

Steueramt des Kantons Solothurn
Recht und Gesetzgebung

*Werkhofstrasse 29c
4509 Solothurn
Telefon 032 627 87 01
steueramt.so.ch*

Die Praxis der solothurnischen Handänderungssteuer

Inhaltsverzeichnis

1.	Allgemeines	5
2.	Steuerobjekt	5
2.1	Im Allgemeinen.....	5
2.2	Grundstücke	5
2.3	Steuerbare Handänderungen	6
2.3.1	Voraussetzungen	6
2.3.2	Kauf, Tausch und Schenkung.....	7
2.3.3	Übertragung von Kaufs- und Rückkaufsrechten sowie Verzicht auf die Ausübung zu Gunsten eines Dritten.....	8
2.3.4	Eintritt eines Dritten in einen Kaufvertrag oder Vorvertrag.....	9
2.3.5	Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften	10
2.3.6	Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei gemeinschaftlichem Eigentum.....	12
2.3.7	Rückübertragungen.....	12
2.3.8	Baurecht	13
2.3.9	Zuschlag im Zwangsvollstreckungsverfahren	15
2.3.10	Treuhandverhältnisse	15
2.4	Steuerfreie Handänderungen (objektive Steuerbefreiung)	16
2.4.1	Erbgang, Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis	16
2.4.2	Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes oder der vermögensrechtlichen Regelung von Personen in eingetragener Partnerschaft	18
2.4.3	Umwandlung von Mit- in Gesamteigentum und umgekehrt; körperliche Teilung.	18
2.4.4	Umstrukturierung von Personenunternehmen und juristischen Personen	19
2.4.5	Amtliche Mitwirkung.....	21
2.4.6	Baulandumlegung und Grenzberreinigung	22
2.4.7	Dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum	22
3.	Steuersubjekt	23
3.1	Grundsatz	23
3.2	Von der Steuerpflicht befreite Personen (subjektive Steuerbefreiung)	24
4.	Steuermass	25
4.1	Bemessungsgrundlage.....	25
4.1.1	Grundsatz	25
4.1.2	Baurechtsgrundstücke	27
4.1.3	Immobiliengesellschaften	27
4.1.4	Bauten auf fremdem Boden	28
4.1.5	Landwirtschaftliche Grundstücke	29
4.2	Steuersatz	30
5.	Verfahren	30
5.1	Veranlagung	30
5.2	Rechtsmittelverfahren	31
5.3	Fälligkeit, Bezug und Steuersicherung.....	31
5.4	Verjährung	32
5.5	Übriges Verfahrensrecht	33
6.	Literaturverzeichnis	33

Abkürzungen

a.a.O.	am angeführten Ort
AJP	Zeitschrift für die Allgemeine Juristische Praxis
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ATSG	Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000, SR 830.1
BGBB	Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, SR 211.412.11
BGE	Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts
BGG	Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005, SR 173.110
BGS	Bereinigte Sammlung der Solothurnischen Erlasse
BV	Bundesverfassung vom 18. April 1999, SR 101
EBG	Eisenbahngesetz vom 20. Dezember 1957, SR 742.101
EG ZGB	Gesetz über die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 4. April 1954, BGS 211.1
Erw.	Erwägung
FusG	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz), SR 221.301
GB	Grundbuch
GER	Grundsätzliche Entscheide des Regierungsrates des Kantons Solothurn
HGG	Gesetz betreffend den Bezug von Handänderungsgebühren beim Eigentumsübergang an Liegenschaften vom 23. Februar 1919 (aufgehoben per 31.12.1985)
i.V.m.	in Verbindung mit
KRKE	Grundsätzliche Entscheide der Solothurnischen Kantonalen Rekurskommission in Steuersachen (bis 1985)
KSG	Kantonales Steuergericht
KSGE	Grundsätzliche Entscheid des Solothurnischen Kantonalen Steuergerichts (ab 1986)
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009, SR 641.20
OR	Bundesgesetz über das Obligationenrecht vom 30. März 1911/18. Dezember 1936, SR 221
PBG	Planungs- und Baugesetz vom 3. Dezember 1978, BGS 711.1
POG	Postorganisationsgesetz vom 30 April 1997, SR 783.1
RRB	Regierungsratsbeschluss
RVOG	Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997, SR 172.010
SBBG	Bundesgesetz über die Schweizerischen Bundesbahnen vom 20. März 1998, SR 742.31
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889, SR 281.1
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Steuerpraxis	Steuerpraxis des Kantons Solothurn, ab 2003 abrufbar unter www.steueramt.so.ch / Rechtliche Grundlagen / Steuerpraxis
StG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985, BGS 614.11
STVO 10	Steuerverordnung Nr. 10: Bezug, Fälligkeit und Verzinsung der Haupt- und Nebensteuern vom 5. Juli 1994, BGS 614.159.10
STVO 11	Steuerverordnung Nr. 11: Zahlungserleichterungen, Erlass und Abschreibungen vom 13. Mai 1986, BGS 614.159.11

STVO 5	Steuerverordnung Nr. 5: Organisation des Steuerbezuges für die Haupt- und Nebensteuern des Staates vom 16. September 1997, BGS 614.159.05
UVG	Bundesgesetz über die Unfallversicherung vom 20. März 1981, SR 832.20
VRG	Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz) vom 15. November 1970, BGS 124.11
VV StG	Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern vom 28. Januar 1986, BGS 614.12
ZBGR	Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210

1. Allgemeines

Die Handänderungssteuer ist im schweizerischen Steuersystem den Verkehrssteuern zuzuordnen, bei denen ein Vorgang des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs besteuert wird. Konkret stellt die Handänderungssteuer eine **Rechtsverkehrssteuer** dar. Die Handänderungssteuer ist ausserdem eine indirekte Steuer, bei der Steuerobjekt (Ziffer 2) und Steuerbemessungsgrundlage (Ziffer 4.1) nicht identisch sind. Zugleich handelt es sich um eine **Objektsteuer**. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, seine persönlichen Verhältnisse und die Motive der Handänderung spielen für die Erhebung und die Höhe der Steuer keine oder nur eine nebensächliche Rolle. Die Handänderungssteuer wird nicht periodisch erhoben, sondern immer dann, wenn sich der Steuertatbestand, die Handänderung, verwirklicht.

Die Handänderungssteuer ist eine Steuer, die den Kantonen (und ihren Gemeinden) aufgrund ihrer Souveränität (Art. 3 BV) vorbehalten ist. Im Kanton Solothurn handelt es sich um eine rein kantonale Steuer. Die Gemeinden sind daran in keiner Weise beteiligt, weder an der Erhebung noch am Ertrag. Im Steuergesetz ist sie in den §§ 205 – 216 unter dem Titel „Die Nebensteuern des Staates“ geregelt und wird damit von den direkten Steuern (Einkommens- und Vermögenssteuer, Gewinn- und Kapitalsteuer) abgegrenzt. Der Kanton nimmt jährlich etwa 25 bis 30 Mio. Franken (2015: 25.3 Mio.) an Handänderungssteuern ein (zum Vergleich: Staatssteuern natürliche Personen ca. 677 Mio. Franken).

2. Steuerobjekt

Die Frage nach dem Steuerobjekt lautet: "**Was ist steuerbar**, welcher Gegenstand, welcher Vorgang unterliegt der Steuer?"

2.1 Im Allgemeinen

Gegenstand oder Objekt der Handänderungssteuer bilden die Handänderungen an Grundstücken (§ 205 Abs. 1 StG). Im Folgenden definiert das Gesetz den Begriff des Grundstücks (§ 205 Abs. 2 StG; Ziffer 2.2) und bestimmt, was unter Handänderung zu verstehen ist (§ 206 StG; Ziffer 2.3). Schliesslich nimmt das Gesetz verschiedene Vorgänge, die nach der allgemeinen Definition eigentlich steuerpflichtig sind, ausdrücklich von der Steuerpflicht aus (§ 207 StG; Ziffer 2.4 [objektive Steuerbefreiung]).

Die Handänderungssteuer ist keine der Mehrwertsteuer gleich geartete Steuer im Sinne der Bundesverfassung und des MWSTG. Obwohl die Umsätze aus der Veräusserung von Liegenschaften bei MWST-pflichtigen Unternehmen der Mehrwertsteuer unterliegen, ist die Erhebung der Handänderungssteuer durch Art. 134 BV nicht ausgeschlossen (Art. 2 MWSTG).

2.2 Grundstücke

Nach § 205 Abs. 2 StG gelten als Grundstücke

- die Grundstücke im Sinne des Zivilrechts, wie sie in Art. 655 Abs. 2 ZGB umschrieben sind (§ 205 Abs. 2 lit. a), d.h.
 - die Liegenschaften,
 - die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, namentlich Bau- und Quellenrechte (Art. 779-779I und 780 ZGB),

- Bergwerke,
- Miteigentumsanteile an Grundstücken,
- Rechtsameanteile nach § 45 EG ZGB (§ 205 Abs. 2 lit. b StG; das sind anteilige Weiderechte an Alpen, die im Eigentum von Rechtsamegemeinden, altrechtliche Körperschaften gemäss Art. 59 Abs. 3 ZGB, stehen),
- Bauten auf fremdem Boden, ausgenommen Fahrnisbauten (§ 205 Abs. lit. c StG), d.h. Gebäude im Baurecht, wenn das Baurecht nicht als eigenes Grundstück verselbständigt ist, ebenso Gebäude, die nur wirtschaftlich im Dritteigentum stehen (Einspracheentscheid 2002/33);
- Anteile an Grundstücken, insb. Gesamteigentumsanteile (§ 205 Abs. 3 StG).

Zum Grundstück gehören immer auch seine **Bestandteile** im Sinne von Art. 642 ZGB, also alles, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu seinem Bestand gehört und ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Einen Überblick, was Bestandteil eines Grundstücks sein kann, gibt § 226 EG ZGB (beispielsweise eingebaute Öfen und Herde, Wandschränke sowie mit dem Gebäude verbundene Einrichtungen wie Turbinen oder Buffets in Gaststätten, Leitungen für Wasser, Elektrizität, Gas usw.). Nicht der Handänderungssteuer unterliegt die Übertragung von beweglichen Sachen, die nicht dauernd mit dem Grundstück verbunden sind, auch wenn der Eigentümer gleichzeitig darüber verfügt.

2.3 Steuerbare Handänderungen

2.3.1 Voraussetzungen

Die Steuerpflicht wird durch jedes Rechtsgeschäft begründet, mit dem die **wirtschaftliche Verfügungsgewalt** über ein Grundstück **übertragen** wird (§ 206 Abs. 1 StG).

Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt bedeutet, dass die massgebenden Teile der **tatsächlichen** und der **rechtlichen Verfügungsgewalt** auf einen neuen Berechtigten übergehen. Unter der tatsächlichen Verfügungsgewalt ist die Möglichkeit zur Nutzung, zum Gebrauch oder zur Veränderung (Überbauung, Umbau) des Grundstücks zu verstehen, während das Recht zur Veräusserung, zur Belastung mit Dienstbarkeiten oder Pfandrechten die rechtliche Verfügungsgewalt ausmacht. Dabei muss der Erwerber zivilrechtlich nicht als Eigentümer des Grundstücks in das Grundbuch eingetragen werden, und es müssen auch nicht alle zivilrechtlichen Eigentumsbefugnisse übergehen. Im Normalfall der wirtschaftlichen Handänderung handelt es sich aber um Rechtsgeschäfte, mit denen das zivilrechtliche Eigentum verschafft wird (Müller, S. 440 f.; Monteil, Objekt, S. 321 ff.; KSGE 2008 Nr. 10; KSGE 2007 Nr. 11; KSGE 2003 Nr. 3). Obwohl im Einzelfall geprüft werden müsste, ob das zivilrechtliche Rechtsgeschäft eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt zur Folge hat, kann in der Praxis in der Regel ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass die zivilrechtliche Eigentumsübertragung auch eine wirtschaftliche Handänderung bedeutet. Diese allein unterliegt der Handänderungssteuer.

Steuerbar sind Handänderungen nur, wenn die wirtschaftliche Verfügungsgewalt durch **Rechtsgeschäft** übertragen wird. Folglich ist keine Handänderungssteuer geschuldet bei der Bildung neuen Landes (Art. 659 ZGB) oder bei der Ersitzung (Art. 661 ff. ZGB). Demgegenüber unterliegt die Aneignung von herrenlosem Land (Art. 658 ZGB) der Handänderungssteuer, da die Aneignung eine einseitige rechtsgeschäftliche Willenserklärung voraussetzt.

Der Begriff des Grundstücks wurde vorstehend im Abschnitt 2.2 näher erläutert.

§ 206 Abs. 1 enthält in lit. a-d eine **nicht abschliessende Aufzählung** (insbesondere!) von Rechtsgeschäften, die eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt an einem Grundstück bedeuten können. Das ist im Einzelfall zu prüfen, wobei sich die Prüfung namentlich in jenen Fällen aufdrängt, die zivilrechtlich keine Eigentumsübertragung darstellen. Im Folgenden werden die im Gesetz aufgeführten Geschäfte sowie weitere mögliche Geschäfte, die eine steuerbare Handänderung bedeuten können, behandelt.

2.3.2 Kauf, Tausch und Schenkung

Diese klassischen Rechtsgeschäfte zur Eigentumsübertragung verschaffen dem Erwerber - wie bereits erwähnt - in aller Regel die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück. Ausnahmen sind denkbar in jenen Fällen, in denen der Käufer die wirtschaftliche Verfügungsgewalt schon vorher besitzt, z.B. wenn der Alleinaktionär einer Immobiliengesellschaft von dieser ein Grundstück abkauft (Näheres zu Handänderungen im Zusammenhang mit Immobiliengesellschaften siehe Ziffer 2.3.5).

Bei der Übertragung von Liegenschaften durch **Tausch** werden – im Unterschied zum Kauf – zwei steuerbegründende Tatbestände verwirklicht. Es entstehen zwei voneinander grundsätzlich unabhängige Steuerrechtsverhältnisse und damit zwei Steuerforderungen. Jede am Tauschvertrag beteiligte Partei ist infolge ihres eigenen Grundstückserwerbes Schuldner der Handänderungssteuer (Monteil, Objekt, S. 325).

