

Werkhofstr. 29c
Telefon 032 627 87 02
Telefax 032 627 87 00
steueramt.so@fd.so.ch

2003 Nr. 1

Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer: Steueraufschub und Steuerbefreiung bei Erbteilung

1. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 50 Abs. 1 lit. a StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel zufolge Erbganges (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezuges (lebzeitiger Abtretung) oder Schenkung, bei gemischter Schenkung, sofern die Gegenleistung des Beschenkten die Anlagekosten des Schenkers nicht übersteigt.

Nach § 207 Abs. 1 lit. a StG sind Handänderungen zufolge Erbganges (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) steuerfrei.

2. Bisherige Praxis

Nach der gesetzlichen Regelung löst die Übertragung von Liegenschaften auf einzelne Erben im Rahmen der Erbteilung keine Besteuerung aus. Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben, bei der Handänderungssteuer besteht eine Steuerbefreiung. Diese Voraussetzung erfüllt nicht nur die vollständige, sondern auch die partielle Erbteilung. Als partielle Erbteilung gilt sowohl die subjektiv-partielle Teilung, bei der einzelne Erben aus der Erbengemeinschaft ausscheiden (und mit Liegenschaften abgefunden werden), als auch die objektiv partielle Teilung, bei der einzelne Vermögenswerte aus dem Nachlass auf die Erben aufgeteilt werden, die Erbengemeinschaft als solche aber fortbesteht.

Nach der bisherigen Praxis wurde für die Beurteilung, ob eine Erbteilung vorliegt, ausschliesslich auf den Grundbucheintrag abgestellt. Solange die Eigentümer eines Grundstücks als Erbengemeinschaft im Grundbuch eingetragen waren, wurden Handänderungen unter ihnen bezüglich dieser Liegenschaft als Erbteilung beurteilt und von der Grundstückgewinnsteuer und Handänderungssteuer ausgenommen. Dabei wurde nicht berücksichtigt, wie lange die „Erbengemeinschaft“ bereits besteht und welche Aktivitäten sie bisher entfaltet hat. Diese formale Betrachtungsweise hat den Vorteil der Einfachheit für sich, sie entspricht aber der zivilrechtlichen Beurteilung nicht und ist deshalb oft nicht sachgerecht.

3. Erbengemeinschaft und Erbteilung nach Zivilrecht

Die Erbengemeinschaft (EG) entsteht durch Gesetz: Mit dem Eintritt des Todes des Erblassers werden die Erben (falls mehrere vorhanden sind) ohne weiteres zu Mitgliedern einer Gesamthandschaft (Art. 602 Abs. 1 ZGB) und damit zu Gesamteigentümern des Nachlasses, sofern sie die Erbschaft nicht ausschlagen. Die EG ist grundsätzlich eine Liquidationsgemeinschaft mit dem

Ziel der Nachlassverteilung und entsprechend nicht auf Dauer angelegt. In der Praxis kann das Bedürfnis bestehen, den Nachlass unter den Erben nicht unverzüglich oder nur teilweise zu liquidieren und statt dessen die Teilung für eine kürzere oder längere Zeit aufzuschieben. Wird auf die Teilung (vorderhand oder teilweise) verzichtet, entsteht eine fortgesetzte EG unter allen oder den verbleibenden Erben. Ein Teilungsaufschub kann durch Gesetz, richterliche Verfügung oder Vereinbarung unter den Miterben begründet sein.

Die EG endet mit der Erbteilung, d.h. mit der vollständigen Aufteilung des gesamten Nachlasses unter den Erben. Die Erbteilung erfolgt entweder einvernehmlich durch Realteilung oder Abschluss eines Erbteilungsvertrages oder durch Teilungsurteil. Obwohl das Gesetz dies nicht ausdrücklich regelt, anerkennen Lehre und Praxis auch die bloss teilweise, partielle Erbteilung. Die EG kann trotz partieller Teilung fortgesetzt werden.

Die Erbteilung ist allerdings nicht der einzige Beendigungsgrund der EG; diese kann auch durch vertragliche Begründung einer anderen Gemeinschaftsform (einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft) aufgelöst werden. Wenn der Zweck der Sicherung, Erhaltung und sachentsprechenden Bewirtschaftung des Nachlasses bis zur Auflösung nicht mehr verfolgt wird oder in den Hintergrund getreten ist, haben die Erben - ausdrücklich oder stillschweigend - eine neue Gemeinschaft, in der Regel eine einfache Gesellschaft begründet (Verwaltungsgericht Zürich in StE 1998 B 42.31 Nr. 6 mit Hinweisen auf BGE 96 II 332 E. 6d und Tuor/Piceni, Berner Kommentar, 1964, N. 6 zu Art. 604 ZGB).

