

Steuerpraxis
Steueramt des Kantons Solothurn

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

4. Januar 2006
 aktualisiert am 1. März 2020

Steuerpraxis 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

Gemäss bisheriger Praxis wurde vermutet, dass die Erbschaft zehn Jahre nach der Eröffnung des Erbganges geteilt und die Erbengemeinschaft auch ohne formelle Vereinbarung und ohne Eintragung im Grundbuch aufgelöst sei. Dementsprechend waren Handänderungen von Nachlassliegenschaften unter den Miterben in den ersten zehn Jahren nach dem Tod des Erblassers handänderungssteuerfrei. Bei der Grundstückgewinnsteuer kam es für die selbe Dauer zu einem Steueraufschub. Nach Ablauf von zehn Jahren löste die Handänderung unter den Erben Steuern aus. Diese Betrachtungsweise hatte den Vorteil der Einfachheit für sich. Sie entspricht jedoch nicht mehr aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

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 stattdessen 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/Schärer/ 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. Handlungen, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen

Die Erbteilung kann auch ohne vertragliche oder gerichtliche Teilung erfolgen und ohne dass dies aus dem Grundbuch ersichtlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Erben einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen oder wenn sie andere Handlungen vorgenommen haben, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen. Der Zweck der Erbengemeinschaft ist dann nicht mehr auf die blosse Liquidation ausgerichtet (Urteil 5A_304/2015 des Bundesgerichts vom 23.11.2015, E.3.2).

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 Gesamtsanierung 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 Grundstücksgewinnsteuernpflicht.
- 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 Grundstücksgewinnsteuer wird ebenfalls nicht aufgeschoben.

4.3. Zeitablauf

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.).

Aus folgenden Gründen kommt es in der Praxis oftmals zu Verzögerungen:

- Die Erbengemeinschaft wurde bisher als Ganzes besteuert (§ 15 Abs. 2 StG).
- 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 ehelichen Haus oder an der ehelichen Wohnung eingeräumt.
- 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 Verschiebung der Erbteilung wurde gerichtlich angeordnet (zum Beispiel Art. 605 ZGB).
- 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; SR.211.412.11]). 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).
- Eine Erbteilungsklage ist vor Gericht hängig.
- 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 bisherige Praxis, wonach die Erbschaft zehn Jahre nach Eröffnung des Erbgangs als geteilt und die Erbengemeinschaft auch ohne formelle Vereinbarung und ohne Eintragung im Grundbuch als aufgelöst gilt, wird hiermit aufgehoben.

5. Steuerliche Auswirkungen

Besteht die Erbengemeinschaft weiterhin, kommt es bei der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub (§ 50 Abs. 1 Bst. a StG) und die Handänderungssteuer entfällt (§ 207 Abs. 1 Bst. a StG). Besteht die Erbengemeinschaft dagegen nicht mehr, fällt sowohl eine Grundstückgewinnsteuer als auch eine Handänderungssteuer an.

6. Inkrafttreten

Die Praxisänderung tritt am 01. März 2020 in Kraft.