Der **Steueranspruch** entsteht mit der öffentlichen **Beurkundung** des Kauf-, Tausch- oder Schenkungsvertrages, also mit dem Verpflichtungsgeschäft (Müller, S. 443 f.; KSGE 2014 Nr. 18 Erw. 2; KSGE 2007 Nr. 11 Erw. 4; KSGE 2002 Nr. 8 Erw. 3; KRKE 1971 Nr. 16 Erw. 3;). Unmassgeblich sind demnach im Normalfall der Grundbucheintrag, mit dem das Eigentum übergeht, oder der Übergang von Nutzen und Gefahr. Das ergibt sich auch aus § 215 Abs. 4 StG, wonach die Amtschreiberei vor der Bezahlung der Steuer den Grundbucheintrag verweigern kann. Ist der Kaufvertrag jedoch unter einer aufschiebenden Bedingung (Suspensivbedingung) abgeschlossen (z.B. Bewilligung eines Bauprojektes), wird er erst mit dem Eintritt der Bedingung verbindlich, so dass der Steueranspruch frühestens zu diesem Zeitpunkt entsteht (KSGE 2008 Nr. 10). Bei der auflösenden Bedingung (Resolutivbedingung) wird der Vertrag mit der Beurkundung für die Parteien verbindlich; er verliert aber seine Wirkung mit dem Eintritt der Bedingung (z.B. wenn innerhalb eines Jahres Altlasten entdeckt werden). Vor deren Ausfall steht somit nicht fest, ob die Verfügungsgewalt übergeht. Solange ist auch keine Eintragung in das Grundbuch möglich. Folglich kann die Steuer erst erhoben werden, wenn die Bedingung definitiv ausfällt.

In KSGE 2007 Nr. 11 war eine Bedingung zu beurteilen, nach welcher der Eintrag in das Grundbuch erst nach Bezahlung des restlichen Kaufpreises erfolgen dürfe. Im Übrigen war der Kaufvertrag unbedingt abgeschlossen. In diesem Urteil gelangte das KSG zum Ergebnis, dass der Käufer bis zur Bezahlung des Kaufpreises nicht über das Grundstück verfügen konnte. Solange könne er die Erfüllung des Vertrages, d. h. den Grundbucheintrag, nicht gerichtlich durchsetzen. Die rechtliche Verfügungsgewalt sei bei der Verkaufspartei geblieben, weshalb es zu keiner wirtschaftlichen Handänderung gekommen sei.

Diese Begründung ist teilweise widersprüchlich. Einerseits wird bestätigt, dass der Käufer bereits mit Unterzeichnung und öffentlicher Beurkundung des Kaufvertrages die wirtschaftliche Verfügungsgewalt erwirbt, so dass die Handänderungssteuerpflicht im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückkaufvertrages entsteht. Der Grundbucheintrag sei für die Frage der Steuerpflicht nicht massgebend. Auf der andern Seite wird jedoch ausgeführt, dass die Verfügungsgewalt

nicht übergehe, wenn der Grundbucheintrag wegen einer ausbleibenden Bedingung, die der Käufer beeinflussen kann, nicht möglich sei, weshalb auch keine Handänderungssteuer geschuldet sei.

Wenn **Miteigentümer** untereinander ihre Miteigentumsanteile, die ihnen mittels einer Benutzungsordnung zur ausschliesslichen Benutzung zugewiesen sind, unter Abänderung der Benutzungsordnung vertauschen, liegt ebenfalls eine steuerbare Handänderung vor (Einspracheentscheid 1998/39). Solche Verhältnisse sind vor allem in gemeinsamen Autoeinstellhallen von grösseren Überbauungen anzutreffen. Ein Miteigentumsanteil mit Sondernutzungsrecht, in der Regel subjektiv-dinglich mit einem Reiheneinfamilienhaus oder mit einer Stockwerkeinheit verknüpft, entspricht einem nummerierten und fest zugewiesenen Parkplatz. Da der Miteigentumsanteil ein Grundstück darstellt (vgl. Ziffer 2.2), wird mit der Änderung der Nutzungsordnung die wirtschaftliche Verfügungsgewalt daran übertragen.

2.3.3 Übertragung von Kaufs- und Rückkaufsrechten sowie Verzicht auf die Ausübung zu Gunsten eines Dritten

Das **Kaufsrecht** (Art. 216 Abs. 2 OR) gewährt dem Berechtigten die Befugnis, durch einseitige Willenserklärung gegenüber dem Verpflichteten eine Sache zu erwerben und alle Rechte zu begründen, die ihm ein Kaufvertrag über die Sache verschafft hätte (Müller, S. 445). Es ist ein äusserst wert- und sinnvolles Institut des Zivilrechts, um sich die Rechte an einem Grundstück für eine befristete Zeit für Projektstudien oder Finanzierungsabklärungen usw. zu sichern. Dank der Möglichkeit, es übertragbar auszugestalten, ist es aber auch zu einem hervorragenden Instrument der Liegenschaftsspekulation geworden, zumal damit lange Zeit der Fiskus umgangen werden konnte. Dem ist zuerst in der Praxis und dann auch im Gesetz der Riegel dadurch geschoben worden, dass die Übertragung von Kaufsrechten auf Dritte ausdrücklich der Steuerpflicht unterstellt wurde (§ 206 Abs. 1 lit. b StG). Das Gleiche gilt, wenn der Berechtigte das Kaufsrecht nicht überträgt, sondern zu Gunsten eines Dritten auf die Ausübung verzichtet. Dieser Verzicht muss nicht ausdrücklich erfolgen, sondern kann stillschweigend oder durch schlüssiges Verhalten geschehen (KSGE N234 vom 29.05.1990 = Steuerpraxis 1990 Nr. 15).

An und für sich erlangt der Kaufsberechtigte wesentliche Teile der Verfügungsgewalt über ein Grundstück mit der Einräumung des Kaufsrechts, so dass die Steuer zu diesem Zeitpunkt erhoben werden müsste. Damit würde aber das Kaufsrecht als Institut des Bundeszivilrechts allzu sehr beeinträchtigt oder gar vereitelt (Müller, S. 445 f.; Monteil, Objekt, S. 332; KSGE 2013 Nr. 13 Erw. 4). In der Praxis bleibt deshalb die Einräumung des Kaufsrechts unbesteuert, bis der Berechtigte von seiner Verfügungsmacht Gebrauch macht und das **Kaufsrecht ausübt**, es auf einen **Dritten überträgt** oder **zu Gunsten eines Dritten** darauf **verzichtet**. Lässt er es unbenutzt verfallen, wird überhaupt keine Handänderungssteuer erhoben. Die Ausübung des Kaufsrechts an baurechtsbelasteten Grundstücken durch die Eigentümerin der Baurechtsgrundstücke unterliegt auch dann der Handänderungssteuer, wenn die Übertragung der Baurechtsgrundstücke vorgängig mit der Steuer erfasst worden ist (KSGE 2013 Nr. 3).

Die Ausführungen zum Kaufsrecht gelten sinngemäss auch für das **Rückkaufsrecht**, da es dem Berechtigten die gleichen Möglichkeiten einräumt. Aus den gleichen Gründen wird bei der Begründung des Rückkaufsrechts - in der Regel beim Verkauf des Grundstücks - die Handänderungssteuer vom Käufer erhoben, obwohl der Verkäufer und Rückkaufsberechtigte sich noch wesentliche Teile der Verfügungsmacht vorbehält. Das ist insofern zu rechtfertigen, als die Rückkaufsrechte sehr häufig bedingt ausgestaltet sind (z. B. Rückkaufsrecht, wenn der Käufer das

Grundstück nicht innert einer bestimmten Frist überbaut) und damit die Verfügungsgewalt doch auf den Käufer übergeht. Denn es steht in seinem Willen, ob das Rückkaufsrecht eintreten wird oder nicht. Ausserdem würde dies zu unhaltbaren Differenzierungen führen, je nachdem ob das Rückkaufsrecht im Kaufvertrag selbst oder später in einer separaten Urkunde vereinbart würde (Müller, S. 446). Wird ein unbedingtes Rückkaufsrecht ausgeübt, entfällt jede Handänderungssteuer. Die Rückerstattung der bereits bezahlten Handänderungssteuer ist mit Revisionsgesuch geltend zu machen.

Die **Übertragung eines Vorkaufsrechts** (Befugnis durch einseitige Willenserklärung gegenüber dem Eigentümer eine Sache zu erwerben, wenn dieser sie einem Dritten verkauft) stellt erst **nach Eintritt des Vorkaufsfalls** eine steuerbare wirtschaftliche Handänderung dar. Diese Konstellation dürfte allerdings selten eintreffen. Der blosser Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts ist hingegen nie steuerbar.

2.3.4 *Eintritt eines Dritten in einen Kaufvertrag oder Vorvertrag*

Lässt der Käufer eines Grundstückes aufgrund einer Substitutionsklausel im Kaufvertrag einen Dritten in den Kaufvertrag eintreten, ist die Handänderungssteuer zweimal geschuldet, einmal bei der Beurkundung des Vertrages und einmal beim Eintritt des Dritten. Denn mit der Beurkundung erwirbt der Erstkäufer bereits die wirtschaftliche Verfügungsgewalt, und mit der Abtretung der geht sie auf den Dritten über (vgl. auch KSGE vom 15.12.1997 = Steuerpraxis 1998 Nr. 14). Das gilt auch, wenn der Verkäufer dem Eintritt des Dritten erst nachträglich zustimmt. Denn der Erstkäufer hätte die zivilrechtliche Eigentumsübertragung erzwingen können (KSGE vom 13.03.2000 = Steuerpraxis 2001 Nr. 10).

Umstritten war, ob auch die **Abtretung der Käuferstellung in einem Vorvertrag** zu einem Kaufvertrag die Handänderungssteuerpflicht begründet. In einem Grundsatzurteil hat das Kant. Steuergericht eine wirtschaftliche Handänderung bejaht (KSGE 1991 Nr. 22), wenn

- der Vorvertrag alle Essentialien (wesentlichen Bestandteile) eines Grundstück-Kaufvertrages enthält,
- die reale Erfüllung des Vorvertrages bei Vertragsverletzung durch eine Partei nicht ausgeschlossen und
- der Käufer berechtigt ist, ohne weitere Zustimmung des Verkäufers seine Rechte aus dem Vorvertrag an einen Dritten abzutreten.

Die Sicherung der realen Durchsetzung des Vorvertrages allein mit einer Konventionalstrafe genügt nicht, vor allem wenn die eine Partei bei Nichterfüllung eine Konventionalstrafe „mit befreiender Wirkung“ bezahlen kann oder muss (KSGE 2007 Nr. 11 Erw. 7, KSGE vom 29.05.1995 i.S. B.; Eitel, S. 522 ff., der sich im Ergebnis gegen jede Erhebung der Handänderungssteuer beim Eintritt von Dritten in Vorverträge ausspricht).

Seit KSGE 1991 Nr. 22 hat sich die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Vorvertrag weiterentwickelt (BGE 118 II 32). Danach kann direkt auf Erfüllung und damit auf Zusprechung des Eigentums geklagt werden, wenn der Vorvertrag zum Kaufvertrag alle wesentlichen Elemente des Hauptvertrages enthält. In diesem Lichte erweist sich die Rechtsprechung des KSG zweifellos als richtig, weil die Verfügungsgewalt bereits mit Abschluss des Vorvertrages auf den Erwerber übergeht (KSGE 2013 Nr. 12 Erw. 3; Müller, S. 447 mit Hinweisen). Wie beim Kaufrecht wird die Steuer aber aus Praktikabilitätsüberlegungen, und weil das Steueramt oft keine Kenntnis von

den Vorverträgen erhält, erst erhoben, wenn der Hauptvertrag abgeschlossen ist oder die Rechte aus dem Vorvertrag auf einen Dritten übertragen werden.

2.3.5 Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften

Die Handänderungssteuer ist zu erheben, wenn Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft übertragen werden (§ 206 Abs. 1 lit. d StG). Eine Immobiliengesellschaft ist eine Gesellschaft (meistens eine Aktiengesellschaft oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung), deren ausschliesslicher oder vorwiegender **Zweck** darin besteht, **Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern** (BGE 104 I a 253 = ASA 48, 644; KSGE 2006 Nr. 12, KSGE 2003 Nr. 1; Müller, S. 442). Sofern sich der statutarische Zweck nicht darauf beschränkt, ist auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit abzustellen. Eine Immobiliengesellschaft liegt dann vor, wenn sich der Rohertrag zur Hauptsache aus Erträgen des unbeweglichen Vermögens zusammensetzt und auch die Aktiven zur Hauptsache aus Grundbesitz bestehen (KSGE 1986 Nr. 23). Entscheidend ist, wie sich die Gesellschaft bis zur Übertragung der Aktien oder Stammanteile verhalten hat, nicht die zukünftige Tätigkeit (KSGE 2006 Nr. 12, KSGE 2003 Nr. 1; KSGE vom 01.03.1999 i.S. A.; KSGE vom 12.03.2001 i.S. J.; KSGE SGNEB.2012.4 i.S. I. vom 28.01.2013; Müller, S. 443). An der Qualifizierung als Immobiliengesellschaft ändert nichts, wenn diese wegen ihrer Grösse die Voraussetzungen eines Betriebes im Sinne des Fusionsgesetzes erfüllt (siehe Ziffer 2.4.4). Eine wirtschaftliche Handänderung an den der Gesellschaft gehörenden Grundstücken tritt ein, wenn die **Mehrheit** von einer Person (oder von mehreren gemeinsam handelnden Personen; Urteil KSG vom 02.04.1990 = Steuerpraxis 1990 Nr. 14) auf eine andere Person **übergeht**. **Massgebend** sind die **Stimmrechte**, nicht die Mehrheit des Kapitals, was bei Stimmrechtsaktien relevant ist (Müller, S 443; KSGE 2014 Nr. 20 Erw. 2.2; KSGE 2008 Nr. 11 Erw. 4). Der Erwerber der Aktienmehrheit erhält durch die Aktien die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft. Diese dient ihm dazu, indirekt wie ein Eigentümer über die Grundstücke zu verfügen. Deshalb wird er handänderungssteuerpflichtig (KRKE 1983 Nr. 30; KSGE 2006 Nr. 12, KSGE 2003 Nr. 1; Monteil, Objekt, S. 342; siehe Abbildung 1).

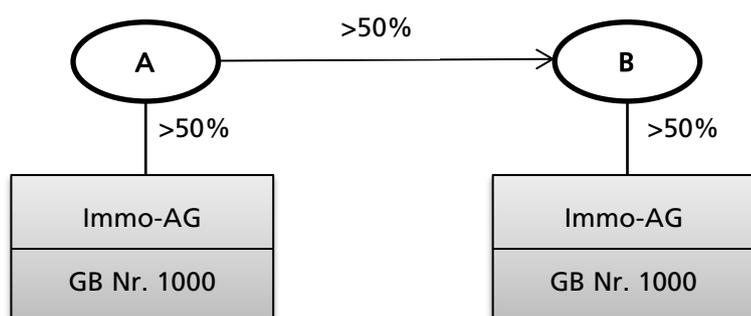


Abbildung 1: B wird handänderungssteuerpflichtig.

Überträgt eine **Immobiliengesellschaft** eines ihrer **Grundstücke auf den Allein- oder Mehrheitsaktionär**, so liegt zwar ein zivilrechtlicher Eigentumswechsel, nicht aber eine wirtschaftliche Handänderung vor, weil dem Aktionär schon vorher die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück zustand. Es wird daher keine Handänderungssteuer erhoben (siehe Abbildung 2). Sind die Aktionäre einer Immobiliengesellschaft zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen, und erwirbt die einfache Gesellschaft ein Grundstück von der Aktiengesellschaft, fehlt es ebenfalls an einer wirtschaftlichen Handänderung (gleiche Beteiligungsver-

hältnisse vorausgesetzt; KSGE SGNEB.2002.5 vom 24.11.2003 i.S. M.). Das gilt auch, wenn der Allein- oder Mehrheitsaktionär ein Grundstück an die von ihm beherrschte Immobiliengesellschaft verkauft.

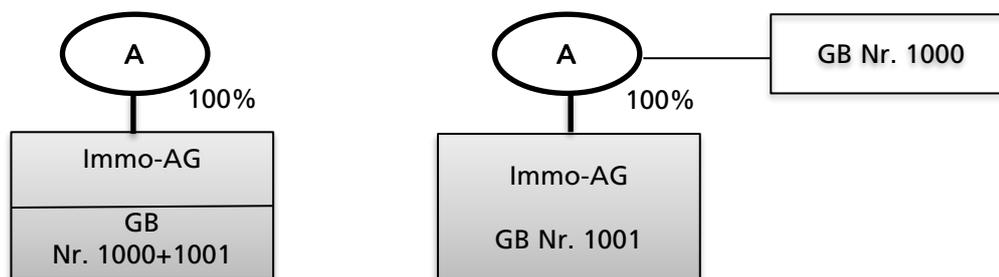


Abbildung 2: Das Geschäft unterliegt nicht der Handänderungssteuer.

Anders verhält es sich bei der Veräußerung der Aktien einer **Betriebsgesellschaft**. Der Grundbesitz der Betriebsgesellschaft bildet nur die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb (BGE 104 I a 253). Die Übertragung der Aktienmehrheit hat hier nicht den (einzigsten) Zweck, dem Erwerber die Verfügungsmacht über die Grundstücke der Gesellschaft zu verschaffen, sondern der Erwerber soll Gesellschafter einer Aktiengesellschaft werden, die einen dem Aktienrecht entsprechenden, betrieblichen Gesellschaftszweck verfolgt. Die Übertragung von Aktien an einer Betriebsgesellschaft kommt deshalb nicht einem blossen Grundstückkauf gleich und ist der Handänderungssteuer nicht unterstellt (KSGE 2006 Nr. 12, KSGE 1986 Nr. 23, Erw. 1; Müller, S. 442; Monteil, Objekt, S. 342).

Überträgt jedoch eine Betriebsgesellschaft ein Grundstück auf den Allein- oder Mehrheitsaktionär, so liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor (siehe Abbildung 3); denn bisher stand die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück der Betriebsgesellschaft und nicht dem beherrschenden Aktionär zu. Der beherrschende Aktionär erhält erst mit dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb auch die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück (KSGE 1986 Nr. 23 Erw. 2, Monteil, Objekt, S. 345). Diese Beurteilung gilt auch, wenn der beherrschende oder alleinige Aktionär in umgekehrter Richtung ein Grundstück auf die von ihm beherrschte Gesellschaft überträgt. Die beherrschte Gesellschaft wird steuerpflichtig, wenn sie einen betrieblichen Zweck verfolgt (KSGE 2003 Nr. 1; KSGE 1995 Nr. 13).

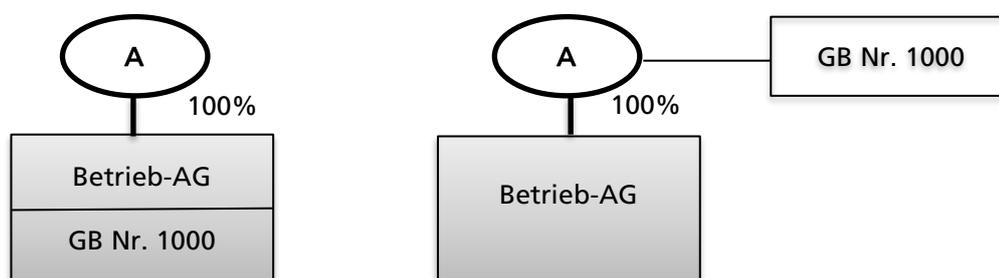


Abbildung 3: A entrichtet die Handänderungssteuer.

Weiter gehende Ausführungen zu den wirtschaftlichen Handänderungen im Zusammenhang mit Immobiliengesellschaften finden sich in der Steuerpraxis 2006 Nr. 3.

2.3.6 *Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei gemeinschaftlichem Eigentum*

Da sowohl Mit- als auch Gesamteigentumsanteile an Grundstücken als Grundstücke gelten (§ 205 Abs. 1 lit. a und Abs. 3 StG), stellt jede Veränderung der Beteiligungsverhältnisse bei gemeinschaftlichem Eigentum eine steuerbare Handänderung dar (§ 206 Abs. 2 StG). Das gilt namentlich bei der **Änderung des Personenbestandes** oder der internen Liquidationsanteile von **Gesamthandverhältnissen** (einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften). Dabei wird die Anteilsberechtigung an einfachen Gesellschaften und Personengesellschaften nach folgenden Kriterien in dieser Reihenfolge bestimmt:

- vertraglich vereinbarte Beteiligung am Liquidationsergebnis;
- vertraglich vereinbarte Beteiligung am Gewinn (und Verlust);
- Höhe der Kapitalanteile;
- nach Köpfen.

Beim Austritt eines Gesellschafters aus einem Gesamthandverhältnis und gleichzeitigem Eintritt eines neuen Gesellschafters ("Verkauf der Beteiligung") unterliegt nur der Erwerb durch den Neueintretenden der Handänderungssteuer (§ 62 Abs. 2 VV StG), obwohl zivilrechtlich der Anteil des Austretenden vorerst den verbleibenden Gesellschaftern anwächst. Wirtschaftlich überträgt aber der Ausscheidende seinen Grundstückanteil seinem Nachfolger.

Der **Wechsel im Bestand einer einfachen Gesellschaft**, die Eigentümerin von Grundstücken ist, bedarf nicht der öffentlichen Beurkundung. Deshalb erwerben neu eintretende Gesellschafter mit Vertragsabschluss ausserbuchlich Gesamteigentum an den Gesellschaftsgrundstücken (Wolf, S. 9 f.). Der Erwerb von Grundeigentum auf diese Weise unterliegt der Handänderungssteuer, auch wenn die neu hinzu gekommenen Gesellschafter nicht als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen werden (KSGE vom 06.07.1998 = Steuerpraxis 1998 Nr. 21).

Anders ist die Rechtslage bei der Begründung einer einfachen Gesellschaft. Ein solcher Vertrag kann zwar ebenfalls formfrei abgeschlossen werden. Verpflichtet sich allerdings ein Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag, in seinem Eigentum stehende Grundstücke in die Gesellschaft einzubringen, ist dafür öffentliche Beurkundung notwendig (Art. 657 Abs. 1 ZGB). Der Eigentumserwerb der einfachen Gesellschaft erfolgt erst mit dem Grundbucheintrag (Art. 656 ZGB); der Grundbucheintrag hat konstitutive Bedeutung. Deshalb erwirbt ein Gesellschafter die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht über ein Grundstück, das im zivilrechtlichen Eigentum des anderen Gesellschafters steht, wenn der Gesellschaftsvertrag bloss schriftlich abgeschlossen und nicht öffentlich beurkundet wird.

In gleicher Weise wie bei der einfachen Gesellschaft unterliegt auch die Abtretung eines Anteils an einer Gemeinderschaft im Sinne von Art. 336 ff. ZGB, die Eigentümerin von Grundstücken ist, an einen Mitgemeinder der Handänderungssteuer, selbst wenn die Abtretung nur sicherheitshalber erfolgt (KSGE 2002 Nr. 9, bestätigt mit BGE 2P.300/2002 vom 15.04.2003). Allerdings ist hier immer öffentliche Beurkundung erforderlich (Art. 337 ZGB).

2.3.7 *Rückübertragungen*

Die Rückübertragung eines Grundstücks auf den Verkäufer (Schenker) löst in der Regel die Handänderungssteuer erneut aus. Davon **ausgenommen** ist der bereits erwähnte Fall des nicht mit einer Bedingung versehenen Rückkaufsrechts (Abschnitt 2.3.3) sowie Rückübertragungen, die auf

- die Nichtigkeit des Vertrages wegen Rechts- oder Sittenwidrigkeit (Art. 20 OR),
- die einseitige Unverbindlichkeit des Vertrages wegen Übervorteilung (Art. 21 OR) oder wegen Willensmängeln (Art. 23-31 OR),
- einen Rücktritt vom Vertrag (Art. 107 Abs. 2 und 109 OR) oder auf
- Wandlung (Art. 205 und 208 OR)

zurückzuführen sind. Diese **Mängel des Vertrages** bzw. des **Vertragsgegenstandes** haben die rückwirkende Auflösung, das Dahinfallen des Vertrages ex tunc zur Folge. Deshalb ist die Handänderungssteuer weder für das ursprüngliche Geschäft noch für die Rückübertragung geschuldet. Auch hier erfolgt die Rückerstattung aufgrund eines Revisionsgesuches.

Die Vertragsmängel sind nicht nur zu berücksichtigen, wenn sie gerichtlich durchgesetzt werden, sondern auch dann, wenn sich die Parteien vergleichsweise einigen. Die Steuerbehörden haben keine Überprüfung der Rechtslage im Stile eines Zivilrichters vorzunehmen. Es genügt, wenn eine unsichere Rechtslage bestanden hat, welche zu einer vergleichweisen Einigung zwischen den Parteien geführt hat. Hingegen können solche Vergleiche auf Steuerumgehung überprüft werden (KRKE 1983 Nr. 33; BGE 105 Ia 60).

Gemäss KSGE 2002 Nr. 8 kann die Aufhebung eines Kaufvertrages im gegenseitigen Einvernehmen vor Bezahlung des Kaufpreises und vor der Grundbucheintragung nicht mit einem Kauf und anschliessendem Rückkauf verglichen werden. Weil der Aufhebungsvertrag zu einem rückwirkenden Dahinfallen des Kaufvertrages führe, löse dieser keine erneute Handänderungssteuerpflicht aus (so auch Müller, S. 448). In einem ähnlich gelagerten Fall hat das Kant. Steuergericht diese Ansicht bestätigt (KSGE 2007 Nr. 11; siehe auch die Kritik in Ziffer 2.3.2). Wird hingegen ein Kaufvertrag erst nach Vollzug der Grundbucheintragung einvernehmlich rückgängig gemacht, ist rechtlich von einem Kauf und einem anschliessenden Rückkauf aufzugehen. Das führt zur Besteuerung der beiden Geschäfte (Müller, S. 448; KSGE 2014 Nr. 18 Erw. 3; KSGE 2003 Nr. 9 Erw. 5).

2.3.8 Baurecht

2.3.8.1 Begriff des Baurechts

Ein Baurecht erlaubt dem Baurechtsnehmer auf oder unter der Bodenfläche ein Baurecht zu errichten oder beizubehalten (Art. 779 Abs. 1 ZGB). Dies bedeutet, dass das im Baurecht erstellte Bauwerk im Eigentum des Baurechtsinhabers steht. Der Grundeigentümer verliert notwendigerweise sein Eigentumsrecht an der Baurechtsbaute (Isler / Gross, Art. 779 N 9). In der Regel muss der Baurechtsinhaber dem Grundeigentümer jährlich einen sogenannten Baurechtszins bezahlen (Art. 779a Abs. 2 ZGB). Der Baurechtszins entspricht dabei der Gegenleistung des Baurechtsinhabers an den Grundeigentümer für die Einräumung des Baurechts kraft dessen er auf dem Grundstück ein Bauwerk errichten oder beibehalten darf. Wirtschaftlich gesehen ist der Baurechtszins für den Grundeigentümer eine Verzinsung des im Grundstück investierten oder gebundenen Kapitals, welches der Grundeigentümer wegen der Belastung des Grundstücks mit dem Baurecht nicht auf andere Weise realisieren kann (Isler / Gross, Art. 779a N 28).

Ein Baurecht stellt eine Dienstbarkeit dar (Art. 779 Abs. 1 ZGB). Rechtsgeschäfte in Zusammenhang mit Dienstbarkeiten lösen grundsätzlich keine Handänderungssteuer aus, es sei denn sie sind als sogenanntes selbstständiges und dauerndes Recht ausgestaltet. Was darunter zu verstehen ist, wird in Art. 655 Abs. 3 ZGB näher definiert. Danach kann eine Dienstbarkeit als selbstständiges

und dauerndes Recht an einem Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden, wenn sie

- weder zugunsten eines berechtigten Grundstücks noch ausschliesslich zu Gunsten einer bestimmten Person errichtet ist (=selbstständig) und
- auf wenigstens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit begründet ist (=dauernd)

Ist ein Baurecht folglich übertragbar und vererblich (d.h. selbstständig), und auf mindestens 30 Jahre errichtet (d.h. dauernd) muss immer geprüft werden, ob bei Rechtsgeschäften in Zusammenhang mit Baurechten die Handänderungssteuer anfällt. Praxisgemäss sind Baurechte meistens selbstständig und dauernd ausgestaltet. Dementsprechend haben sie in der Regel auch eine eigene Grundbuchblattnummer.

Ist das Baurecht ausnahmsweise nicht selbstständig und dauernd und besteht daher lediglich als Dienstbarkeit, ist nie eine Handänderungssteuer geschuldet. Als Ausnahme von diesem Grundsatz sieht § 205 Abs. 2 lit. c StG vor, dass Handänderungen an Bauten auf fremden Boden, ausgenommen Fahrnisbauten, der Handänderungssteuer unterliegen. Besteht ein Baurecht daher lediglich als blosser Dienstbarkeit im Grundbuch und ist nicht selbstständig und dauernd, löst die Übertragung eines in einem solchen Baurecht erstellten Gebäudes die Handänderungssteuer aus. In diesem Fall ist die Steuer auf dem Gebäudewert zu erheben.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich alle auf Baurechte, die selbstständig und dauernd ausgestaltet sind.

2.3.8.2 Begründung und Übertragung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück

Durch die Begründung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück ändert die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück nicht, da der Grundeigentümer durch die Begründung des Baurechts lediglich zusätzlich auch noch zum Baurechtsinhaber wird. Dementsprechend sieht § 62 Abs. 1 VV StG sodann auch vor, dass die Begründung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück keine Handänderungssteuer auslöst. Wird ein Baurecht an einem unüberbauten Grundstück übertragen, so ändert sich die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Baurecht. Das Baurecht geht vom ursprünglichen Baurechtsinhaber über auf eine Drittperson über. Die Übertragung eines Baurechtes an einem unüberbauten Grundstück ist folglich handänderungssteuerpflichtig. Dabei spielt es keine Rolle ob die Begründung und Übertragung des Baurechtes in zwei verschiedenen Verträgen oder im gleichen Vertrag vorgenommen werden. Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Handänderungssteuer ist der auf die restliche Dauer des Baurechts kapitalisierte Baurechtszins.

