
Handänderungen zufolge erbrechtlichen Erwerbs von Grundstücken

Die Handänderungssteuer ist eine Gemeindesteuer. Die folgenden Ausführungen sind deshalb nur als Empfehlungen des Kantonalen Steueramtes an die Gemeinden zu verstehen.

1. Gesetzliche Grundlage

Gemäss Art. 244 Bst. b StG sind Handänderungen von der Steuerpflicht befreit, welche ihre Ursache im erbrechtlichen Erwerb von Grundstücken durch eine Erbengemeinschaft haben, wenn dieser Erwerb innert zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eingetragen wird.

2. Zweck

Die gesetzliche Regelung bezweckt, dass diejenigen Erben, die ausschliesslich kraft der gesetzlichen Universalsukzession Eigentümer wurden und im Rahmen der Erbteilung aus der Erbengemeinschaft ausscheiden, ohne ein Grundstück zu übernehmen, nicht mit der Handänderungssteuer belastet werden. Im Unterschied zum Erbanfall bei einem Alleinerben ist der Erbanfall bei einer Erbengemeinschaft nicht bereits mit der Universalsukzession abgeschlossen. Es werden in der Regel im Rahmen der Erbteilung weitere Handänderungen notwendig. Indem der erste Eigentumsübergang kraft Universalsukzession auf die Erbengemeinschaft von der Handänderungssteuer befreit ist, wird ein Miterbe, der im Rahmen der Erbteilung ein Grundstück erwirbt, nur einmal für diesen Eigentumsübergang handänderungssteuerpflichtig. Insofern ist er dem Alleinerben gleichgestellt, der das Eigentum in einem einzigen steuerpflichtigen Schritt durch Universalsukzession erwirbt.

Dass die Mitglieder einer Erbengemeinschaft keine Handänderungssteuer zu entrichten haben, wenn ein Nachlassgrundstück vor der Erbteilung an einen Dritten veräussert wird, mag im Vergleich mit dem Alleinerben unbefriedigend erscheinen, ist aber angesichts der ordnungsrechtlichen Zwecksetzung hinzunehmen. Mit dieser Regelung verband der Gesetzgeber nämlich auch ein grundbuchrechtliches Ziel. Aufgrund der Universalsukzession fallen Grundbucheintrag und Rechtswirklichkeit auseinander. Das Grundbuch soll indes möglichst rasch mit der materiellen Rechtslage in Übereinstimmung gebracht werden (SGE 2001 Nr. 22 mit Hinweis). Die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit des Grundbuchs verlangen, dass auch in den Fällen des ausserbuchlichen Eigentumsübergangs der Rechtserwerb eingetragen wird.

3. Grundstückerwerb durch Alleinerben

Nach dem eindeutigen Wortlaut von Art. 244 Bst. b StG ist nur der erbrechtliche Erwerb von Grundstücken durch eine Erbengemeinschaft, nicht jedoch durch einen Alleinerben, von der Handänderungssteuerpflicht befreit (SGE 2001 Nr. 22 und 1991 Nr. 8). Der Steuersatz richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser und dem Alleinerben (Art. 245 StG).

4. Grundstückerwerb durch Erbengemeinschaft

4.1 Grundbucheintrag vor Ablauf von zwei Jahren

Die erbrechtliche Privilegierung der Erbengemeinschaft durch Befreiung von der Handänderungssteuer besteht nur, wenn sie ihren Grundstückserwerb innerhalb von zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eintragen lässt. Ziel dieser Befristung ist, die Erbengemeinschaft zu einer möglichst raschen Eintragung zu bewegen und damit die grundbuchlichen Verhältnisse der Nachlassgrundstücke innerhalb nützlicher Frist mit der Rechtswirklichkeit in Einklang zu bringen.

4.2 Nach Ablauf von zwei Jahren

Wird der Eintrag des Erwerbs im Grundbuch erst nach Ablauf von zwei Jahren seit dem Tod des Erblassers vorgenommen, wird eine erste Handänderungssteuer von den Mitgliedern der Erbengemeinschaft erhoben. Der Steueranspruch besteht gegenüber jedem einzelnen Mitglied der Erbengemeinschaft anteilmässig nach Erbquote. Für die Erbengemeinschaft gilt bis zur Erteilung das Prinzip der Gesamthand. Die Erben sind Gesamteigentümer nach Art. 652 - 654 ZGB. Auch im Handänderungssteuerrecht wird bei Gesamthandschaften auf die Anteile der Einzelnen abgestellt (Art. 242 Abs. 1 StG), bei Erbengemeinschaften auf die Quoten, wie sie sich im konkreten Fall aus Verfügungen von Todes wegen oder subsidiär aus dem Gesetz ergeben. Entsprechend wird für jeden Erben eine separate Steuerrechnung ausgestellt (SGE 1999 Nr. 6). Bei der späteren Erteilung haben der oder die übernehmenden Erben eine zweite Handänderungssteuer auf dem anwachsenden Teil zu entrichten (StB 242 Nr. 2). Um die jeweilige Steuer zu berechnen, werden die notwendigen Unterlagen (Teilungsakt, Testament, Erbvertrag, Quotenberechnung) von den Erben eingefordert.

Für die Steuerfreiheit des überlebenden Ehegatten spielt es keine Rolle, ob der Grundbucheintrag vor oder nach Ablauf von zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers erfolgt (SGE 2010 Nr.6).

Massgebend für die Veranlagung einer Handänderungssteuer im Erbfall ist der Verkehrswert des Grundstücks im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Die Steuer auf der zweiten Handänderung bei der Erteilung bemisst sich nach dem Anrechnungswert (= Kaufpreis) oder dem höheren Verkehrswert im Zeitpunkt der Erteilung (StB 243 Nr. 2).

Auch beim Steuersatz muss unterschieden werden zwischen der ersten (vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft) und der zweiten (von der Erbengemeinschaft auf den übernehmenden Erben) steuerpflichtigen Handänderung. Bei der ersten Handänderung gilt für jedes Mitglied der Erbengemeinschaft der Steuersatz entsprechend seinem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser. Der Steuersatz für die zweite Handänderung richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis des übernehmenden Erben zu den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft. Findet der reduzierte Satz gemäss Art. 245 Abs. 2 StG nicht auf alle Beziehungen zu den Miterben Anwendung, wird der Steuersatz entsprechend den transferrierten Quoten gewichtet.

4.3 Wiederherstellung der Frist

Die Zweijahresfrist kann weder stillstehen noch unterbrochen werden. Die versäumte Frist kann jedoch wiederhergestellt werden, wenn die Erben nach Wegfall des objektiv unverschuldeten Hindernisses die Eintragung sofort erwirken, um die Steuerbefreiung zu erreichen (vgl. SGE 2002 Nr. 27 und 1999 Nr. 21).

5. Stellung des überlebenden Ehegatten

Gemäss Art. 244 Bst. e StG sind Handänderungen unter Ehegatten von der Steuerpflicht befreit. Die Privilegierung gilt für sämtliche Rechtsgeschäfte unter Ehegatten ohne Rücksicht auf den Erwerbsgrund. Ob die rechtsgeschäftliche Transaktion während oder erst im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe erfolgt, spielt keine Rolle. Die Steuerfreiheit gilt damit auch für Zuwendungen kraft Erbrechts (vgl. StB 244 Nr. 1).

6. Verjährung

Gemäss Art. 183 Abs. 1 i.V.m. Art. 229 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährungsfrist). Diese Verjährungsregel ist analog auf die Handänderungssteuer anwendbar. Das Recht, die Handänderungssteuer zu veranlagern, endet somit fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Erbgang eröffnet wurde. Es handelt sich dabei um eine Verwirkungsfrist, die weder erstreckt noch unterbrochen werden kann.

Beim Erwerb durch einen Alleinerben gilt dies vorbehaltlos.

Beim Erwerb durch eine Erbengemeinschaft ruht die Steuerpflicht während einer Frist von zwei Jahren (Art. 244 Bst. b StG). Eine Steuerveranlagung kann in dieser Zeit gar nicht vorgenommen werden. In diesem Fall erlischt das Recht, die Handänderungssteuer gegenüber der Erbengemeinschaft bzw. ihren Mitgliedern zu veranlagern, erst sieben Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Erbgang eröffnet wurde (SGE 2002 Nr. 27 und 1999 Nr. 6).