Verstorbenen, so liegt eine Veräusserung unter Lebenden vor, bei der die Handänderungssteuer geschuldet ist.

Stirbt jedoch der Ehemann, erwerben seine Erben von Gesetzes wegen Eigentum an den Vermögensgegenständen der Errungenschaft (Art. 560 Abs. 2 ZGB). Der güterrechtliche Anspruch der überlebenden Ehefrau auf integrale Zuweisung des Vorschlages ist wie der gesetzliche Vorschlagsanteil nur eine obligatorische Forderung gegen die Erben des Mannes (vgl. Tuor/Schnyder, ZGB, 10. Auflage, § 30 III.c.4., S. 247). Damit haben die Erben des Mannes einen erb- und sachenrechtlichen Anspruch auf die in der Errungenschaft befindliche Liegenschaft, auch wenn sie ihren Wert der überlebenden Ehefrau aus Güterrecht voll vergüten müssen. Der Erwerb der Liegenschaft erfolgt somit handänderungssteuerfrei.

Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung des Erwerbs von Liegenschaften durch Nachkommen im Zusammenhang mit dem Erbgang, abhängig davon, welcher Elternteil verstorben ist, verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot, denn die steuerliche Beurteilung ist nur Konsequenz der unterschiedlichen Behandlung von Mann und Frau im alten Eherecht, welche der Bundeszivilgesetzgeber güterrechtlich weiterhin zulässt (Art. 10 SchIT ZGB).

3.2. Gütergemeinschaft

Die Ausführungen zur Gütergemeinschaft des neuen Rechts (Ziffer 2.) gelten sinngemäss, allerdings nur für die externe, im Güterrechtsregister eingetragene Gütergemeinschaft. Haben die Ehegatten bloss interne Gütergemeinschaft vereinbart, ist der vertragliche Güterstand für Dritte, wozu auch die Steuerbehörden gehören, nicht wirksam (Art. 10 Abs. 1 und 10a SchIT ZGB). Nachkommen, die eine Liegenschaft des Gesamtgutes auf Anrechnung an ihren güterrechtlichen Pflichtteil ($\frac{1}{4}$ des Gesamtvermögens; Art. 226 Abs. 2 aZGB) übernehmen, können diese handänderungssteuerfrei erwerben. Denn die Handänderung erfolgt zufolge Aufhebung des ehelichen Güterstandes mit anschliessendem erbrechtlichem Übergang (Lemp, Berner Kommentar, N. 25 und 33 zu Art. 226 aZGB). Der güterrechtliche Pflichtteil ist Teil des Nachlasses; er unterliegt daher der Nachlasssteuer.

4. Besonderheiten

4.1. Verheiratete Erben mit Ehevertrag auf allgemeine Gütergemeinschaft

Nach Art. 222 und 225 ZGB fallen Erbschaften, die ein in allgemeiner Gütergemeinschaft lebender Ehegatte erwirbt, in das Gesamtgut, falls sie nicht ausdrücklich als Eigengut zugewendet worden sind. Pflichtteilsgeschützte Erbteile fallen auf jeden Fall in das Gesamtgut. Im Unterschied aber zum Rechtsgeschäft unter Lebenden kann der Ehegatte erbrechtlich eine Liegenschaft ohne Einverständnis des andern erwerben (Art. 230 Abs. 1 ZGB e contrario). Die Liegenschaft wird von Gesetzes wegen Gesamtgut, und der andere Gatte kann sich gestützt auf Art. 665 Abs. 3 ZGB ebenfalls als Eigentümer eintragen lassen. Schuldet dieser die Handänderungssteuer auf der Hälfte des Verkehrswertes der Liegenschaft?

Der Befreiungsgrund von § 207 Abs. 1 lit. b StG fällt sicher weg, denn der eheliche Güterstand wurde im Erbgang weder begründet, verändert noch aufgehoben. Hingegen erwirbt der Ehegatte des Erben, obwohl er nicht selber Erbe ist, aufgrund einer güterrechtlichen Bestimmung zufolge Erbgangs, sei das nun zufolge Universalsukzession oder Erbteilung. Die Handänderungssteuer entfällt deshalb aufgrund von § 207 Abs. 1 lit. a StG.

4.2. Erbrechtliche Zuwendung eines Kaufsrechts

Räumt ein Eigentümer durch Vertrag unter Lebenden einem Dritten ein teilweise unentgeltliches Kaufsrecht an einer Liegenschaft ein, das erst nach dem Tode des Eigentümers ausübbar ist, gilt die Zuwendung des Kaufsrechts als Schenkung auf den Todesfall. Der Beschenkte (Kaufsberechtigte) wird im Falle der Ausübung für die Differenz zwischen Verkehrswert der Liegenschaft und Ausübungspreis erbschaftssteuerpflichtig (§§ 223, 224 und 229 StG). Die Ausübung des Kaufsrechts unterliegt zudem der Handänderungssteuer, da diese ausserhalb des Erbgangs erfolgt (KRKE 1965 Nr. 34).