2.3.8.3 Begründung und Übertragung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück

Wird an einem überbauten Grundstück ein Baurecht begründet, so ändert sich die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück nicht. Es fällt keine Handänderungssteuer an. Wird ein Baurecht an einem überbauten Grundstück übertragen, so ändert sich die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Grundstück und die Handänderungssteuer ist geschuldet. Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer ist der auf die restliche Dauer des Baurechts kapitalisierte Baurechtszins für den Verkehrswert des Grund und Bodens plus der Verkehrswert (Kaufpreis) des Gebäudes (KSGE 1986 Nr. 24; Steuerpraxis 1995 Nr. 19).

2.3.8.4 Zusammenfallen von Baurecht und Grundeigentum

Beim unüberbauten Grundstück: Keine Handänderungssteuer wird erhoben, wenn das Baurecht infolge **Zeitablaufs** untergeht oder wenn der Grundeigentümer das Baurechtsgrundstück beim Erwerb im Grundbuch **löschen** lässt. In diesen Fällen fehlt es am Grundstück. Erwirbt der Grundeigentümer das **Baurecht** und lässt er es als Grundstück **im Grundbuch eingetragen**, verfügt er neu über zwei handelbare Grundstücke. Der Erwerb des Baurechtsgrundstücks unterliegt der Handänderungssteuer. Erwirbt der Baurechtsnehmer das mit dem Baurecht belastete Grundstück ist die Steuer geschuldet (KSGE 2013 Nr. 13). Bemessungsgrundlage ist der Verkehrswert (Kaufpreis). Wird das Baurechtsgrundstück im Grundbuch gelöscht, wird die allenfalls beim Erwerb des Baurechts bezahlte Handänderungssteuer angerechnet.

Beim überbauten Grundstück: Was den Boden betrifft, kann auf die vorstehenden Ausführungen zum unüberbauten Grundstück verwiesen werden. Mit dem Erwerb des Baurechts ersteht sich der Grundeigentümer die darauf stehende Baute. Das Geschäft stellt ebenso wie der **Heimfall des Gebäudes** an den Grundeigentümer eine steuerbare Handänderung an der Baute dar (vgl. Monteil, Objekt, S. 338).

„Geht das Baurecht nach Ablauf der Dauer unter, so fallen die bestehenden Bauwerke gemäss Art. 779c ZGB dem Grundeigentümer heim, indem sie zu Bestandteilen seines Grundstückes werden. Durch den Heimfall wird die wirtschaftliche Verfügungsmacht am Gebäude vom Bauberechtigten auf den Grundstückseigentümer übertragen. Da es sich um einen Bestandteil eines Grundstückes handelt, ist die Erhebung der Handänderungssteuer zweifellos zulässig“ (Monteil, Objekt, S. 338).

2.3.9 Zuschlag im Zwangsvollstreckungsverfahren

In der Zwangsversteigerung erlangt der Erwerber bereits mit dem Zuschlag das Eigentum am versteigerten Grundstück (Art. 235 OR; Art. 656 Abs. 2 ZGB). Damit ist der Steuertatbestand erfüllt. Ersteigert der bisherige Eigentümer sein Grundstück in der Pfandverwertung, liegt zivilrechtlich und steuerrechtlich keine Handänderung vor. Denn der Betriebene ist während des Zwangsvollstreckungsverfahrens in seiner Verfügungsmacht zwar stark eingeschränkt; die wirtschaftliche Verfügungsgewalt geht aber nicht auf das Betreibungsamt über. Anders verhält es sich im Konkursverfahren. Mit der Konkursöffnung verliert der Konkursit das Verfügungsrecht über das Grundstück vollständig, nicht aber das zivilrechtliche Eigentum (Art. 204 SchKG). Die Verfügungsbefugnisse gehen von Gesetzes wegen auf die Konkursverwaltung über. Die Handänderungssteuer ist folglich geschuldet, wenn der Konkursit sein Grundstück in der konkursamtlichen Verwertung ersteigert (Einspracheentscheid 1998/19).

2.3.10 Treuhandverhältnisse

Bei Treuhandverhältnissen ist grundsätzlich der Treugeber steuerpflichtig. Wenn das Treuhandverhältnis nicht nachgewiesen oder der Treugeber nicht bekannt gegeben wird, werden seine steuerbaren Werte und Leistungen dem Treuhänder zugerechnet (KSGE 1988 Nr. 4). Erwirbt zuerst der Treuhänder ein Grundstück und überträgt er es anschliessend auf den Treugeber, muss das Treuhandverhältnis zwischen dem Treuhänder und dem Treugeber bereits im Zeitpunkt der Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht auf den Zwischenerwerber bestanden haben. Für die Annahme eines Treuhandverhältnisses genügt es nicht, dass der Zwischenerwerber

Zusagen von Dritten hat, dass sie das Grundstück resp. die Beteiligungsrechte an der Immobiliengesellschaft künftig erwerben wollen (Richner/Frei/Kaufmann, N 85 zu § 216). Dazu sind schriftliche Abmachungen zwischen Treugeber und Treuhänder aus der Zeit der Begründung der Treuhand notwendig (KSGE 2004 Nr. 4; bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts 2P.200/2004 vom 01.03.2005).

2.4 Steuerfreie Handänderungen (objektive Steuerbefreiung)

Die steuerbefreiten Tatbestände sind im Gesetz (§ 207 StG) abschliessend aufgezählt (Botschaft des Regierungsrates vom 2. April 1984, S. 120; KSGE vom 25.05.1998 Erw. 4b = Steuerpraxis 1999 Nr. 15). Die Bestimmungen über die Ausnahmen von der Steuerpflicht sind gleich wie jene über die Steuerpflicht selber nicht extensiv so auszulegen, dass sie auch weitere als die im Gesetz genannten Sachverhalte erfassen (KSGE 1992 Nr. 18).

2.4.1 Erbgang, Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis

Mit dem Tod des Erblassers geht das Eigentum von Gesetzes wegen auf die Erben über. Steuerfrei ist einmal dieser **gesetzliche Eigentumsübergang** von Grundstücken auf die Erben beim Tod des Erblassers. Ebenso befreit ist die Übertragung von Liegenschaften auf einzelne Erben im Rahmen der Erbteilung oder die Übertragung an Legatäre in Erfüllung von Vermächtnissen. Eine Handänderung zufolge Erbteilung liegt vor, wenn ein oder mehrere Grundstücke bei der Auflösung der Erbengemeinschaft einem oder mehreren Erben zu Allein-, Mit- oder Gesamteigentum zugewiesen werden. Steuerfrei ist nicht nur die vollständige, sondern auch die partielle Teilung. Das ist einerseits der Fall, wenn einzelne Erben aus der Erbengemeinschaft ausscheiden und mit Liegenschaften abgefunden werden oder wenn sie Geld erhalten und die verbleibenden Erben sämtliche Liegenschaften behalten (subjektiv partielle Teilung). Das trifft aber auch zu, wenn die Erben nur einzelne Vermögenswerte des Nachlasses verteilen, die Erbengemeinschaft aber weiter besteht (objektiv partielle Teilung). Ist aber bezüglich einzelner oder aller Liegenschaften einmal Mit- oder Gesamteigentum begründet worden, ist die Erbteilung insoweit abgeschlossen. Jede weitere Teilung oder jedes weitere Ausscheiden aus der Eigentümergemeinschaft unterliegt damit der Handänderungssteuer.

Für die Frage, ob eine **Erbteilung** vorliegt, ist nicht allein auf den Grundbucheintrag abzustellen. Sondern es ist nach objektiven Massstäben zu beurteilen, ob die Erbengemeinschaft fortbestanden hat oder ob die Erben die Erbschaft durch Teilung oder Begründung einer Gesellschaft bereits geteilt haben.

Die Erbschaft ist in jedem Fall geteilt, wenn die Erben die Teilung ausdrücklich durch schriftlichen Teilungsvertrag vereinbart haben oder wenn sie durch Gerichtsurteil vorgenommen worden ist. In diesen Fällen lautet der Grundbucheintrag auch nicht mehr auf die Erbengemeinschaft als Ganzes sondern auf die einzelnen Erben, denen die Grundstücke zu Allein-, Mit- oder Gesamteigentum zugewiesen wurden.

Eine Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft darf nicht leichthin angenommen werden. Der Umstand, dass die Erben über längere Zeit und insbesondere auch zehn Jahre nach der Eröffnung des Erbgangs noch keine Anstalten treffen, die Erbschaft zu teilen, spricht nicht für eine Beendigung der Erbengemeinschaft durch Zeitablauf. Grund: Mit der Erbengemeinschaft besteht bereits ein Gesamthandverhältnis. Die Gründung einer einfachen Gesellschaft, welche ebenfalls zu einem Gesamthandverhältnis führt, ist somit die Ausnahme (Urteil

5A_392/2017 des Bundesgerichts vom 24.08.2017, E.2.1 f.)(ausführlich: Steuerpraxis 2003 Nr. 1).

Voraussetzung für die steuerfreie Übernahme ist, dass sich die Liegenschaft im Nachlass des Erblassers befindet. Das kann bei Erben von Verheirateten nicht zutreffen auf Liegenschaften, die sich im Eigengut des überlebenden Ehegatten oder in dessen Errungenschaft befinden, wenn ihm der Vorschlag durch Ehevertrag integral zugewiesen wird und keine Pflichtteile verletzt oder geltend gemacht werden. Näheres dazu im Merkblatt M 207.1.a/b "Handänderungssteuer im Zusammenhang mit der güter- und erbrechtlichen Übernahme von Grundstücken".

Wenn Liegenschaften im Rahmen der **Erteilung versteigert** werden (Art. 612 Abs. 3 ZGB), ist zu differenzieren. Naturgemäss sind am Rechtsgeschäft der Erteilung nur Erben als Partei beteiligt. Zwar kann auch die öffentliche Versteigerung als Erteilungshandlung im Sinne des ZGB bezeichnet werden. Entscheidend ist jedoch, dass die öffentliche Steigerung nur Mittel zum Zweck der Erteilung, nämlich zur Teilung des Erlöses darstellt (Art. 612 Abs. 2 ZGB). Mit dem Zuschlag kommt an der öffentlichen Steigerung der Kaufvertrag zu Stande (Art. 229 Abs. 2 OR), womit auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt übertragen wird. Bei einem ausserhalb der Erbengemeinschaft stehenden Bieter ist nun offensichtlich, dass die wirtschaftliche Verfügungsgewalt nicht zufolge Erteilung übertragen wird. Das gleiche Geschäft kann aber nicht anders qualifiziert werden, wenn ein Mitglied der Erbengemeinschaft den Zuschlag erhält. Um sämtliche Bieter an der Steigerung gleich zu behandeln, muss jeder, ob Erbe oder Aussenstehender, neben dem Kaufpreis auch die Handänderungssteuer bezahlen.

Wird jedoch die **Steigerung unter den Erben** durchgeführt, kommt das Geschäft ausschliesslich zwischen den Erben zu Stande. Hier stellt die Steigerung eine besondere Form der Preisfindung und der Zuweisung der Liegenschaft an einen der Erben dar. In diesem Fall spricht nichts dagegen, die Handänderung als Erteilung zu qualifizieren.

Keine Handänderung zufolge Erbanges liegt vor, wenn der Berechtigte ein **Kaufrecht** an einem Grundstück ausübt, das er **durch Vermächtnis** zugewendet erhalten hat. Gleich ist zu urteilen, wenn der Erblasser den Kaufrechtsvertrag mit dem Kaufrechtsnehmer noch zu Lebzeiten abgeschlossen hat, dieser das Kaufrecht aber erst nach dem Tod ausüben kann. In beiden Fällen ist – neben der Erbschaftssteuer auf dem Wert des (vergünstigten) Kaufrechts – die Handänderungssteuer geschuldet (KRKE 1965 Nr. 34).

Immer häufiger müssen **ausgeschlagene Erbschaften** konkursamtlich verwertet werden. Wenn die Liquidation der ausgeschlagenen Erbschaft durch das Konkursamt mangels (freier) Aktiven eingestellt wird (Art. 230 Abs. 1 SchKG), können die ausschlagenden Erben verlangen, dass die zum Nachlass gehörenden Grundstücke an sie zusammen oder an einzelne von ihnen übertragen werden, sofern sie sich zur Übernahme der persönlichen Schuldspflicht für die Pfandforderungen und die nicht gedeckten Liquidationskosten bereit erklären (Art. 230a Abs. 1 SchKG). Die Übertragung erfolgt im Rahmen einer Singularsukzession. Es ist in einem solchen Fall nicht möglich, einen Erbschein auszustellen. Dieser darf nur dann ausgestellt werden, wenn die Erben die Erbschaft nicht ausgeschlagen haben (Pfäffli, AJP 2000, S. 425, mit weiteren Hinweisen). Erbenqualität besitzen die Betroffenen nicht mehr (Urteil des Bezirksgerichts Bülach vom 12.12.1985, Erw. 3 b, in ZBGR 69 S. 17 f.; Reinhardt, N 77 zu § 2 HGG). Dennoch geht das KSG von einer Singularsukzession an mehrere Erbberechtigte aus, die im Rahmen eines Erbanges geschieht und rechtlich am ehesten mit der Übertragung von Vermögen des Erblassers an einen Vermächtnisnehmer vergleichbar ist (KSGE SGNEB.2004.4 vom 20.02.2006 i.S. G.). Deshalb sind die nach Art. 230a Abs. 1 SchKG berechtigten Personen für den Erwerb der Liegenschaften des Erblassers von der Handänderungssteuer befreit.

Keine Steuerbefreiung sieht das Gesetz für den **Erbvorbezug** (lebzeitige Abtretung) vor. Handänderungen unter Lebenden, die auch erbrechtliche Auswirkungen haben können (Ausgleichs- und Herabsetzungspflicht, Anrechnung auf künftige Erbschaft), unterliegen demnach der Handänderungssteuer.

2.4.2 Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes oder der vermögensrechtlichen Regelung von Personen in eingetragener Partnerschaft

Steuerfreiheit genießen – entgegen dem, was der Wortlaut von § 207 Abs. 1 lit. b StG vermuten liesse – nicht nur Eigentumsübertragungen, die sich aus der Begründung, Änderung oder Aufhebung des Güterstandes zwingend ergeben (wie z.B. bei der Begründung der allgemeinen Gütergemeinschaft), sondern alle Handänderungen, die dabei erfolgen. Hingegen sind die übrigen Handänderungen unter Ehegatten, allerdings zum reduzierten Satz, steuerpflichtig. Deshalb müssen Änderungen des ehelichen Güterstandes mit dem blossen Zweck der Übertragung von Liegenschaften auf den anderen Ehegatten als Steuerumgehung beurteilt werden. Ebenso ist die Handänderungssteuer geschuldet, wenn Ehegatten im Ehevertrag auf Gütertrennung die gegenseitigen güterrechtlichen Ansprüche betragsmässig feststellen und zu einem späteren Zeitpunkt zur Erfüllung dieser Ansprüche Liegenschaften auf den andern Gatten übertragen. Weiteres siehe Merkblatt M 207.1.a / b "Handänderungssteuer im Zusammenhang mit der güter- und erbrechtlichen Übernahme von Grundstücken".

Ein wichtiger Anwendungsfall der **Aufhebung des ehelichen Güterstandes** ist die güterrechtliche Auseinandersetzung im Rahmen der **Ehescheidung**. Das gilt auch, wenn sich der Vollzug der im Urteil genehmigten güterrechtlichen Auseinandersetzung verzögert. Gleich behandelt werden Übertragungen im Rahmen des Vollzugs von Trennungs- oder Ungültigerklärungsurteilen. Keine Steuerbefreiung ist mehr möglich, wenn das Scheidungsurteil inkl. güterrechtlicher Auseinandersetzung in Rechtskraft erwachsen ist und die Ehegatten zu einem späteren Zeitpunkt ihr gemeinschaftliches Eigentum (Gesamt- oder Miteigentum) an Grundstücken auflösen, das sie – aus welchen Gründen auch immer – nach der Scheidung beibehalten haben. Ebenso ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen, wenn sie die Eigentumsverhältnisse an den mit dem Scheidungsurteil zugewiesenen Grundstücken in anderer Weise unter einander verändern (KSGE vom 13.03.2000 i.S. St.).

Die vorstehenden Ausführungen gelten in gleicher Weise auch, wenn Personen in eingetragener Partnerschaft ihre vermögensrechtliche Regelung ändern oder aufheben.

2.4.3 Umwandlung von Mit- in Gesamteigentum und umgekehrt; körperliche Teilung

Die Umwandlung von Mit- in Gesamteigentum und umgekehrt ohne Veränderung der Anteilsberechtigung erfolgt steuerfrei, weil damit keine Grundstückanteile auf andere Mitberechtigte übertragen werden. Insoweit wird in § 207 Abs. 1 lit. c StG nur der Umkehrschluss aus § 206 Abs. 2 StG gezogen.

Die Auflösung von Mit- oder Gesamteigentum kann nur steuerfrei erfolgen, wenn **jedes einzelne Grundstück körperlich** (real) im Verhältnis der daran bestehenden Eigentumsquoten auf die Mit- oder Gesamteigentümer **aufgeteilt** wird (KSGE 1987 Nr. 34, KSGE 1990 Nr. 18, KSGE 1997 Nr. 12; siehe Abbildung 4). Damit Steuerfreiheit beansprucht werden kann, müssen die betroffenen Grundstücke parzelliert oder zu Stockwerkeigentum aufgeteilt werden. Die Parzellierung oder Aufteilung und die Zuweisung der einzelnen Parzellen oder Stockwerkeinheiten zu

Alleineigentum an die bisherigen Mit- oder Gesamteigentümer müssen „uno actu“ erfolgen, d.h. entweder werden die beiden Geschäfte in einem Vertrag geregelt oder beide Verträge werden gleichzeitig beurkundet.

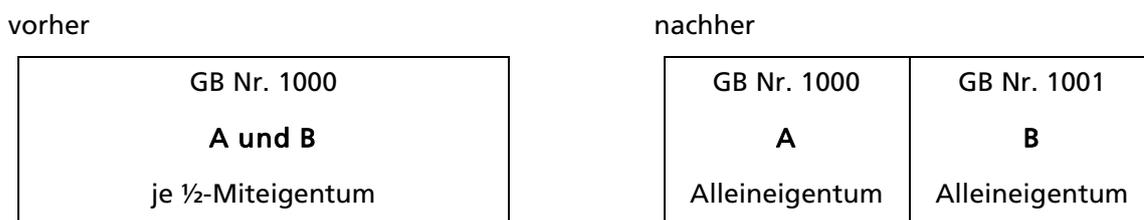


Abbildung 4: Körperliche Teilung von Miteigentum, keine Handänderungssteuer

Die Steuerpflicht wird aber begründet, wenn von beispielsweise zwei Personen, die zwei flächengleiche Grundstücke zu je ½-Miteigentum besitzen, jede eine Parzelle zu Alleineigentum übernimmt. Allerdings wird die Steuer nur auf der sogenannten Mehrübernahme erhoben, also auf dem Anteil am Grundstück, den der Übernehmer zu seinem bisherigen Anteil hinzu erwirbt, im Beispiel jeder auf dem hälftigen Anteil seines neuen Grundstücks (KSGE 1987 Nr. 34, KSGE 1990 Nr. 18; KSGE SGNEB.2012.7 i.S. A. und B. vom 22.04.2013; siehe Abbildung 5). Ist eine Liegenschaft zu Stockwerkeigentum aufgeteilt, gilt jede Stockwerkeinheit als einzelnes Grundstück. Begründen die Gesellschafter eines Konsortiums, das Eigentümer eines Mehrfamilienhauses ist, vorerst Stockwerkeigentum und übernehmen die Konsorten zu einem späteren Zeitpunkt einzelne Eigentumswohnungen zu Alleineigentum, so ist die Handänderungssteuer auf der überschüssenden Quote je Stockwerkeinheit geschuldet (KSGE 1997 Nr. 12).

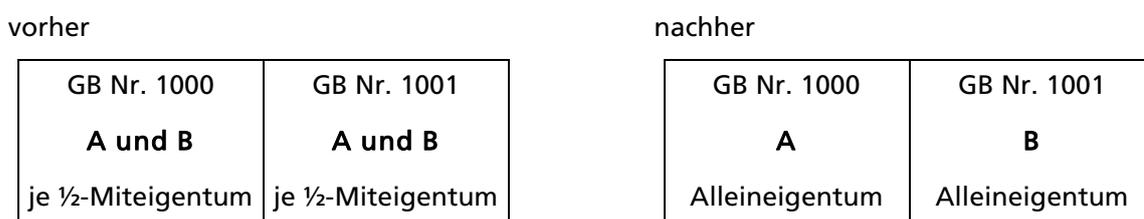


Abbildung 5: Auflösung von Miteigentum, keine körperliche Teilung des einzelnen Grundstücks, Handänderungssteuer geschuldet.

Ebenso erfolgt keine Befreiung von der Handänderungssteuer, wenn mehrere Alleineigentümer ihre benachbarten Grundstücke vereinigen und daran Miteigentum im Verhältnis der Fläche oder des Wertes ihrer bisherigen Grundstücke begründen. Erhoben wird die Steuer jeweils auf der anteiligen Quote der Grundstücke, an denen jeder Miteigentümer vorher kein Eigentum hatte.

2.4.4 Umstrukturierung von Personenunternehmen und juristischen Personen

Das Fusionsgesetz verpflichtet die Kantone, Umstrukturierungen, die bei den direkten Steuern steuerneutral erfolgen, von der Handänderungssteuer auszunehmen (Art. 103 FusG). Die massgebende Bestimmung (§ 207 Abs. 1 lit. d StG) ist entsprechend angepasst worden. Die Befreiung der Handänderungssteuer erfolgt, weil in diesen Fällen die Grundstücke trotz zivilrechtlicher Übertragung auf eine andere Person wirtschaftlich weiterhin dem gleichen Unternehmen zugehören. Die Eigentumsübertragung ist einzig darauf zurückzuführen, dass das **Unternehmen die Rechtsform wechselt** (Umwandlung, z.B. einer Einzelunternehmung in eine GmbH), sich mit anderen **zusammenschliesst** (Fusion) oder in mehrere rechtlich selbständige Körperschaften **aufgeteilt** wird (Spaltung). Unter den gleichen Voraussetzungen wird bei der Einkommens- und

Gewinnsteuer nach den §§ 25 und 94 StG ein Steueraufschub gewährt. Deshalb wird für die Steuerbefreiung bei der Handänderungssteuer in der Regel auf die Beurteilung durch die zuständige Veranlagungsbehörde für die direkten Steuern abgestellt.

Folglich sind Handänderungen zufolge Umstrukturierungen von der Steuer befreit, wenn die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfüllt sind, d.h. die Versteuerung der stillen Reserven entfällt. Dazu müssen **in jedem Fall** mindestens die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- die **Steuerpflicht in der Schweiz besteht fort** und
- die bisher für die Einkommens- oder Gewinnsteuer **massgeblichen (Buch-) Werte** werden **übernommen**.

Da die Liegenschaften bei der Umstrukturierung nicht in das Ausland verlegt werden (können), ist das Kriterium des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz bei der Handänderungssteuer stets erfüllt. Die steuerneutrale Umstrukturierung setzt zusätzlich voraus, dass die bisher für die Einkommens- oder Gewinnsteuer massgeblichen (Buch-) Werte übernommen werden. Diese Voraussetzung ist für die Befreiung von der Handänderungssteuer erfüllt, wenn der neue Rechtsträger die steuerlich massgebenden **Buchwerte der Liegenschaften** fortführt. Für die Handänderungssteuer nicht von Bedeutung ist, wenn stille Reserven auf beweglichen Aktiven realisiert und besteuert werden. Diese beiden Grundvoraussetzungen müssen in jedem Fall erfüllt sein und dürfen auch nachträglich nicht entfallen.

Bestimmte Formen von Umstrukturierungen müssen weitere Bedingungen erfüllen, damit sie steuerneutral vollzogen werden können. So müssen bei der Übertragung von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person sowie bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person die übertragenen Aktiven und Passiven einen **Betrieb oder Teilbetrieb** bilden. Bei der Übertragung von einzelnen Vermögenswerten auf eine Tochter- oder Konzerngesellschaft müssen sie zum **betrieblichen Anlagevermögen** gehören. Ein Betrieb ist gemäss § 10 Abs. 1 VV StG ein organisatorischer und technischer Zusammenschluss von Vermögenswerten, der als unabhängige, in sich geschlossene Einheit unternehmerische Leistungen erbringt. Ein Teilbetrieb ist die kleinste, selbstständig lebensfähige Einheit eines Unternehmens (§ 10 Abs. 2 VV StG). Der Betrieb muss im Zeitpunkt der Umstrukturierung oder Handänderung bestehen. Im Sinne des Umstrukturierungsrechts können auch grosse Immobilienkomplexe einen Betrieb darstellen.

In einigen Fällen dürfen die übertragenen Vermögenswerte bzw. die Beteiligungsrechte an der juristischen Person, auf die sie übertragen wurden, während fünf Jahren nach der Umstrukturierung nicht veräussert werden (**Sperrfrist**). Bei Verletzung der Sperrfristen wird die Handänderungssteuer nacherhoben (§ 207 Abs. 1 lit. d StG). Eine solche liegt vor, wenn nach der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person (§ 25 Abs. 1 lit. b StG) die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte daran innert fünf Jahren veräussert werden. Die Nachbesteuerung erfolgt nur, wenn die Mehrheit der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte veräussert wird, dann aber in vollem Umfang.

Unter den genannten Voraussetzungen können folgende Umstrukturierungen ohne Steuerfolgen vollzogen werden:

Personenunternehmen (§ 25 Abs. 1 StG)

- Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf andere Personenunternehmen durch
 - Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung,

- Errichten einer neuen Personengesellschaft („Spaltung“ z.B. einer Kollektivgesellschaft in zwei Einzelunternehmen) oder
- Umwandlung in eine andere Personenunternehmung.
- Übertragung einzelner Vermögenswerte, wozu selbstverständlich auch Liegenschaften gehören, auf eine andere Personenunternehmung. Hier wird zusätzlich vorausgesetzt, dass die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist.
- Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person durch
 - Zusammenschluss mit einer juristischen Person;
 - Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
 - Spaltung einer Personenunternehmung in eine Personenunternehmung und in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Die Übertragung kann zivilrechtlich durch Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung vollzogen werden, bei Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften zusätzlich durch Fusion, Spaltung oder Umwandlung.

Juristische Personen (§ 94 Abs. 1 und 3 StG)

- Fusion oder Quasifusion (fusionsähnlicher Zusammenschluss) mit einer anderen juristischen Person;
- Umwandlung in eine andere juristische Person oder in eine Personenunternehmung;
- Spaltung in mehrere juristische Personen;
- Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben oder betrieblichen Anlageliegenschaften in inländische Tochtergesellschaften;
- Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder betrieblichen Anlageliegenschaften in inländische Konzerngesellschaften.

Nähere Ausführungen zu den Umstrukturierungen siehe Steuerpraxis 2006 Nr. 4 „Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen“. Dort wird auch auf verschiedene Besonderheiten eingegangen. Einschränkungen ergeben sich insbesondere, wenn bei den Umstrukturierungen Immobilienengesellschaften im Spiel sind.

2.4.5 Amtliche Mitwirkung

Der Erwerb von **Landwirtschaftsland** durch Landwirte kann steuerfrei erfolgen, wenn der Regierungsrat die amtliche Mitwirkung zusichert (RRB notwendig). Nach § 8 des Landwirtschaftsgesetzes (BGS 921.11.) unterstützt der Kanton Strukturverbesserungen durch amtliche Mitwirkung, soweit sich das Vorhaben als zweck- und verhältnismässig erweist und keine anderen öffentlichen Interessen entgegenstehen. Die Steuerbefreiung wird nur in dem Ausmass oder bis zu dem Betrag gewährt, als die amtliche Mitwirkung ausgesprochen wird (KSGE vom 27.02.1995 i.S. D).

Einer **Güterzusammenlegung** wird als Strukturverbesserungsunternehmen als Ganzes die amtliche Mitwirkung zugesichert. Die dazu gegründeten Flurgenossenschaften sind für alle Landerwerbe unter amtlicher Mitwirkung von der Handänderungssteuer befreit. Das gilt auch für Land,

das später zu nicht landwirtschaftlichen Zwecken sondern zur Realisierung ökologischer Ersatzmassnahmen, zur Ausscheidung von Schutzzonen und zur Umsetzung kommunaler Planungsziele im Rahmen von Güterregulierungen verwendet und u.U. später an die Einwohnergemeinde abgetreten wird. Die Zuteilungen der Grundstücke an die einzelnen Landwirte, die sich durch das Strukturverbesserungsunternehmen ergeben, sind ebenso von der Handänderungssteuer befreit (vgl. dazu RRB Nr. 1998/1624 vom 11.08.1998). Nicht befreit sind aber weitere Handänderungen, die bloss bei Gelegenheit oder im Zuge der Güterzusammenlegung erfolgen.

2.4.6 Baulandumlegung und Grenzberichtigung

Nach § 207 Abs. 1 lit. f StG sind Handänderungen, die durch amtliche Baulandumlegungen im Sinne von §§ 83 ff. PBG bedingt sind, von der Handänderungssteuer befreit. Die Baulandumlegung besteht in der amtlichen Zusammenlegung und Neuverteilung von Grundstücken in der Bauzone. Sie bezweckt in erster Linie die Bildung von Grundstücken, die sich zur Überbauung eignen. Ebenso werden private Baulandumlegungen, die als amtliche Umlegungen genehmigt werden können, von der Handänderungssteuer ausgenommen. Dabei fragt das Steueramt das Bau- und Justizdepartement an, ob die Voraussetzungen für eine amtliche Umlegung erfüllt seien. Die gleiche Steuerbefreiung gilt auch für Grenzberichtigungen nach § 97 PBG. Danach kann der Gemeinderat auf Antrag eines Beteiligten und nach Anhören der übrigen Beteiligten die Grenze durch Flächenabtausch neu festsetzen, wenn die zweckmässige Überbauung eines Grundstückes oder einer Gruppe von Grundstücken infolge ungünstigen Grenzverlaufs erschwert oder verunmöglicht wird. Dabei kann der Gemeinderat die Abtretung von höchstens drei Aren Land verfügen. Eigentliche Tauschgeschäfte, die ein Gemeinderat in der Form der Grenzberichtigung bewilligt, sind von der Handänderungssteuer ebenfalls ausgenommen (KSGE SGNEB.2004.2 i.S. E. vom 30.05.2005).

2.4.7 Dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum

Seit 2011 ist gemäss § 207 Abs. 1 lit. g StG der Erwerb von Grundstücken als dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum steuerfrei. Folglich ist beim Erwerb eines Einfamilienhauses, einer Eigentumswohnung oder von Bauland, das in der Folge für eigene Wohnzwecke überbaut wird, keine Handänderungssteuer geschuldet. Die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung beschränkt die Steuerbefreiung auf das **Wohneigentum am Hauptwohnsitz** und schliesst sie für Ferienwohnungen oder Liegenschaften aus, die nur vorübergehend oder nur teilweise selbst bewohnt werden wie ein Mehrfamilienhaus oder ein Geschäftshaus mit Wohnung (KSGE 2013 Nr. 14). So gelten Liegenschaften, die überwiegend zu gewerblichen oder anderen geschäftlichen Zwecken verwendet werden, auch wenn es sich dabei um umfunktionierte Wohnräume handelt, nicht als Wohneigentum. Dieses umfasst auch die üblicherweise zum **Einfamilienhaus oder zur Eigentumswohnung** gehörenden Nebengebäude oder Nebenräume, auch wenn es sich um eigenständige Grundstücke handelt (Garage, Einstellhallenplatz, Bastelraum). An der ausschliesslichen Selbstnutzung des Erwerbers fehlt es aber, wenn an der Liegenschaft eine Nutzniessung gemäss Art. 745 ff. ZGB oder ein ausschliessliches Wohnrecht an einer Wohnung nach Art. 776 und Art. 778 Abs. 1 ZGB zu Gunsten der verkaufenden Person oder eines Dritten besteht.

Bei einem Mehrfamilienhaus, das zwei oder mehr Wohnungen umfasst und damit das Führen mehrerer eigenständiger Haushalte ermöglicht, ist die ausschliessliche Selbstnutzung grundsätz-

lich nicht gegeben. Geprüft wird, ob die erworbene Liegenschaft zwei oder mehrere in sich geschlossene Wohneinheiten mit separatem Eingang, Küche und Bad aufweist. Ist dies der Fall, ist von einem Mehrfamilienhaus auszugehen und die Handänderungssteuer ist grundsätzlich geschuldet. Dabei ist unerheblich, ob der Erwerber eine der Wohneinheiten vermietet oder alle Wohneinheiten selbst nutzt. Das Kriterium der Selbstnutzung am gesamten Mehrfamilienhaus und damit die Befreiung der Handänderungssteuer für die gesamte Liegenschaft wegen dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohneigentum ist nur erfüllt, wenn der Erwerber innerhalb der Einzugsfrist bauliche, eventuell auch rechtliche Massnahmen vornimmt, um die separaten Wohneinheiten zu einer Wohneinheit zu vereinen (bspw. durch Entfernen von Wänden und einer Küche in Kombination mit der grundbuchlichen Aufhebung von Stockwerkeigentum). Diese vereinte Wohneinheit muss sodann vom Erwerber selber bewohnt werden.

Wird nur eine der Wohneinheiten des Mehrfamilienhauses vom Erwerber selber bewohnt, so ist eine anteilige Steuerbefreiung für die selbstbewohnte Wohneinheit erstens möglich, wenn anlässlich der Beurkundung oder unmittelbar danach, das heisst innert Jahresfrist (SGNEB.2019.3 E.4.4), Stockwerkeigentum begründet wird. Zweitens ist eine anteilige Steuerbefreiung für die selbstgenutzte Wohneinheit auch möglich, wenn Miteigentum begründet wird. In diesem Fall muss eine Nutzungs- und Verwaltungsordnung verfasst werden, in der die entsprechenden Sondernutzungsrechte an bestimmten Einheiten (Wohnungen etc.) ausgewiesen werden. Die Quoten der einzelnen Sondernutzungsrechte müssen sodann mit den Miteigentumsquoten übereinstimmen. Die Nutzungs- und Verwaltungsordnung muss ebenfalls innert Jahresfrist seit der Beurkundung grundbuchlich angemerkt werden. Unter diesen Voraussetzungen lässt sich eine Gleichbehandlung mit Stockwerkeigentum und damit die Befreiung von der Handänderungssteuer rechtfertigen (vgl. SGNEB.2019.3 E.4.1 mit weiteren Hinweisen).

Erwerben mehrere Personen ein Mehrfamilienhaus zu Mit- oder Gesamteigentum ist die Steuerbefreiung grundsätzlich ebenfalls ausgeschlossen, da den Mit- oder Gesamteigentümern kein ausschliessliches Nutzungsrecht an den einzelnen Wohnungen zusteht. Auch hier müsste für eine anteilige Steuerbefreiung an der selbstgenutzten Wohneinheit innert Jahresfrist eine Nutzungs- und Verwaltungsordnung grundbuchlich angemerkt werden, in der die entsprechenden Sondernutzungsrechte und -quoten ausgewiesen werden.

Ausführlich zur Steuerbefreiung des Erwerbs von ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum: Steuerpraxis 2013 Nr. 4. In den letzten Jahren wurden durchschnittlich um die 2'000 Gesuche um Befreiung von der Handänderungssteuer eingereicht, wovon rund 90 % bewilligt wurden.

3. Steuersubjekt

Die Frage nach dem Steuersubjekt lautet: "**Wer ist steuerpflichtig**, welche Person unterliegt der Steuer?"

3.1 Grundsatz

Nach § 208 Abs. 1 StG ist der **Erwerber steuerpflichtig**. Vereinbarungen unter den Parteien im Kaufvertrag, wonach der Veräusserer oder sogar Dritte die Steuer ganz oder zum Teil bezahlen, haben keinen Einfluss auf die Steuerpflicht. Die im Gesetz und damit im öffentlichen Recht festgelegte Steuerpflicht kann nicht privatrechtlich anders verlegt werden. Dementsprechend ist die

Veranlagung nur dem Erwerber zu eröffnen, und nur er ist **legitimiert, Einsprache und Rekurs** gegen die Veranlagung zu erheben (§ 214 Abs. 1 und 3 StG; KSGE 2002 Nr. 9 Erw. 1a). **Steuerschuldner** gegenüber dem Staat bleibt in jedem Fall der Erwerber (§ 215 Abs. 3 StG), so dass das Rechtsinkasso auch nur ihm gegenüber erfolgreich sein kann.

Treffen die Parteien trotzdem eine abweichende Vereinbarung über die Bezahlung der Steuer, ist der Veräusserer sinnvollerweise im Vertrag zugleich zu ermächtigen, stellvertretend für den Erwerber die Veranlagung entgegenzunehmen und Rechtsmittel zu ergreifen. Die Betreibung wird aber dennoch gegen den Steuerschuldner gemäss Gesetz, d. h. gegen den Erwerber, durchgeführt werden müssen, und nicht gegen den Vertreter.

Bei **Erwerb zu Gesamteigentum** wird jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil steuerpflichtig (§ 208 Abs. 2 StG). Demzufolge ist jeder Gesamteigentümer für seinen Anteil zu veranlagern und die Veranlagung ist jedem Einzelnen zuzustellen. Die Zustellung kann aber an einen gemeinsamen Vertreter erfolgen, sofern ein solcher bestimmt ist. Auch dann muss die Verfügung mindestens in einer Beilage die Namen aller Steuerpflichtigen und den von jedem geschuldeten Steuerbetrag nennen. Die einfache Gesellschaft ist nicht Steuersubjekt; eine auf sie lautende Veranlagung ist nichtig (KSGE 2000 Nr. 16). Für die Ermittlung der Anteilsberechtigung, siehe Abschnitt 2.3.6. Gesamteigentümer haften solidarisch für die gesamte Handänderungssteuer.

3.2 Von der Steuerpflicht befreite Personen (subjektive Steuerbefreiung)

Nach § 209 Abs. 1 StG sind die in § 90 Abs. 1 lit. a, b, c, f, i, i^{bis} und k genannten Gemeinwesen, Anstalten und juristischen Personen von der Steuerpflicht befreit. Das sind

- der Bund und seine Anstalten gemäss Bundesrecht, damit auch seine Betriebe und unselbstständigen Stiftungen, ausgenommen für den Erwerb von Grundstücken, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen (Art. 62d RVOG). Als Beispiele für Bundesanstalten können die FINMA (Finanzmarktaufsicht), die ETH, die RAB (Revisionsaufsichtsbehörde), die EMPA (Eidg. Materialprüfungs- und Forschungsanstalt) und das ENSI (Eidg. Nuklearsicherheitsinspektorat) erwähnt werden. **Nicht mehr befreit** sind die POST und die SBB, die beide als Aktiengesellschaften organisiert sind und keine bzw. nur noch eine sehr eingeschränkte Steuerbefreiung geniessen (Art. 10 POG, Art. 65 EBG).
- der Staat Solothurn und seine Anstalten, inkl. die staatliche Pensionskasse und die Gebäudeversicherung, nicht aber andere Kantone und deren Anstalten;
- die solothurnischen Gemeinden inkl. Kirch- und Bürgergemeinden, Zweckverbände und Landeskirchen sowie ihre Stiftungen und Anstalten; nicht befreit sind ausserkantonale Gemeinden;
- inländische Sozialversicherungskassen, namentlich Arbeitslosen- und Krankenkassen, soweit sie die obligatorische Krankenpflegeversicherung (Grundversicherung) anbieten, sowie die AHV-Ausgleichskassen und die SUVA (Art. 80 ATSG), **nicht** aber die konzessionierten Versicherungsgesellschaften und die Pensionskassen;
- juristische Personen, die ausschliesslich öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen;
- ausländische Staaten für die diplomatischen und konsularischen Liegenschaften.

Für die Gewährung der Steuerbefreiung ist das Kantonale Steueramt zuständig.

Von der Handänderungssteuer ist zudem der **Gläubiger** befreit, der im Zwangsvollstreckungsverfahren oder zur Abwendung der Zwangsvollstreckung ein Grundstück erwirbt, das ihm durch Grund- oder Faustpfand haftet, wenn der Erwerbspreis den Deckungsbetrag nicht übersteigt. Der Deckungsbetrag setzt sich zusammen aus der Forderung des Erwerbers, den im Range vorgehenden Grundpfandschulden sowie aus den Verwaltungs- und Verwertungskosten des Betreibungs- oder Konkursamtes oder der Konkursverwaltung (§ 209 Abs. 2 StG). Bei Baurechtsgrundstücken setzt sich der Erwerbspreis aus dem Steigerungspreis bzw. dem beurkundeten Kaufpreis und dem kapitalisierten Baurechtszins zusammen (siehe auch Abschnitte 2.3.8 und 4.1.2). Die gleiche Befreiung gilt auch für den **Bürgen**, der sich für einen Hypothekarkredit verbürgt hat.

Die Steuerbefreiung des Grundpfandgläubigers oder Bürgen kommt nur bei einem eigentlichen **Noterwerb** in Frage (KSGE 2002 Nr. 10 Erw. 4c). Ein solcher liegt vor, wenn ein Gläubiger oder Bürge das Pfandobjekt erwirbt, um sich vor grösserem Schaden zu bewahren. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn sich der Käufer kurz vor der Pfandverwertung oder vor der Konkurseröffnung eine Grundpfandforderung hat abtreten lassen, um anschliessend die Liegenschaft handänderungssteuerfrei erwerben zu können. Aus diesem Grund wird die Steuerbefreiung nur gewährt, wenn der Erwerber schon vor der Stellung des Fortsetzungsbegehrens (in der Betreuung auf Pfandverwertung vor dem Betreibungsbegehren) Pfandgläubiger oder Bürge der pfandgesicherten Forderung gewesen ist. Wenn im Zeitpunkt der Zwangsverwertung von mehreren Mit- oder Gesamteigentümern nur einer Schuldner des erwerbenden Pfandgläubigers war, so ist nur der Erwerb des schuldnerischen Anteils von der Handänderungssteuer befreit (KSGE SGNEB. 2009.9 i.S. C. vom 19.10.2009).

Keine Steuerbefreiung geniessen die **Gesamthänder** und damit solidarisch Verpflichteten, die in der Zwangsverwertung eines Gesellschafters dessen Anteil um die Schulden übernehmen (KSGE 1992 Nr. 18), obwohl ihre Stellung der eines Bürgen nicht unähnlich ist. Das Gleiche gilt für den Miteigentümer und Solidarschuldner, der in der Zwangsverwertung den andern Miteigentumsanteil übernimmt (KSGE SGNEB.2011.5 i.S. H. vom 19.11.2011).

4. Steuermass

Die Frage nach dem Steuermass lautet: „Wie ermittle ich die **Höhe der Steuer?**“ Dazu benötigt man einerseits eine Bemessungs- oder Berechnungsgrundlage und andererseits einen Massstab, der – an die Bemessungsgrundlage angelegt – den Steuerbetrag ergibt (Steuersatz).

4.1 Bemessungsgrundlage

4.1.1 Grundsatz

Nach § 210 StG wird die Handänderungssteuer nach dem **Verkehrswert** des Grundstücks **zur Zeit der Handänderung** bemessen. Der Verkehrswert ist der Preis, der sich nach den üblichen Grundsätzen des Angebots und der Nachfrage im konkreten Fall erzielen lässt, den auch ein beliebiger Dritter, falls er sich in der Situation des Erwerbers befunden hätte, aufgrund vernünftiger wirtschaftlicher Überlegungen aufgewendet hätte (KRKE 1978 Nr. 24, 1984 Nr. 35, KSGE 1986 Nr. 24, 1990 Nr. 19). In der Regel entspricht der verkündete Kaufpreis dem so definierten Verkehrswert, sofern er auf dem freien Markt vereinbart wurde und es sich nicht um einen Verwandten- oder Freundespreis, teilweise Schenkung oder um Preisabsprachen handelt, die zur Umgehung der Handänderungssteuer getroffen wurden (KRKE 1978 Nr. 24), oder um Geschäfte

unter verbundenen Unternehmen, die geldwerte Leistungen beinhalten. In den Regelfällen ist deshalb die Handänderungssteuer nach dem Kaufpreis zu bemessen. Wird auf den Kaufpreis abgestellt, sind allfällige weitere Leistungen des Erwerbers an den Verkäufer dazuzuzählen, Zusatzleistungen des Veräusserers abzuziehen.

Als **zusätzliche Leistungen** des Erwerbers können genannt werden (vgl. GER 1990 Nr. 25 = Steuerpraxis 1990 Nr. 22):

- Naturalleistungen wie Arbeit zugunsten oder Verköstigung des Veräusserers,
- Geometerkosten,
- Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer,
- Bezahlung der Erschliessungsbeiträge (Perimeter) für Erschliessungen, die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits erstellt, aber noch nicht in Rechnung gestellt waren;
- Bezahlung des Mäklers des Verkäufers.

Abzuziehen vom Kaufpreis bzw. vom objektiven Verkehrswert des Grundstücks sind:

- Die Handänderungssteuer, die vom Veräusserer bezahlt wird (GER 1990 Nr. 25 = Steuerpraxis 1990 Nr. 22),
- Im Kaufpreis inbegriffene bewegliche Vermögenswerte, die zusammen mit der Liegenschaft verkauft werden, die aber nicht Bestandteil des Grundstücks sind, wie z.B. das Mobiliar von Gaststätten oder der Bestand von Erneuerungsfonds bei Stockwerkeigentum (KSGE SGNEB.2013.1 i.S. A. vom 27.05.2013). Diese Werte sind nachzuweisen, die mitverkauften Mobilien z.B. mit einem detaillierten Inventar, das auch über die Werte der mitverkauften beweglichen Gegenstände Auskunft gibt.
- Unentgeltliche **Wohn- oder Nutzniessungsrechte**, die bei der Übertragung des Grundstücks zu Gunsten des Veräusserers begründet werden (sog. Vorbehalts-Wohn- oder Nutzniessungsrecht; vgl. KSGE 1990 Nr. 19). Das Grundstück wird „deducta servitute“ (bereits mit der Dienstbarkeit belastet) übertragen. Als unentgeltlich wird in konstanter Praxis jedes Wohn- oder Nutzniessungsrecht qualifiziert, für das während der Laufzeit keine periodische Entschädigung auszurichten ist (vgl. für viele: Urteil des Bundesgerichts 2C_256/2010 vom 06.09.2010). Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Parteien im Kaufvertrag den Kaufpreis hoch ansetzen und das Wohnrecht als Bestandteil der Kaufpreisregelung aufführen oder ob sie den Kaufpreis entsprechend tiefer ansetzen. Beahlt wird auf jeden Fall nichts.

Wird das Wohnrecht oder die Nutzniessung zu Gunsten von mehreren Personen vorbehalten, wird der Barwert jedes Nutzungsrechts separat ermittelt und jenes mit dem höchsten Wert vom objektiven Verkehrswert des Grundstücks abgezogen.

Keine Zusatzleistung im vorgenannten Sinn stellt die **Mehrwertsteuer** dar, die mehrwertsteuerpflichtige Vertragsparteien im Kaufvertrag ausweisen. Für die Ermittlung des massgebenden Verkehrswertes ist deshalb der Betrag der Mehrwertsteuer nicht zum Kaufpreis hinzuzurechnen (KSGE vom 03.05.1999 Erw. 4 = Steuerpraxis 1999 Nr. 11) bzw. die Mehrwertsteuer ist von der Bemessungsgrundlage auszunehmen (Art. 2 Abs. 2 MWSTG).

Als **Zeitpunkt der Handänderung** gilt das **Datum der Beurkundung** (KRKE 1971 Nr. 16; KSGE 2002 Nr. 8 Erw. 3). Wenn jedoch zwischen dem Auftrag an die Amtschreiberei, den Kaufvertrag zu errichten, und der Beurkundung eine Verzögerung eintritt, die durch die Amtsstelle zu ver-

antworten ist, und erfährt das Grundstück in dieser Zeit – z.B. durch Baufortschritt – eine Wertsteigerung, so ist der Wert im Zeitpunkt der Auftragserteilung an die Amtschreiberei massgebend. Die Verzögerung kann aber nicht der Amtschreiberei angelastet werden, wenn die Parteien nach der Auftragserteilung noch Vertragsverhandlungen unter sich oder mit Dritten führen müssen. In diesen Fällen, in denen die Parteien die Beurkundung verzögern, kann folglich nicht auf den Wert im Zeitpunkt der "Anmeldung" abgestellt werden. Es ist wieder das Datum der Beurkundung massgebend (KSGE vom 17.09.1990 i.S. B. AG). Wird der Kaufpreis für ein Grundstück nachträglich reduziert, weil aufschiebende Bedingungen für den Kauf und die Überbauung von weiteren Grundstücken nicht innert Frist eintreten, hat dies keinen Einfluss auf den Verkehrswert des ersten Grundstücks (KSGE SGNEB.2009.6 i.S. A. vom 25.06.2012).

4.1.2 Baurechtsgrundstücke

Für die Besteuerungsgrundsätze bei der Begründung oder Übertragung von Baurechtsgrundstücken wird auf Abschnitt 2.3.8 verwiesen.

Bei der Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück wird die Handänderungssteuer nur auf dem Wert des die Hand wechselnden Gebäudes auf diesem Grundstück erhoben (GER 1990 Nr. 24). Wird ein unüberbautes Baurechtsgrundstück übertragen, entspricht sein Verkehrswert dem auf die restliche Dauer des Baurechts kapitalisierten Baurechtszins. Danach bemisst sich die Steuer. Beim überbauten Grundstück kommt der Verkehrswert (Kaufpreis) des Gebäudes hinzu (KSGE 1986 Nr. 24; Steuerpraxis 1995 Nr. 19; KSGE 2005 Nr. 11; KSGE SGNEB.2007.8 i.S. E. AG vom 31.08.2009).

Beim Heimfall ist aufgrund von § 210 StG für die Bemessung der Handänderungssteuer stets der Verkehrswert des Gebäudes massgebend, auch wenn der Grundeigentümer gemäss Baurechtsvertrag den Heimfall der Baute nur teilweise oder überhaupt nicht entschädigen muss. Denn der entschädigungslose bzw. vergünstigte Heimfall stellt eine zusätzliche Leistung des Baurechtsberechtigten an den Grundeigentümer, einen Naturalbaurechtszins dar (Riemer, S. 228 ff.; Monteil, Baurecht, S. 314-316). Auf den Verkehrswert der Baute hat dies keinen Einfluss.

4.1.3 Immobiliengesellschaften

Bei der Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften wird der Kaufpreis bzw. Verkehrswert der dadurch übertragenen Liegenschaften wie folgt ermittelt (Steuerpraxis 2006 Nr. 3; KSGE 2008 Nr. 11):

$$\begin{array}{l} \text{Kaufpreis sämtlicher Aktien} \\ + \text{ Fremdkapital der Aktiengesellschaft} \\ - \text{ Wert der nichtliegenschaftlichen Aktiven} \\ \hline = \text{ Kaufpreis der Liegenschaften} \end{array}$$

Das sei an einem Beispiel des Verkaufs einer Immobiliengesellschaft mit der folgenden Bilanz erläutert (Beträge je in 1000 Franken):

	Aktiven	Passiven	
Flüssige Mittel	50	40	Kreditoren
Debitoren	20	1'500	Hypotheken
Mobilien	20	160	Reserven
Liegenschaften	2'110	500	Aktienkapital
	<u>2'200</u>	<u>2'200</u>	

Der Kaufpreis für alle Aktien beträgt Fr. 1'200'000.—.

Kaufpreis Aktien	1'200
Hypotheken	+ 1'500
Kreditoren	+ 40
Flüssige Mittel	- 50
Debitoren/Mobilien	- 40
<u>Kaufpreis Liegenschaften</u>	<u>2'650</u>

Die Handänderungssteuer beträgt folglich 2,2 % von Fr. 2'650'000.— oder Fr. 58'300.—. Wird nur die Mehrheit, aber nicht das gesamte Aktienkapital übertragen, ist die Handänderungssteuer trotzdem vom ganzen Verkehrswert der Liegenschaften zu erheben und nicht bloss vom Anteil der übertragenen Aktien. Entsprechend ist der Kaufpreis des Aktienpaketes auf das gesamte Aktienkapital hochzurechnen (KSGE 2008 Nr. 11). Beträgt beispielsweise der Kaufpreis für eine Beteiligung von 75% Fr. 600'000.—, so ist in der Berechnung ein Aktienkaufpreis von Fr. 800'000.— (Fr. 600'000.— / 75 * 100) einzusetzen. Vom gesamten Wert der (solothurnischen) Grundstücke ist auch auszugehen, wenn zwar die Mehrheit der Stimmen, aber nur eine Minderheit des Aktienkapitals die Hand wechselt, wie das bei Übertragung von Stimmrechtsaktien zutreffen kann (KSGE 2014 Nr. 20).

4.1.4 Bauten auf fremdem Boden

Wenn der Mieter oder ein Dritter mit Einwilligung des Eigentümers Umbauten oder sonstige Bauarbeiten an einer Liegenschaft vornimmt, kann er in der Regel nicht wie ein Eigentümer über das Grundstück verfügen. Erwirbt er es zu einem späteren Zeitpunkt, kann er für die Berechnung der Handänderungssteuer den Wert der Umbauten nicht vom Verkehrswert der Liegenschaft in Abzug bringen (KRKE 1979 Nr. 24 Erw. 3 und 4). Anders liegt die Sache, wenn der Dritte **in gutem Glauben auf fremdem Boden gebaut** hat und der Wert des von ihm geschaffenen Bauwerks den bisher vorhandenen Wert des Grundstücks offenbar übersteigt. Dann kann er nach Art. 673 ZGB gegen angemessene Entschädigung die Übertragung des Eigentums an Bau und Boden verlangen. Der Bauende hat die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über das Gebäude in diesem Fall schon vor dem Abschluss des Kaufvertrages inne (KRKE 1979 Nr. 24 Erw. 3 mit Hinweis auf BGE 53 I 193), weshalb die Handänderungssteuer nur auf dem Wert des Grundstücks, ohne die vom Erwerber geschaffenen Mehrwerte, zu erheben ist. Dazu müssen die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt und vom Erwerber nachgewiesen sein (KSGE vom 12.03.2001 = Steuerpraxis 2001 Nr. 20, mit weiteren Hinweisen):

1. Der Materialeigentümer ist als Bauherr aufgetreten. Das bedeutet insbesondere, dass der Bauherr die Baute finanziert hat. Der Nachweis dafür ist erbracht, wenn der Materialeigentümer als Bauherr das Baugesuch unterzeichnet hat (neben der baurechtlich notwendigen unterschriftlichen Zustimmung durch den Grundeigentümer) und die Baubewilligung auf ihn

lautet, wenn er die Aufträge an den Architekten und die Bauhandwerker erteilt hat. Der Materialeigentümer hat die Baute finanziert, wenn der Baukredit und die zu seiner Sicherung bestellten Pfandrechte im Grundbuch auf ihn als Schuldner lauten (sog. Drittpfandrecht mit dem Grundeigentümer als Pfanddargeber).

2. Der Materialeigentümer handelte in gutem Glauben, wenn ihm ein Unrechtsbewusstsein fehlte, insbesondere wenn er die Baute mit dem Einverständnis des Grundeigentümers errichtet hat. Dieses ergibt sich aus der Mitunterzeichnung des Baugesuches.
3. Der Wert der Baute muss den vorherigen Landwert (inkl. ev. bereits vorher bestehende Bauten und Anlagen) sehr beträchtlich übersteigen. Wenn nur ein Teil des Grundstücks überbaut wurde, ist zur Ermittlung des Wertverhältnisses dem Wert der Baute auch nur der Wert des überbauten Teils gegenüber zu stellen. Denn der Materialeigentümer kann nur soviel Grundigentum für sich beanspruchen, als für die Nutzung der Baute notwendig ist.
4. Der Zuweisungsanspruch ist vertraglich nicht ausgeschlossen.

4.1.5 Landwirtschaftliche Grundstücke

Landwirtschaftliche Grundstücke sind gemäss § 211 StG zum landwirtschaftlichen Ertragswert, bzw. zum Übernahmepreis, wenn dieser höher ist, zu bewerten. Oberste Grenze bildet aber auch bei landwirtschaftlichen Grundstücken der Verkehrswert (KSGE vom 26.04.1996 i.S. I.). Voraussetzung für die Bewertung zum Ertragswert ist aber, dass einerseits für diese Grundstücke das bürgerliche Bodenrecht gemäss BGGB anwendbar ist (**objektives Element**) und dass andererseits der Erwerber die Voraussetzungen der Selbstbewirtschaftung nach BGGB erfüllt (**subjektives Element**). Beide Elemente müssen kumulativ erfüllt sein.

Das objektive Element erfüllen namentlich

- einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGGB);
- Grundstücke und Grundstückteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, inkl. angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB);
- Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 2 lit. b BGGB);
- Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB);
- gemischt genutzte Grundstücke, die nicht in einen landwirtschaftlichen und nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BGGB).

Kleine Grundstücke von weniger als 25 Aren Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 3 BGGB), erfüllen das objektive Element hingegen nicht. Diese sind demzufolge zum Verkehrswert zu bewerten. Dazu gehören auch

- landwirtschaftlich genutzte Grundstücke (ohne landwirtschaftliche Gebäude) in der Bauzone und

- nicht landwirtschaftlich genutzte Grundstücke ausserhalb der Bauzone, z.B. Mehrumschwung zu einer Wohnliegenschaft oder ein ehemaliges Bauernhaus, das als reines Wohnhaus benützt wird.

Ebenfalls zum Verkehrswert sind landwirtschaftliche Grundstücke dann zu bewerten, wenn sie zwar die Voraussetzungen nach Art. 2 BGGB erfüllen (objektives Element), aber der Erwerber seinerseits das subjektive Element (Selbstbewirtschaftung) nicht erfüllt.

4.2 Steuersatz

Der Steuersatz beträgt **2,2 %** (§ 212 StG). Erwerben der **Ehegatte**, der/die **eingetragene Partner(in)** oder **Nachkommen** (nicht nur Kinder, sondern auch Enkel, usw.), so reduziert er sich auf die **Hälfte**. Der hälftige Steuersatz ist auch anwendbar, wenn Kinder ein Grundstück von der Immobiliengesellschaft erwerben, die ein Elternteil oder beide Eltern beherrschen. Verkaufen oder verschenken jedoch Kinder eine Liegenschaft an ihre Eltern, so ist der normale Steuersatz von 2,2 % anwendbar. Bei der Abtretung eines Grundstückes an den Sohn und die Schwiegertochter (oder umgekehrt) zu Mit- oder Gesamteigentum, gilt für den Nachkommen der reduzierte Steuersatz, für seinen Ehegatten der normale. Ebenfalls der normale Steuersatz von 2.2 % ist anzuwenden, wenn die Liegenschaft aus der Konkursmasse des andern Ehegatten oder eines Elternteils erworben wird (vgl. Ziffer 2.3.9). Erwerben Nachkommen oder Ehegatten jedoch eine Liegenschaft in der Pfandverwertung, ist der reduzierte Steuersatz von 1.1 % anwendbar.

5. Verfahren

5.1 Veranlagung

Veranlagungsbehörde ist das Kantonale Steueramt (§ 213 Abs. 1 StG). Die Veranlagung ist jedoch durch die Amtschreiberei vorzubereiten und wird durch sie bzw. durch die Betriebswirtschaftlichen Dienste des Finanzdepartements Dienste eröffnet. Zur Vorbereitung gehören

- die Feststellung, ob auf das landwirtschaftliche Grundstück das BGGB anwendbar ist (§ 211 StG);
- der begründete Antrag zur Festsetzung des Verkehrswertes (§ 210 StG), wenn der verurkundete Kaufpreis davon abweicht (§ 64 VV StG);
- der begründete Antrag zur Festsetzung des Ertragswertes (§ 211 StG), wenn der Übernahmepreis tiefer ist als der Ertragswert (§ 64 VV StG);
- die Berechnung der Steuer (§ 212 StG).

Die Steuerveranlagung ist der steuerpflichtigen Person zu eröffnen, d.h. dem oder den Erwerbern (§ 208 StG), bzw. ihrem Vertreter, wenn sie einen solchen bezeichnet haben (§ 133 StG). Die Anhörung der steuerpflichtigen Person vor der Veranlagung kann gänzlich unterbleiben (§ 23 Abs. 3 VRG). Bei Erwerb zu Mit- oder Gesamteigentum wird jeder Beteiligte anteilmässig steuerpflichtig, so dass jedem die entsprechende Veranlagung zuzustellen ist, ausser sie hätten einen gemeinsamen Vertreter. Die Eröffnung der Veranlagung an einen falschen Adressaten hat deren Nichtigkeit zur Folge (Urteil des KSG SGNEB.2003.12 i.S. S. vom 21.02.2005, vgl. dazu auch die Ausführungen im Abschnitt 3.1). Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz, ist er aufzufordern, einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen, der ermächtigt ist, Mitteilungen, Verfügungen und Entscheide zu empfangen. Kommt er der Aufforderung nicht nach oder ist

sein Wohnsitz unbekannt, ist die Veranlagung durch Publikation im Amtsblatt rechtsgültig zu eröffnen (§ 216 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 2 StG und § 50 Abs. 2 VV StG).

Geht die Liegenschaft durch Zwangsverwertung auf einen neuen Eigentümer über, stellt das Betreibungs- oder Konkursamt dem Erwerber die Handänderungssteuer im Rahmen der Steigerungsabrechnung in Rechnung. Diese gilt zugleich als Veranlagungsverfügung, weshalb sie mit einer Rechtsmittelbelehrung betreffend Handänderungssteuer zu versehen ist.

Wenn der Eigentumswechsel nicht durch Grundbucheintrag erfolgt, müssen sowohl Veräusserer wie Erwerber die Handänderung innert 30 Tagen dem Kantonalen Steueramt anzeigen (z.B. bei Übergang von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften, Änderung im Personenbestand von Gesamthandverhältnissen wie Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften; § 213 Abs. 2 StG). Alle Parteien sind zur Mitwirkung verpflichtet, damit eine vollständige Veranlagung vorgenommen werden kann (§ 213 Abs. 3 StG).

Wer die Befreiung von der Handänderungssteuer wegen selbstgenutzten Wohneigentums beantragt, hat ein Gesuchsformular auszufüllen, es zu unterzeichnen und bis zur Beurkundung des Kauf-, Tausch- oder Schenkungsvertrages der Amtschreiberei abzugeben. Die Amtschreiberei übermittelt das Gesuch zusammen mit den Akten an das Kantonale Steueramt. Wenn das Kaufobjekt die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Bauland in Wohnzone), unterbleibt die Veranlagung der Handänderungssteuer (vgl. auch Steuerpraxis 2013 Nr. 4, Ziffer 3.).

5.2 Rechtsmittelverfahren

Gegen die Veranlagungsverfügung können der Steuerpflichtige und das Finanzdepartement **Einsprache** beim Kantonalen **Steueramt** erheben. Zur Verfahrensstellung von Personen, die sich vertraglich zur Bezahlung der Handänderungssteuer verpflichtet haben, siehe Abschnitt 3.1.

Ist der **Verkehrswert** (oder im Falle von § 211 StG der Ertragswert) streitig und kommt im Einspracheverfahren keine Einigung zustande, so holt das Kantonale Steueramt ein Verkehrswertgutachten ein (§ 214 Abs. 2 StG). Diese Bestimmung hat zwingenden Charakter, weshalb im Streitfall ein steueramtsexterner Gutachter beizuziehen ist (KSGE 1990 Nr. 19). Die Kosten werden nach dem Ausgang des Verfahrens auferlegt. Das Steueramt ist berechtigt, dafür einen Kostenvorschuss zu erheben (§ 38 Abs. 1 VRG).

Den Einspracheentscheid können wiederum der Steuerpflichtige und das Finanzdepartement mit **Rekurs** an das Kantonale Steuergericht anfechten (§ 214 Abs. 3 StG). Die Rechtsmittelfristen betragen in jedem Fall 30 Tage (§ 216 Abs. 2 i. V. m. §§ 149 Abs. 2 und 160 Abs. 2 StG). Das Urteil des Steuergerichts können die Steuerpflichtigen (nur sie) wiederum innert 30 Tagen mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht anfechten. Damit können sie die Verletzung von Bundesrecht und kantonalen verfassungsmässigen Rechten geltend machen (Art. 95 BGG).

5.3 Fälligkeit, Bezug und Steuersicherung

Die Handänderungssteuer wird mit der **Zustellung der Veranlagungsverfügung** oder der provisorischen Rechnung **fällig** (§ 215 Abs. 1 StG). Die Zahlungsfrist beträgt 30 Tage; danach ist der Steuerbetrag zu dem vom Regierungsrat festgesetzten Verzugszins zu verzinsen, zurzeit zu 3.0 % (§ 216 Abs. 2 i. V. m. § 179 StG und § 13 Steuerverordnung Nr. 10). Wenn der Erwerber die

Anzeigepflicht nach § 213 Abs. 2 verletzt (siehe Abschnitt 5.1 Veranlagung), wird die Steuer bereits mit der Handänderung fällig (§ 215 Abs. 2 StG). Damit sollen Zinsgewinne durch die verspätete Anzeige vereitelt werden.

Bezugsbehörde sind die Zentralen Dienste der Amtschreibereien, heute die Betriebswirtschaftlichen Dienste des Finanzdepartements (§ 2 Abs. 1 Steuerverordnung Nr. 5 vom 16. September 1997). Sie sind demnach auch zuständig für die Gewährung von Zahlungserleichterungen wie Stundung oder Ratenzahlung (§ 181 StG; §§ 1 - 4 Steuerverordnung Nr. 11).

Die Steuer ist beim Steuerpflichtigen, d.h. beim Erwerber des Grundstücks (§ 208 Abs. 1 StG), zu beziehen (§ 215 Abs. 3 StG). Bei Erwerb zu Gesamteigentum haften alle Erwerber solidarisch (§ 208 Abs. 2 StG). Zum Steuerbezug, wenn sich jemand anders zur Bezahlung der Steuer verpflichtet hat, siehe die Ausführungen im Abschnitt 3.1.

Die Bezahlung der Handänderungssteuer ist in zweifacher Hinsicht **gesichert**. Einmal besteht nach § 283 lit. a EG ZGB für die Handänderungssteuer ein **gesetzliches Pfandrecht** ohne Eintragung im Grundbuch, das aber innert vier Monaten nach der Veranlagung im Grundbuch eingetragen und dann auch Gutgläubigen entgegengehalten werden kann. Zudem kann die Amtschreiberei vor der Bezahlung der Steuer die **Eintragung** des Erwerbers als Eigentümer **in das Grundbuch verweigern** (§ 215 Abs. 4 StG). Diese doppelte Sicherung stösst hin und wieder auf Kritik. Doch macht sie durchaus Sinn. Denn die Verweigerung des Grundbucheintrags bietet bei wirtschaftlichen Handänderungen, die sich im Grundbuch nicht manifestieren, keine Sicherheit. Zum anderen schützt die Nichteintragung, da vor dem Grundbucheintrag kein Weiterverkauf möglich ist, einen allfälligen Drittkäufer vor dem gesetzlichen Pfandrecht, das vor der Eintragung, d.h. einige Monate im Grundbuch nicht ersichtlich ist. Die Amtschreibereien verweigern den Eintrag nur, wenn die Bezahlung der Steuer gefährdet erscheint. Das gesetzliche Pfandrecht schliesst einen allfälligen Erlass der Handänderungssteuer nicht aus, da dieses zur Steuer akzessorisch ist. Allerdings ist ein Erlass nur dann in Erwägung zu ziehen, wenn äussere Umstände vorliegen, die einen Steuerpflichtigen zum Verkauf zwingen, oder wenn sich die finanzielle Situation eines Käufers entscheidend verschlechtert hat (KSGE 2009 Nr. 12).

Zahlt der Erwerber die Steuer trotz Mahnung nicht, ist er zu betreiben (Betreibung auf Pfandverwertung). Wird in diesem Verfahren die Pfandverwertung verlangt, ist der Erwerber, sofern dies noch nicht erfolgt ist und die übrigen Eintragungsvoraussetzungen erfüllt sind, als Eigentümer in das Grundbuch einzutragen. Ansonsten müsste die Pfandverwertung gegen den Verkäufer durchgeführt werden. Erhebt der Steuerschuldner und/oder der Pfandeigentümer in der Betreuung auf Pfandverwertung Rechtsvorschlag, ist zu seiner Beseitigung neben der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung auch eine Pfandrechtsverfügung erforderlich, mit der Bestand und Umfang des Pfandrechts festgestellt werden (Urteil des Obergerichts ZKA/ROF/ 99.000091 vom 07.01.2000). Das gilt insbesondere dann, wenn der Steuerschuldner nicht Pfandeigentümer ist, der Erwerber also noch nicht als Eigentümer in das Grundbuch eingetragen worden ist.

5.4 Verjährung

Das Recht, eine Veranlagung vorzunehmen, erlischt 10 Jahre nach der Handänderung (§ 216 Abs. 1 StG; sog. **Veranlagungsverjährung**). Trotz der Bezeichnung im Gesetz als Verjährungsfrist handelt es sich in der Tat um eine Verwirkungsfrist, die nicht unterbrochen werden kann. Das bedeutet, dass bis zum Ablauf der Frist eine definitive Veranlagung vorgenommen sein muss. Diese lange Frist, doppelt so lang wie bei den periodischen Steuern (§ 138 Abs. 1 StG), ist

angesichts der wirtschaftlichen Handänderungen, die oft erst nach Jahren entdeckt werden, gerechtfertigt. Zudem besteht eine gewisse Analogie zum Privatrecht, wo für periodische Forderungen ebenfalls eine fünfjährige Verjährungsfrist und für die übrigen eine zehnjährige gilt. Aufgrund der absoluten Verjährung muss die Veranlagung spätestens 15 Jahre nach der Handänderung in Rechtskraft erwachsen sein (§ 216 i.V.m. § 138 Abs. 4 StG). Andernfalls ist eine Besteuerung nicht mehr möglich.

Die **Bezugsverjährung**, d.h. die Frist, innert der eine rechtskräftig veranlagte Steuer bezogen sein muss, beträgt 5 Jahre (§ 216 Abs. 2 i.V.m. § 139 StG). Dabei handelt es sich um eine echte Verjährungsfrist, die durch jede Bezugshandlung (Rechnung, Mahnung, Anerkennung durch den Steuerpflichtigen usw.; vgl. § 138 Abs. 3 StG) unterbrochen wird und folglich wieder neu zu laufen beginnt. Allerdings beträgt die absolute Verjährungsfrist 10 Jahre ab Rechtskraft (§ 139 Abs. 3 StG). Danach ist die Steuer in jedem Fall verjährt, ausser wenn das gesetzliche Pfandrecht für die Handänderungssteuer im Grundbuch eingetragen ist. Dann unterliegen sie nicht mehr der Verjährung (§ 139 Abs. 4 StG).

5.5 Übriges Verfahrensrecht

§ 216 Abs. 2 StG verweist, soweit im Teil über die Handänderungssteuer nichts Abweichendes geregelt ist, für das Verfahrensrecht auf die §§ 118 - 204 StG. Neben den im Vorstehenden bereits erwähnten Bestimmungen ist insbesondere auf die Regeln über die Mitwirkung des Steuerpflichtigen (§§ 140 - 142 StG), die Bescheinigungspflicht Dritter (§ 143 StG), das Revisionsverfahren (§§ 165 ff. StG), die Nachsteuer (§§ 170 ff. StG), den Erlass (§ 182 StG) und das Steuerstrafrecht (§§ 188 - 204 StG) hinzuweisen.

6. Literaturverzeichnis

Die hier aufgeführte Literatur wird im Text nur mit dem Namen des Autors und – bei mehreren Werken – dem zusätzlichen Stichwort zitiert.

Eitel	Paul Eitel, Vorvertrag und solothurnische Handänderungssteuer, in Solothurner Festgabe zum Schweizerischen Juristentag 1998, S. 517 ff.
Isler / Gross	Peter R. Isler / Dominique Gross, in: Thomas Geiser / Stephan Wolf (Hrsg.), Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch II, Art. 457 – 977 ZGB, Art. 1 – 61 SchIT ZGB, 7. Aufl., Basel 2023.
Monteil, Baurecht	Victor Monteil, Die Behandlung des Baurechts gemäss Art. 779 ff. ZGB im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht des Kantons Solothurn, in Festgabe Hans Erzer, Solothurn 1983, S. 313 ff.
Monteil, Objekt	Victor Monteil, Zum Objekt der solothurnischen Handänderungssteuer, Festschrift 500 Jahre Solothurn im Bund, S. 321 ff.
Müller	Thomas A. Müller, Das Steuerobjekt der Handänderungssteuer im Kanton Solothurn im Lichte der Praxis des Kantonalen Steuergerichts, Festgabe für Walter Straumann, Solothurn 2013, S. 439 ff.
Pfäffli	Roland Pfäffli, Der Ausweis für die Eigentumseintragung im Grundbuch beim Erbgang, AJP 2000, S. 425

Reinhardt	Fritz Reinhardt, Die Liegenschaften-Handänderungssteuer, Solothurn 1944
Richner/Frei/Kaufmann	Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999
Riemer	Hans Michael Riemer, Das Baurecht des Zivilgesetzbuches und seine Behandlung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1968
Wolf	Stephan Wolf, Subjektwechsel bei einfachen Gesellschaften, ZBGR 2000, S. 9 f.