Die Erbengemeinschaft ist notwendige Übergangsorganisation für die Abwicklung des Erbgangs; die Erben sind darin ohne ihren Willen vereinigt (Druey, Grundriss des Erbrechts, 2. A., Bern 1988, § 16 N. 27). Auf den erklärten Willen der Erben, die Erbengemeinschaft fortzuführen, kann es somit nicht entscheidend ankommen. Als weitaus bedeutsamer erscheint die nach objektiven Massstäben zu beurteilende Vorgehensweise der Erben. Vereinbaren diese, das Erbschaftsvermögen ganz oder teilweise zu bestimmten, gemeinsam zu verfolgenden Zwecken einzusetzen, so kann sich die Erbengemeinschaft zu einer (einfachen) Gesellschaft wandeln, auch ohne dass sich der Wille der Beteiligten ausdrücklich auf die Gründung einer solchen Gesellschaft zu richten braucht (vgl. von Steiger in: Schweizerisches Privatrecht, Band VIII/1 [Handelsrecht], Basel 1976, S. 331; Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 8. A., Bern 1998, § 1 N. 12, 14, § 12 N. 74). Es ist sodann auch nicht auf die Eintragungen im Grundbuch abzustellen: sowohl die Erbengemeinschaft als auch die einfache Gesellschaft kennzeichnen sich durch Gesamteigentum an den Erbschafts- bzw. Gesellschaftssachen (Art. 602 Abs. 2 ZGB bzw. Art. 544 Abs. 1 OR). Hat sich die Erbengemeinschaft in eine Gesellschaft umgewandelt, so ist damit die Teilung der Erbschaft vollzogen; weitere Handänderungen an Nachlassgrundstücken können nicht mehr als Erbteilung behandelt werden (vgl. Zuppinger/Scharrer/Fessler/Reich, § 161 N. 109 mit Hinweisen).

4. Kriterien für Beendigung einer Erbengemeinschaft in der Steuerpraxis

Wie vorne erwähnt ist nach objektiven Massstäben zu beurteilen, ob die Erbengemeinschaft fortbesteht oder ob die Erben die Erbschaft durch Teilung oder Begründung einer Gesellschaft bereits geteilt haben. Für die Steuerpraxis sind dafür einfach zu handhabende Kriterien aufzustellen, wobei ein gewisser Schematismus unvermeidlich ist.

4.1. Teilung durch Vertrag oder Urteil

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.

4.2. Zeitablauf

Den Erben ist für die Vornahme der Erbteilung in jedem Fall eine gewisse Zeit einzuräumen. Wenn sie jedoch über längere Zeit keine Anstalten treffen, die Erbschaft als Ganzes oder bestimmte, verbleibende Teile davon (z.B. Liegenschaften) zu teilen, besteht die Vermutung, dass sie - ausdrücklich oder stillschweigend - eine neue Gemeinschaft, in der Regel eine einfache Gesellschaft begründet haben, um das Erbschaftsvermögen ganz oder teilweise zu bestimmten, gemeinsam zu verfolgenden Zwecken einzusetzen.

In der Regel ist deshalb davon auszugehen, dass die Erbschaft **zehn Jahre** nach der Eröffnung des Erbgangs geteilt und die Erbengemeinschaft auch ohne formelle Vereinbarung und ohne Eintragung im Grundbuch aufgelöst ist. Dementsprechend sind Handänderungen unter Miterben an Nachlassliegenschaften in den ersten zehn Jahren nach dem Tod des Erblassers handänderungssteuerfrei und haben bei der Grundstückgewinnsteuer einen Steueraufschub zur Folge. Nach Ablauf der Zehnjahresfrist lösen diese Geschäfte die Steuerpflicht aus.

Ausnahmen: Es ist allerdings denkbar, dass sich die Erbteilung aus verschiedenen Gründen verzögert. Den Erben steht darum der Nachweis offen, dass die Erbschaft trotz Ablauf der Zehnjahresfrist noch ungeteilt ist und die Erbengemeinschaft noch fortbesteht. Das kann in folgenden Fällen zutreffen:

- Die Verschiebung der Erbteilung wurde gerichtlich angeordnet.
- Der Erblasser hat den Aufschub der Erbteilung in einer Verfügung von Todes wegen für längere Zeit aufgeschoben. Allerdings kann der Aufschub durch formlose Vereinbarung aller Erben ohne weiteres aufgehoben werden.
- Die Erben warten mit der Erbteilung bis zur Volljährigkeit eines Erben zu, sofern dies für die Erbteilung von Bedeutung ist (z.B. mögliche Übernahme eines Gewerbes durch einen noch minderjährigen Erben, insb. in der Landwirtschaft gemäss Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB]). Diese Ausnahme kann nur bei „ursprünglichen“ Erben, nicht aber für Erbeserben gemacht werden.
- Ein landwirtschaftliches Gewerbe ist auf längere Zeit verpachtet und ein Erbe will es zur Selbstbewirtschaftung übernehmen (Art. 12 Abs. 3 BGBB).
- Die Erbteilungsklage ist vor Gericht hängig.
- Der Erblasser hat gemäss Art. 473 ZGB durch Verfügung von Todes wegen dem überlebenden Ehegatten gegenüber den Nachkommen die Nutzniessung am ganzen ihnen zufallenden Teil der Erbschaft zugewendet.
- Die Nachkommen haben dem überlebenden Elternteil die lebenslängliche Nutzniessung am ganzen Nachlass oder gemäss Art. 612a Abs. 2 ZGB am Haus oder der Wohnung eingeräumt.
- Die Erben weisen auf andere Art nach, dass sie Anstrengungen zur Teilung unternommen haben, z.B. dass sie bereits Vereinbarungen über partielle Teilungen abgeschlossen haben. In diesem Fall dürfen sie aber keine Handlungen vorgenommen haben, die über die Sicherung, Erhaltung und sachentsprechende Bewirtschaftung des Nachlasses bzw. der ungeteilten Vermögenswerte hinausgehen.
- Die Erbengemeinschaft wurde bisher als Ganzes besteuert (§ 15 Abs. 2 StG).

4.3. Handlungen, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen

Ohne vertragliche oder gerichtliche Erbteilung kann innerhalb der genannten Zehnjahresfrist die Erbteilung bereits erfolgt sein, ohne dass dies aus dem Grundbuch ersichtlich ist, wenn die Erben einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen oder wenn sie andere Handlungen vorgenom-

men haben, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen. Als Beispiele für solche Handlungen können genannt werden:

- Ein vorher unbelastetes Grundstück wird mit einem (hohen) Grundpfand belastet.
- Die Erben haben auf dem Grundstück gemeinsam ein (grösseres) Bauvorhaben durchgeführt.
- Eine bestehende Liegenschaft wurde umgebaut.
- Eine Liegenschaft wird einer umfangreichen Renovation, einer Gesamtanierung unterzogen.
- Das in Frage stehende Grundstück ist schon vor der nun zu beurteilenden „Teilung“ objektiv partiell geteilt worden.
- Sämtliche Miet- und Pachtverträge wurden gekündigt und neu ausgehandelt.

Die folgenden Tätigkeiten gehen nicht über die Sicherung, Erhaltung und sachentsprechende Bewirtschaftung des Nachlasses hinaus und bewirken keine Erbteilung:

- Die Erben führen ein Gewerbe, das auf dem Grundstück betrieben wird, im bisherigen Rahmen und als Übergangslösung bis zur Nachfolgeregelung weiter.
- Sie nehmen notwendige Renovationen vor, um den Wert der Liegenschaft zu erhalten.
- Ein Erbe hat seinen Erbanteil an einen Miterben veräussert (subjektiv partielle Erbteilung).
- Ein Erbe hat seinen Erbanteil an einen Dritten veräussert. Der Dritte erhält nur einen obligatorischen Anspruch und hat insbesondere keine Erbenstellung (Art. 635 Abs. 2 ZGB). „Teilungshandlungen“ der verbliebenen Erben mit dem Dritten gelten aber nicht als Erbteilung. Werden bei solchen Geschäften Grundstücke aus der Erbschaft an diesen Dritten übertragen, begründen sie in jedem Fall die Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuerpflicht.
- Über andere Nachlassgegenstände ist bereits eine objektiv partielle Erbteilung erfolgt.
- Ein unüberbautes Grundstück wird neu an einen Landwirt verpachtet.

Kann die Steuerbehörde Handlungen nachweisen, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses bzw. einzelner Grundstücke hinausgehen, gilt die Erbschaft insoweit geteilt. Darauf folgende Handänderungen an den betroffenen Grundstücken unter Miterben werden nicht mehr als Erbteilung beurteilt. Die Handänderungssteuer wird erhoben, und die Grundstückgewinnsteuer wird ebenfalls nicht aufgeschoben.

5. Inkrafttreten

Die Praxisänderung tritt am 1. Januar 2003 in Kraft. Die Frist von zehn Jahren gemäss Ziffer 4.2. beginnt mit dem Inkrafttreten zu laufen. Damit wird den bestehenden Erbengemeinschaften ermöglicht und ausreichend Zeit eingeräumt, gemäss bisheriger Praxis die Erbteilung vorzunehmen und die rechtliche Form den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen.