

## Steueraufschiebende Veräusserungen

## § 50 Nr. 1

## Gesetzliche Grundlagen

## § 50 StG

2. *Steueraufschiebende Veräusserungen*

<sup>1</sup> Die Besteuerung wird aufgeschoben bei

- a) 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;
- b) Eigentumswechsel unter Ehegatten zur Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie gemäss Art. 165 ZGB, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
- c) Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung und Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung, soweit nicht durch Aufzählung ein Gewinn erzielt wird;
- d) ...
- e) ...
- f) Veräusserung von Grundstücken des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch die in § 48 Absatz 1 Buchstabe d und e genannten juristischen Personen, soweit sie den Erlös innert angemessener Frist für den Ersatz betriebsnotwendiger Grundstücke in der Schweiz verwenden;
- g) Veräusserungen zufolge Umstrukturierung im Sinne von § 94 von juristischen Personen, die in § 48 Absatz 1 Buchstaben d und e genannt sind. Bei Verletzung der Sperrfrist im Sinne von § 94 Absatz 2 oder 4 wird die Steuer im Verfahren nach den §§ 170-172 nacherhoben.

<sup>2</sup> Die Besteuerung wird ferner aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird.

## § 51 Abs. 1 StG

<sup>1</sup> Bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) wird die Besteuerung aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös in der Regel innert 2 Jahren zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

## Inhalt

1	Allgemeines .....	2
2	Erbgang, Erbvorbezug und Schenkung .....	3
2.1	Erbgang, Erbteilung .....	3
2.2	Erbvorbezug .....	5
2.3	Schenkungen .....	8
3	Eigentumswechsel unter Ehegatten und eingetragenen Partnern .....	9
4	Landumlegungen .....	10
5	Ersatzbeschaffungen .....	11
5.1	Selbst bewohntes Eigenheim .....	11
5.2	Betriebsnotwendiges Anlagevermögen .....	12
5.3	Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke .....	12
6	Umstrukturierungen .....	13
7	Kette von Aufschubtatbeständen .....	13
8	Dauer der Erbengemeinschaft, faktische Erbteilung .....	14
8.1	Entstehung und Zweck der Erbengemeinschaft .....	14
8.2	Die Teilung der Erbschaft .....	14
8.3	Kasuistik zur faktischen Erbteilung .....	15
8.3.1	Zeitablauf .....	15
8.3.2	Handlungen, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen .....	16

## 1 Allgemeines

Das Gesetz gewährt für bestimmte Veräusserungen einen Steueraufschub. Das bedeutet, dass **gegenwärtig keine Steuer** erhoben wird. Die Besteuerung erfolgt – unter Vorbehalt eines erneuten Steueraufschubs – erst bei der nächsten Veräusserung des Grundstückes, indem der bei der steueraufschiebenden Handänderung bezahlte Kaufpreis unbeachtet bleibt (eingehender StB SO § 53 Nr. 1) und die Besitzesdauer nicht unterbrochen wird (siehe StB SO § 57 Nr. 1). Bei der nächsten Veräusserung wird folglich der bei der ersten Veräusserung (mit Steueraufschub) erzielte Gewinn bzw. der bis dahin entstandene Mehrwert mitbesteuert. Bei einer steueraufschiebenden Handänderung wird damit eine sogenannte **latente** (ruhende, verborgene) **Steuerlast übertragen**. Dabei können zwei Hauptformen unterschieden werden:

- Die latente Steuer bleibt auf dem Grundstück erhalten und wird mit dem Grundstück auf einen neuen Eigentümer übertragen. Das trifft bei den Veräusserungen gemäss den nachfolgenden Ziffern 2, 3 und 6 (Erbgang, Eigentumswechsel unter Ehegatten, Umstrukturierungen) zu.
- Die latente Steuer wird auf ein anderes Grundstück im Eigentum des gleichen Steuerpflichtigen übertragen. Das ist bei Landumlegungen und Ersatzbeschaffungen der Fall (Ziffer 4 und 5).

Die Gründe für den Steueraufschub sind verschiedenartig, z.B. weil kein Gewinn erzielt wird oder weil ein Tatbestand aus sozialen oder wirtschaftspolitischen Gründen von der Steuer ausgenommen werden soll.

Aufgrund des Wortlauts der Bestimmungen („Die Besteuerung wird aufgeschoben ...“) ist der Steueraufschub immer zu gewähren, wenn die Voraussetzungen dazu erfüllt sind. Weder ist ein formeller Antrag des Steuerpflichtigen notwendig, noch kann er im Sinne eines Wahlrechts darauf verzichten. Häufig wird jedoch der Steuerpflichtige trotzdem einen Antrag stellen müssen, damit die Steuerbehörde überhaupt Kenntnis vom Aufschubtatbestand erhält (z.B. Ersatzbeschaffung, Ziffer 5).

## 2 **Erbgang, Erbvorbezug und Schenkung**

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

### 2.1 **Erbgang, Erbteilung**

Der steueraufschiebende **Erbgang** umfasst einerseits den gesetzlichen Eigentumsübergang von Grundstücken auf die Erben beim Tod des Erblassers (Erbfolge) und andererseits 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. Steueraufschiebend wirkt nicht nur die vollständige, sondern auch die partielle (subjektiv oder objektiv) Erbteilung, also sowohl das Ausscheiden einzelner Erben aus der Erbengemeinschaft und ihre Abfindung mit Liegenschaften als auch die Aufteilung einzelner Vermögenswerte des Nachlasses auf die Erben unter Fortbestand der Erbengemeinschaft. Haben aber die Erben bezüglich einzelner oder aller Liegenschaften einmal Mit- oder Gesamteigentum begründet, ist die Erbteilung insoweit abgeschlossen. Jede weitere Teilung oder jedes weitere Ausscheiden aus der Eigentümergemeinschaft unterliegt damit der Grundstückgewinnsteuer (ausgenommen es liege ein anderer, neuer Grund für den Steueraufschub vor). **Keine Erbteilung** liegt vor, wenn auf Erwerberseite auch Drittpersonen (Nicht-Erben) beteiligt sind, wenn zum Beispiel die Erbengemeinschaft ein Grundstück an einen Miterben und dessen Ehegatten veräussert.

**Voraussetzung** für die Veräusserung mit Steueraufschub ist, dass sich die **Liegenschaft im Nachlass** des Erblassers befindet. Das kann nicht zutreffen auf Liegenschaften, die sich im Eigengut des überlebenden Ehegatten befinden bzw. in seiner Errungenschaft, wenn ihm der Vorschlag durch Ehevertrag integral zugewiesen wird und keine Pflichtteile verletzt oder geltend gemacht werden.

Nicht entscheidend für den Steueraufschub ist, zu welchen Werten die Erben die Erbteilung vornehmen. Insbesondere ist der Steueraufschub auch zu gewähren, wenn sie die Grundstücke zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Teilung anrechnen, wie dies Art. 617 ZGB ausdrücklich vorsieht, oder wenn sie die Grundstücke intern versteigern (Art. 612 Abs. 3 ZGB).

Für die Frage, ob eine Erbteilung vorliegt, ist nicht allein auf den Grundbucheintrag abzustellen. Es ist vielmehr 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 zweifellos 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.

Den Erben ist für die Vornahme der Erbteilung in jedem Fall eine gewisse Zeit einzuräumen. Wenn sie jedoch über längere Zeit, in der Regel während zehn Jahren, 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. Die Erbteilung gilt dann als erfolgt, so dass das Gemeinschaftsvermögen nicht mehr mit Steueraufschub geteilt werden kann (eingehend dazu Ziffer 8).

**Beispiel:** Peter Probst hat in den 70er-Jahren des letzten Jahrhunderts eine grössere Anzahl Grundstücke zu Preisen um die CHF 50/m<sup>2</sup> erworben, darunter drei Bauplätze für Einfamilienhäuser und ein grösseres Grundstück GB Nr. 1000. Bei seinem Tod im Jahr 2007 fielen alle Grundstücke in den Nachlass. Zwei Jahre später teilten seine Kinder Paul, Patricia und Pascal die Erbschaft, wobei jedes eine der drei Bauparzellen zum Anrechnungswert von CHF 250/m<sup>2</sup> zu Alleineigentum übernahm. Die übrigen Grundstücke nahmen sie aber von der Erbteilung aus, so dass sie weiterhin als Erbengemeinschaft im Grundbuch eingetragen blieben. Auf dem Grundstück GB Nr. 1000 realisierten sie im Jahr 2013 gemeinsam eine Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus, das sie zu Stockwerkeigentum aufteilten (die einzelnen Einheiten blieben im Eigentum der Erbengemeinschaft). Leider liessen sich die Wohnungen nicht wie erhofft verkaufen. Da sich die drei Geschwister in der Folge über das weitere Vorgehen nicht einigen konnten, übernahm Pascal 2016 in einem als Erbteilung bezeichneten Vertrag sämtliche Stockwerkeinheiten und zahlte seine Geschwister aus.

Hier ist davon auszugehen, dass die drei Geschwister beschlossen haben, das Grundstück GB Nr. 1000 für die Verfolgung eines besonderen wirtschaftlichen Zwecks einzusetzen (Überbauung). Das geht über die Zwecksetzung der Erbengemeinschaft hinaus, die darauf ausgerichtet ist, das Erbschaftsvermögen auf die Beteiligten aufzuteilen. Deshalb ist das Grundstück mit dem Beschluss, es gemeinsam zu überbauen und die Stockwerkeinheiten zu verkaufen, in eine einfache Gesellschaft überführt worden, womit die Erbteilung faktisch bereits zu diesem Zeitpunkt erfolgt ist. Die als Erbteilung bezeichnete Übernahme durch Pascal im Jahr 2016 kann deshalb nicht mehr als solche beurteilt werden, sondern ist als normaler Kauf zu werten, der die Grundstückgewinnsteuer auslöst (kein Steueraufschub).

## 2.2 Erbvorbezug

Der Steueraufschub beim **Erbvorbezug** bezweckt die Gleichstellung der **lebzeitigen Abtretung** von Grundstücken **an die Erbanwärter** (Präsumtiverben) mit dem erbrechtlichen Übergang. Dabei handelt es sich nicht um einen feststehenden zivilrechtlichen Begriff, so dass sein Sinn steuerrechtlich zu ermitteln ist. Grundsätzlich wird darunter ein Rechtsgeschäft verstanden, in dem der Veräusserer gegenüber dem Erwerber, aus Rücksicht auf seine Stellung als Präsumtiverbe, ganz oder teilweise auf ein marktkonformes Entgelt für die übertragene Liegenschaft verzichtet. Als Erbanwärter gilt, wer im Zeitpunkt der Übertragung des Grundstücks gesetzlicher Erbe des Veräusserers wäre. Bei einer Abtretung an Tochter und Schwiegersohn zu je ½-Miteigentum trifft dies für den Schwiegersohn nicht zu, so dass für die Veräusserung des hälftigen Anteils an ihn kein Steueraufschub möglich ist. Dasselbe gilt bei einer Übertragung an einen Enkel, solange dessen Mutter, die zugleich Tochter des Abtretenden ist, noch lebt. Denn diese ist seine gesetzliche Erbin. Nicht als Präsumtiverben anerkannt werden ausserdem eingesetzte Erben.

Der Erbvorbezug setzt weiter einen vollständigen oder teilweisen **Verzicht auf** ein marktkonformes **Entgelt** voraus (reine oder gemischte Schenkung). Die Praxis nimmt eine lebzeitige Abtretung an, wenn die **Gegenleistung weniger als 75%** des Verkehrswertes des Grundstücks ausmacht. Dabei gelten Nutzniessung und Wohnrecht, die im Rahmen der Übertragung an den Veräusserer eingeräumt werden, gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht als Gegenleistung (§ 54 Abs. 1 StG). Von einer gemischten Schenkung kann nämlich nur die Rede sein, wenn zwischen Verkehrswert und Gegenleistung ein klar erkennbares Missverhältnis besteht. Wenn man die Schätzungstoleranzen bei der Bewertung von Liegenschaften berücksichtigt, trifft das bei einer Differenz von 10% niemals zu (KSGE 1994 Nr. 15 Erw. 1). Ein Verzicht auf das marktkonforme Entgelt liegt erst recht nicht vor, wenn die Gegenleistung des Erwerbers zusammen mit dem Barwert der Nutzniessung oder des Wohnrechts, die zu Gunsten des Veräusserers eingeräumt werden, den Verkehrswert des unbelasteten Grundstücks nahezu oder ganz erreicht. In diesen Fällen ist deshalb die Gegenleistung mit dem Wert des belasteten Grundstücks (deducta servitute) in das Verhältnis zu setzen.

Bei **landwirtschaftlichen Liegenschaften**, auf die das BGGB anwendbar ist, wird ein Erbvorbezug nur angenommen, wenn der Kaufpreis unter dem landwirtschaftlichen Ertragswert liegt. Andernfalls ist von einer steuerbaren Veräusserung auszugehen, auch

wenn der Veräusserer keinen steuerbaren Gewinn erzielt, sondern einen Verlust erleidet. Für den Erwerber beginnt die Besitzesdauer neu zu laufen; bei den Anlagekosten wird ihm dereinst dieser Kaufpreis angerechnet.

**Beispiel 1 mit Steueraufschub:** Thalia Thomann verkauft ihrer Tochter Theresa ihr Einfamilienhaus zum Preis von CHF 250'000. Für die Veranlagung der Handänderungssteuer wurde ein Verkehrswert von CHF 400'000 ermittelt. Der Kaufpreis wird wie folgt getilgt:

Schuldübernahme	100'000	
Verzinsliches Darlehen der Mutter an die Tochter	150'000	
Egal dem Kaufpreis	<b>250'000</b>	<b>62.5%</b>
Verkehrswert	400'000	100.0%

Der Kaufpreis bzw. die Gegenleistung für das Haus beträgt 62.5% von dessen Verkehrswert. Es liegt ein Erbvorbezug vor; die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben. Die Tochter übernimmt die latente Steuerlast von der Mutter, aber auch deren Besitzesdauer (§ 57 Abs. 4 StG).

**Beispiel 2 ohne Steueraufschub:** Veronika Venner (70 Jahre) verkauft ihrer Tochter Valeria ihr Einfamilienhaus und behält sich daran die lebenslängliche Nutzniessung (Nettoertrag CHF 10'000/Jahr) vor. Der beurkundete Kaufpreis beträgt CHF 350'000. Für die Veranlagung der Handänderungssteuer wurde ein Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft von CHF 400'000 ermittelt. Der Kaufpreis wird wie folgt getilgt:

Schuldübernahme	150'000	
Verzinsliches Darlehen der Mutter an die Tochter	56'800	
Barwert (Kapitalwert) des Nutzniessungsrechts: CHF 10'000 x 14.32 gemäss Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 6. Aufl., Zürich 2013, Tafel My 1	143'200	
Egal dem Kaufpreis	<b>350'000</b>	

Für die Bestimmung, ob ein Erbvorbezug (eine gemischte Schenkung) vorliegt, wird der Wert der mit der Nutzniessung belasteten Liegenschaft in das Verhältnis gesetzt zum Kaufpreis ohne Anrechnung des Barwerts der Nutzniessung.

Verkehrswert der unbelasteten Liegenschaft	400'000	
./. Wertverminderung infolge Nutzniessung	143'200	
Verkehrswert der nutzniessungsbelasteten Liegenschaft	256'800	100.00%
Anrechenbare Gegenleistung der Tochter (Schuldübernahme und Darlehen = 150'000 + 56'800)	<b>206'800</b>	<b>80.53%</b>

Die Gegenleistung der Tochter für die Liegenschaft ist grösser als 75% ihres massgebenden Verkehrswertes. Es liegt kein Erbvorbezug (keine gemischte Schenkung) vor; der Grundstückgewinn wird besteuert, wobei von einem Erlös von CHF 206'800 auszugehen ist. Das ist zugleich der Erwerbspreis, den die Tochter bei einer späteren Veräusserung geltend machen kann (§ 55 Abs. 1 StG). Die Besitzesdauer beginnt neu zu laufen (§ 57

Abs. 3 StG). Die beiden Fälle sind gleich zu behandeln, wenn die anrechenbare Gegenleistung des Erbanwärters in periodischen, wiederkehrenden Zahlungen besteht (vgl. dazu StB SO § 54 Nr. 1).

Die Formulierung in den Kauf- und Abtretungsverträgen lauten sehr unterschiedlich. Teilweise wird – wie im vorstehenden Beispiel 2 – der Kaufpreis für die Liegenschaft ohne die Belastung mit dem Nutzniessungs- oder Wohnrecht bestimmt und anschliessend dessen Wert an den Kaufpreis angerechnet. In anderen wird der Kaufpreis für die bereits belastete Liegenschaft festgelegt, in wiederum anderen wird der Kaufpreis dem zukünftigen Erben ganz oder teilweise geschenkt oder erlassen. Auf diese Unterschiede in den Vertragsgestaltungen kann es nicht ankommen; es ist aufgrund des wirtschaftlichen Gehalts im Einzelfall zu beurteilen, ob ein Erbvorbezug vorliegt oder nicht.

**Beispiel 3:** Die Ehegatten Stuber verkaufen ihren Kindern Stefan und Tabea ein Wohnhaus zum Preis von CHF 1'100'000. Der Kaufpreis, der dem Verkehrswert entspricht, wird wie folgt beglichen:

Schuldübernahme	660'000	
Verrechnung mit der Nutzniessung	96'000	
Kaufpreisrestanz (wird den Käufern geschenkt)	344'000	
Egal dem Kaufpreis	<u>1'100'000</u>	
Verkehrswert	1'100'000	
./. Nutzniessung	<u>96'000</u>	
Verkehrswert der nutzniessungsbelasteten Liegenschaft	1'004'000	100.0%
Schuldübernahme = effektive Kaufpreiszahlung	<u>660'000</u>	65.7%

Weil die Kaufpreisrestanz geschenkt wird, stellt sie keine Gegenleistung dar, so dass der tatsächlich bezahlte Kaufpreis für das Haus 65.7% seines Verkehrswertes beträgt. Es liegt ein Erbvorbezug vor; die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben.

**Beispiel 4:** Josefa Julen verkauft ihrem Sohn James eine Liegenschaft zum Preis von CHF 600'000, der dem Verkehrswert entspricht. James übernimmt Schulden im Betrag von CHF 440'000 und hat die Kaufpreisrestanz von CHF 160'000 dereinst bei der Teilung des Nachlasses seiner Mutter auszugleichen (oder als Erbvorempfang anrechnen zu lassen).

Verkehrswert	600'000	100.0%
Schuldübernahme = effektive Kaufpreiszahlung	440'000	73.3%

Die Verkäuferin verzichtet ebenfalls auf die Kaufpreisrestanz, der Sohn muss sie bloss bei der Erbteilung als Erbvorbezug anrechnen lassen. Die Ausgleichung von Zuwendungen an Nachkommen in der Erbteilung entspricht aber der gesetzlichen Regel, ausser die Erblasserin habe ausdrücklich das Gegenteil verfügt (Art. 626 ZGB). Der effektiv bezahlte Kaufpreis beträgt weniger als 75% des Verkehrswertes. Es liegt ein Erbvorbezug vor; die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben.

**Beispiel 5, landwirtschaftliche Grundstücke:** Franz Farmer überträgt seinem Sohn Fabian im Rahmen der Hofnachfolge die landwirtschaftlichen Grundstücke mit Betriebsgebäuden zum Kaufpreis von CHF 750'000. Diese waren in seiner Schlussbilanz noch mit CHF 900'000 aktiviert. Die Anlagekosten hatten seinerzeit CHF 1'100'000 betragen. Der Katasterwert dieser Grundstücke beläuft sich auf CHF 380'000, der dem landwirtschaftlichen Ertragswert entspricht.

Franz Farmer realisiert aus der Veräusserung einen Kapitalverlust, den er mit allfälligen Kapitalgewinnen bzw. mit dem übrigen Einkommen verrechnen kann. Der Verlust wird steuerlich vollständig berücksichtigt. Ein Steueraufschub ist ausgeschlossen, umso mehr als Sohn Fabian grundsätzlich Anspruch auf die Übernahme zum Ertragswert hätte. Dieser wird die Liegenschaften zum Kaufpreis von CHF 750'000 in die Eröffnungsbilanz aufnehmen und kann künftig von diesem Wert abschreiben. Dieser entspricht zugleich dem Erwerbspreis, den er bei einem künftigen Verkauf als Anlagekosten geltend machen kann.

### 2.3 Schenkung

Der Begriff der **Schenkung** ist bei der Grundstückgewinnsteuer gleich auszulegen wie bei der Schenkungssteuer. Eine Schenkung liegt demnach vor, wenn bei einer Zuwendung unter Lebenden der Empfänger aus dem Vermögen eines anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert wird (vgl. § 233 Abs. 1 StG). Bei einer reinen Schenkung, wenn der Veräusserer das Grundstück vollständig unentgeltlich abgibt, realisiert er gar keinen Gewinn, so dass eine Besteuerung auf jeden Fall unterbleibt. Entscheidend beim Steueraufschub ist aber, dass der Erwerber die Anlagekosten des Schenkenden übernimmt (§ 53 Abs. 2 StG) und in dessen Besitzesdauer eintritt (§ 57 Abs. 4 StG). Ob eine gemischte Schenkung vorliegt, ist wiederum danach zu beurteilen, ob die Gegenleistung offensichtlich geringer ist als der Verkehrswert des Grundstücks. Dabei stellen sich grundsätzlich die gleichen Fragen wie beim Erbvorbezug. Indessen ist die Bedeutung geringer, da bei der gemischten Schenkung die Besteuerung nur aufgeschoben wird, wenn die Gegenleistung die Anlagekosten nicht übersteigt und damit der Veräusserer keinen steuerbaren Gewinn erzielt. Liegt der Erlös zwar deutlich unter dem Verkehrswert aber über den Anlagekosten, wird die Differenz immer als Gewinn besteuert.

**Beispiel:** Urs Umbricht verkauft – im Einverständnis mit seinen Kindern – seinem Neffen Viktor Venzin einen Bauplatz (Verkehrswert CHF 180'000) zum Preis von CHF 120'000, den er vor 15 Jahren für CHF 135'000 erworben hatte.

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben, da der Erlös tiefer ist als die Anlagekosten. Die Besitzesdauer wird nicht unterbrochen, d.h. Venzin kann sich, wenn er das Grundstück später einmal verkaufen sollte, die 15 Jahre Besitzesdauer und die Anlagekosten (CHF 135'000) von Umbricht anrechnen lassen.

Hätte Umbricht das Grundstück für CHF 110'000 gekauft, würde er für seinen Gewinn besteuert (auch wenn die Steuer letztlich CHF 0.00 betragen wird); die Besitzesdauer beginnt neu zu laufen, und als Anlagekosten von Venzin ist der Kaufpreis von CHF 120'000 anzurechnen.

### 3 Eigentumswechsel unter Ehegatten und eingetragenen Partnern

Der Steueraufschub bei der Übertragung von Grundeigentum auf den anderen Ehegatten gemäss § 50 Abs. 1 lit. b StG setzt zweierlei voraus:

- Mit der Übertragung werden **güter- oder scheidungsrechtliche Ansprüche** oder ausserordentliche Beiträge im Sinne von Art. 165 ZGB abgegolten, und
- beide Ehegatten sind mit dem **Steueraufschub einverstanden**.

Liegenschaftsgeschäfte unter Ehegatten aus einem anderen als den vorgenannten Gründen werden demnach grundsätzlich besteuert, sofern nicht ein anderer Steueraufschubgrund zur Anwendung gelangt (z.B. Schenkung).

Güterrechtliche Ansprüche entstehen bei einer güterrechtlichen Auseinandersetzung, also wenn ein Güterstand zufolge Tod, Scheidung, Trennung, Ungültigerklärung der Ehe, durch Vereinbarung eines anderen Güterstandes oder durch gesetzliche oder gerichtliche Anordnung der Gütertrennung aufgelöst wird. Ebenfalls unter den Begriff der "güterrechtlichen Ansprüche" fallen die Mehrwertanteile im Sinne von Art. 206 ZGB. Ein Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG liegt auch vor, wenn ein Ehegatte beim Erwerb und Neubau seines Grundstücks vom andern finanziell unterstützt worden ist und er ihn dafür mit dem hälftigen Miteigentumsanteil abfindet (Urteil des Bundesgerichts 2C\_695/2010 vom 04.04.2011). Scheidungsrechtliche Ansprüche können nur bei der Auflösung der Ehe durch Scheidung eintreten. Darunter fallen insbesondere Zahlungen für nahehelichen Unterhalt oder entgangene Vorsorgeansprüche. Ausserordentliche Beiträge eines Ehegatten im Sinne von Art. 165 Abs. 2 ZGB liegen vor, wenn ein Ehegatte aus seinem Einkommen oder Vermögen an den Unterhalt der Familie bedeutend mehr beigetragen hat, als er verpflichtet war. Ein Ehegatte kann aber keine Entschädigung fordern, wenn er seinen ausserordentlichen Beitrag aufgrund eines Arbeits-, Darlehens- oder Gesellschaftsvertrages oder eines anderen Rechtsverhältnisses geleistet hat (Art. 165 Abs. 3 ZGB).

Weil mit dem Steueraufschub latente Steuerlasten auf den neuen Eigentümer übergehen, ist in jedem Fall Voraussetzung, dass beide Ehegatten mit dem Steueraufschub einverstanden sind. Das Einverständnis kann in den Ehevertrag, in die Scheidungs- bzw. Trennungskonvention oder in den Kaufvertrag aufgenommen werden. Sodann können die Ehegatten das Einverständnis auch durch gemeinsame Erklärung gegenüber den Steuerbehörden - zusammen mit der Steuererklärung für den Grundstücksgewinn - erteilen.

**Beispiel:** Martin und Mireille Maag sind Miteigentümer zu je ½-Anteil an einer Liegenschaft, die sie 1994 für CHF 480'000 erworben haben. Im Jahr 2012 lassen sie sich scheiden. In der güterrechtlichen Auseinandersetzung übernimmt Mireille das Einfamilienhaus zu einem Anrechnungswert der ganzen Liegenschaft von CHF 570'000 (CHF 285'000 für den 1/2-Anteil) zu Alleineigentum. In der Scheidungskonvention erklären sich die Parteien mit dem Steueraufschub gemäss § 50 Abs. 1 lit. b StG einverstanden. Im Jahr 2014 verkauft Mireille die Liegenschaft für CHF 550'000.

Bei der Scheidung sind regelmässig güterrechtliche Ansprüche abzugelten; beide Gatten haben das Einverständnis zum Steueraufschub erklärt, so dass dieser gewährt werden kann.

Beim Verkauf im Jahr 2014 wird für die Berechnung der Anlagekosten auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt. Diese hat 1994 stattgefunden. Der Anrechnungswert bei der güterrechtlichen Auseinandersetzung ist für die Grundstücksgewinnsteuer-Veranlagung ohne Bedeutung.

Erlös Mireille 2014	550'000
Anlagekosten 1994	- 480'000
Gewinn	70'000
Besitzesdauerabzug, 20 Jahre, 30%	- 21'000
Steuerbarer Gewinn	<b>49'000</b>

Die Parteien gelten als Ehegatten, solange sie verheiratet sind. Auch faktisch oder gerichtlich getrennte Partner, die bei der Einkommenssteuer getrennt veranlagt werden, sind Ehegatten im Sinne von § 50 Abs. 1 lit. b StG. Gleich behandelt werden Übertragungen im Rahmen des Vollzugs von Scheidungs-, Trennungs- oder Ungültigerklärungsurteilen.

Ein Steueraufschub ist nicht mehr möglich, wenn das Scheidungsurteil inkl. güterrechtlicher Auseinandersetzung in Rechtskraft erwachsen ist und die Ehegatten zu einem späteren Zeitpunkt ihr gemeinschaftliches Eigentum an Grundstücken auflösen, das sie - aus welchen Gründen auch immer - beibehalten haben.

Diese Ausführungen gelten sinngemäss auch für die vermögensrechtliche Regelung und Auseinandersetzung von gleichgeschlechtlichen Paaren in eingetragener Partnerschaft (§ 14<sup>bis</sup> Abs. 2 StG).

#### 4 Landumlegungen

Wenn Liegenschaften aufgrund von Tauschgeschäften die Hand wechseln, löst dies grundsätzlich die Steuerpflicht aus (vgl. StB SO § 49 Nr. 1). In gewissen Fällen, die das Gesetz ausdrücklich erwähnt, kann die Besteuerung jedoch aufgeschoben werden, nämlich bei Landumlegungen (§ 50 Abs. 1 lit. c StG), an denen (auch) ein öffentliches Interesse besteht. Die latente Steuerlast auf dem bisherigen Grundstück geht bei der Landumlegung auf das neu zugeteilte Grundstück über. Bei dessen späteren Verkauf ist deshalb der auf beiden Grundstücken entstandene Wertzuwachs zu versteuern. Die Besteuerung wird aufgeschoben bei:

- **Güterzusammenlegung:** Eine solche liegt vor, wenn mehrere Eigentümer eine grössere Anzahl von Grundstücken aufgrund amtlicher Anordnung oder unter amtlicher Aufsicht oder mit behördlicher Genehmigung zu einem bestimmten Zweck zusammenlegen und neu zuteilen. Die Güterzusammenlegung ist insbesondere vorgesehen für die Durchführung von Richt- und Nutzungsplänen (§ 78 ff. PBG) oder für die Erhaltung, Gestaltung und Förderung des ländlichen Raums (§ 55 BoVO; Art. 101 LwG).

- **Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen:** Hier handelt es sich um private Tauschgeschäfte, die das gleiche Ziel verfolgen wie die landwirtschaftliche Güterzusammenlegung, aber nicht in einem amtlichen Verfahren durchgeführt oder genehmigt werden. Im Ergebnis muss das landwirtschaftliche Heimwesen eine Verbesserung von Lage und Form erfahren, z.B. durch Verkürzung der Bewirtschaftungsdistanzen.
- **Quartierplanung:** Dieser Begriff, vom StHG vorgegeben, ist dem solothurnischen Bau- und Planungsrecht nicht bekannt. Sie entspricht etwa der Baulandumlegung, verbunden mit der Erschliessungsplanung des solothurnischen Planungs- und Baugesetzes (§§ 83 ff. und §§ 39 ff. PBG). Die Baulandumlegung bezweckt u.a. die Bildung von Grundstücken, die sich zur Überbauung eignen, die Neuordnung von Überbauungen oder die Zuteilung von Land und Rechten, die gemeinschaftlichen Bedürfnissen dienen. Sie berücksichtigt die Anforderungen der Erschliessung (§ 83 Abs. 2 und 4 PBG).
- **Grenzbereinigung:** Wird die zweckmässige Überbauung eines Grundstückes oder einer Gruppe von Grundstücken infolge ungünstigen Grenzverlaufs erschwert oder verunmöglicht, kann der Gemeinderat auf Antrag eines Beteiligten und nach Anhören der übrigen Beteiligten die Grenze durch Flächenabtausch neu festsetzen (§ 97 PBG).
- **Landumlegung im Enteignungsverfahren:** Gemeinwesen und von ihnen beauftragte Dritte können für öffentliche Zwecke (insb. für grosse Infrastrukturaufgaben) das benötigte Land enteignen, sofern sie dieses nicht freihändig erwerben können. Der Steueraufschub wird gewährt, wenn der Grundeigentümer im Rahmen des Enteignungsverfahrens oder angesichts drohender Enteignung Realersatz für das enteignete Land erhält, nicht aber, wenn er in Geld entschädigt wird.

## 5 Ersatzbeschaffungen

Unumgängliche Voraussetzung für den Steueraufschub ist, dass eine Ersatzbeschaffung erfolgt: Im kausalen Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks wird ein anderes als Ersatz erworben, das die gleiche oder eine vergleichbare wirtschaftliche Funktion erfüllt. Darin liegt zugleich auch die Begründung für den Aufschub der Besteuerung: Damit dem Veräusserer der Erlös für den Erwerb des (wirtschaftlich notwendigen) Ersatzobjekts ungeschmälert zur Verfügung steht, soll er nicht um Grundstückgewinnsteuern gekürzt werden.

### 5.1 Selbst bewohntes Eigenheim

Die Besteuerung wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös in der Regel innert 2 Jahren zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 51 Abs. 1 StG).

Die Ersatzbeschaffung des selbst genutzten Wohneigentums wird in StB SO § 51 Nr. 1 behandelt.

## 5.2 Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

Gemäss § 48 Abs. 1 lit. d und e StG unterliegen verschiedene juristische Personen, die im Übrigen von der Steuerpflicht befreit sind, für ihre Grundstückgewinne der Grundstückgewinnsteuer (siehe StB SO § 48 Nr. 2). Auch ihnen wird – wie den steuerpflichtigen Unternehmen – zugestanden, dass sie Gewinne aus der Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen, das sie innert angemessener Frist wieder in der Schweiz ersetzen, nicht versteuern müssen (§ 50 Abs. 1 lit. f StG; vgl. auch StB SO § 48 Nr. 3). Der Steueraufschub ist damit ausdrücklich darauf beschränkt, wenn sowohl die veräusserte als auch die neu erworbene Liegenschaft zum **betrieblich notwendigen Anlagevermögen** gehören. Er ist damit beispielsweise einer Pensionskasse beim Verkauf ihres bisherigen Verwaltungsgebäudes zu gewähren, wenn sie ein neues errichtet; ausgeschlossen ist er bei der Veräusserung von Kapitalanlageliegenschaften, die der Vorsorgeeinrichtung nur mit ihrem Ertrag dienen. Bei gemischt genutzten Liegenschaften, teils Betriebsgebäude, teils Kapitalanlage, ist eine Wertzerlegung vorzunehmen und der Steueraufschub nur auf dem betrieblichen Teil zu gewähren. Die angemessene Frist beträgt analog zur Ersatzbeschaffung des Eigenheimes in der Regel zwei Jahre (vgl. § 18 Abs. 1 VV StG; Urteil BGER 2C\_1118/2015 vom 10.06.2016). Auch im Übrigen kann sinngemäss auf die detaillierten Ausführungen zur Ersatzbeschaffung des Eigenheimes in StB SO § 51 Nr. 1 verwiesen werden.

## 5.3 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

Aufgeschoben wird nach § 50 Abs. 2 StG die Besteuerung auch bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird. Im Grundsatz gelten hier die gleichen Überlegungen wie vorne in Ziffer 5.2. Die Veräusserung von betrieblich genutzten Grundstücken (Anlagevermögen), die der Inhaber zum Zwecke der Weiterführung seines Betriebes wieder ersetzt, soll ohne Steuerfolgen möglich sein. Die Zusicherung der amtlichen Mitwirkung gemäss § 8 des Landwirtschaftsgesetzes vom 04.12.1994 (BGS 921.11) ist nicht (mehr) erforderlich für die Gewährung des Steueraufschubs.

Die Ersatzbeschaffung bei landwirtschaftlichen Grundstücken ist anders formuliert als in den anderen Fällen, indem auch die Verwendung des Erlöses zur Verbesserung von selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken zum Steueraufschub berechtigt. Das ist darauf zurückzuführen, dass bis Ende 2010 ausserhalb der Landwirtschaft Voraussetzung für den Steueraufschub war, dass das Ersatzobjekt die gleiche oder eine gleichartige Funktion erfüllen musste wie das veräusserte Grundstück. Weil Funktionsgleichheit nicht verlangt wird, ist der Steueraufschub folglich auch möglich, wenn der Landwirt den Erlös aus dem Verkauf einer Landparzelle für den Ausbau oder die Modernisierung der Betriebsgebäude verwendet.

Gewinne aus der Veräusserung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, die nicht dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt sind, werden nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst, sondern unterliegen der Einkommenssteuer (BGE 138 II 32; StB SO § 48

Nr. 2). In diesen Fällen gelangen die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung im Geschäftsvermögen zur Anwendung (§ 36 StG; StB SO § 36 Nr. 1).

## 6 Umstrukturierungen

Juristische Personen, die grundsätzlich von der Steuerpflicht befreit sind (Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, Sozialversicherungskassen, Institutionen mit gemeinnützigen, öffentlichen oder Kultuszwecken), unterliegen für ihre Grundstückgewinne der Grundstückgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. e StG; StB SO § 48 Nr. 2). Das Fusionsgesetz hat Umstrukturierungen für diese oft in der Rechtsform der Stiftung oder des Vereins auftretenden Organisationen erheblich erleichtert, teilweise erst ermöglicht. Unter den gleichen Voraussetzungen wie die steuerpflichtigen juristischen Personen können sie Umstrukturierungen ohne Steuerfolgen bei der Grundstückgewinnsteuer vornehmen (Steueraufschub). Mit der Verweisung auf § 94 StG wird der Steueraufschub gewährt bei folgenden Tatbeständen:

- **Zusammenschluss** von mehreren juristischen Personen (Fusionen gemäss Art. 3 ff. FusG);
- **Umwandlung** in eine andere juristische Person (Rechtsformwechsel; Art. 53 ff. FusG): Hier findet im Grunde genommen gar keine Veräusserung statt; das Eigentum am Grundstück ändert nicht, nur die Rechtsform der Eigentümerin.
- **Spaltung**: Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft teilt sich in mehrere auf, indem sie Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft oder Genossenschaft überträgt, an der die Anteilsinhaber der übertragenden juristischen Person ebenfalls beteiligt sind. Die Spaltung kann zivilrechtlich in der Form der Auf- oder Abspaltung (Art. 29 FusG) oder der Vermögensübertragung (Art. 69 ff. FusG) vollzogen werden. Als Voraussetzung für den Steueraufschub müssen bei der Spaltung ein oder mehrere Betriebe übertragen werden und alle nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb führen.
- **Ausgliederung**: Es handelt sich um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft, an der die übertragende Gesellschaft mit mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Weder die Beteiligung noch der übertragene Vermögenswert darf während einer Sperrfrist von fünf Jahren veräussert werden. Andernfalls fällt der Steueraufschub dahin und die Steuer wird nachträglich im Nachsteuerverfahren erhoben.

## 7 Kette von Aufschubtatbeständen

Die Steueraufschubtatbestände sind nicht als Steuerbefreiungstatbestände ausgestaltet. Ihre Wirkung beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung eines Grundstückgewinns, wenn die Voraussetzungen vollständig erfüllt sind, aufgeschoben wird, bis die privilegierten Umstände entfallen. Aufgrund des Steueraufschubs ergibt sich eine Lage, als ob

der Grundstücksgewinn nie realisiert worden wäre. Bei dieser Konzeption entsteht die Grundstücksgewinnsteuerforderung erst mit der letzten Handänderung, die nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigt. Besteht dann kein Grund mehr für einen Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und der gesamte Gewinn – inkl. das latente Steuersubstrat aus den früheren steueraufschiebenden Veräusserungen – bildet das Steuerobjekt. Dabei ist es nicht erforderlich, dass ein bestehender Aufschubtatbestand zwingend durch einen gleichartigen ersetzt werden muss. Es bleibt folglich beim Steueraufschub, wenn nach der Ersatzbeschaffung des Eigenheimes dieses zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen eines Erbvorbezuges veräussert wird (BGE 141 II 207, insb. Erw. 4.2 und 4.5).

## **8 Dauer der Erbengemeinschaft, faktische Erbteilung**

Wie vorne (Ziffer 2.1) bereits ausgeführt, ist für die Frage, ob eine Erbteilung vorliegt, nicht allein auf den Grundbucheintrag abzustellen. Es ist vielmehr 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.

### **8.1 Entstehung und Zweck der Erbengemeinschaft**

Die Erbengemeinschaft 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 Erben sind darin ohne ihren Willen vereinigt (DRUEY, Grundriss des Erbrechts, 5. Aufl., Bern 2002, § 16 N. 27). Die Erbengemeinschaft bezweckt einzig die Sicherung, Erhaltung und sachentsprechende Bewirtschaftung des Nachlasses bis zu seiner Auflösung. Sie ist eine Liquidationsgemeinschaft und entsprechend nicht auf Dauer angelegt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, ZH-Kommentar, N 168 zu § 216; SCHAUFELBERGER/KELLER LÜSCHER, in Basler Kommentar, 5. Aufl. 2015, N 36 ff. zu Art. 602 ZGB).

### **8.2 Die Teilung der Erbschaft**

Die Erbengemeinschaft 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 Erbengemeinschaft kann trotz partieller Teilung fortgesetzt werden.

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 Erbengemeinschaft unter allen oder den verbleibenden Erben. Ein Teilungsaufschub kann durch Gesetz, richterliche Verfügung oder Vereinbarung unter den Miterben begründet sein.

Die formelle Erbteilung ist allerdings nicht der einzige Beendigungsgrund der Erbengemeinschaft; 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. Hat sich die Erbengemeinschaft in eine Gesellschaft umgewandelt, so ist damit die Teilung der Erbschaft vollzogen; die Auflösung der neuen Gemeinschaft kann nicht mehr als Erbteilung behandelt werden (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, ZH-Kommentar, N 168 zu § 216 mit weiteren Hinweisen; StE 1998 B 42.31 Nr. 6 mit Hinweisen auf BGE 96 II 332 E. 6d und TUOR/PICENONI, Berner Kommentar, 1964, N. 6 zu Art. 604 ZGB; KLÖTI-WEBER, in Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri bei Bern 2015, N 12 zu § 97).

### 8.3 Kasuistik zur faktischen Erbteilung

Die Beurteilung, ob die Erbengemeinschaft ihren Liquidationszweck nicht mehr verfolgt und sich in eine andere Form von Gemeinschaft gewandelt hat, richtet sich nicht nach den subjektiven Eindrücken ihrer Mitglieder, sondern ist nach objektiven Kriterien vorzunehmen (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, ZH-Kommentar, N 168 ff. zu § 216).

#### 8.3.1 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 haben Handänderungen unter Miterben an Nachlassliegenschaften in den ersten zehn Jahren nach dem Tod des Erblassers bei der Grundstücksgewinnsteuer 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 BGG). 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 BGG).
- 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).

### 8.3.2 Handlungen, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen

Innerhalb der genannten Zehnjahresfrist kann die Erbteilung bereits erfolgt sein, ohne dass dies aus dem Grundbuch ersichtlich ist, wenn die Erben formell oder stillschweigend einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben. Letzteres trifft zu, wenn sie Handlungen vorgenommen haben, die über die Sicherung, Erhaltung und notwendige Bewirtschaftung des Nachlasses hinausgehen. Als Beispiele dafür 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, ist der Steueraufschub jedoch ausgeschlossen.
- 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 Grundstücksgewinnsteuer wird nicht aufgeschoben.