
Handänderungssteuer bei Gesamteigentum und Miteigentum

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

1. Grundlagen

Die Handänderung als Übertragung der (zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen) Verfügungsgewalt über ein Grundstück ist an sich nicht teilbar. Entweder wechselt die Hand (Verfügungsgewalt) oder sie wechselt eben nicht. Konsequenterweise müsste das Objekt der Handänderungssteuer, die Handänderung, stets das gesamte Grundstück, an dem sich ein Wechsel der Verfügungsmacht vollzieht, umfassen. Die logische Systematik würde jedoch in der Praxis zu unhaltbaren Ergebnissen führen.

Für den Bereich der gemeinsamen Eigentumsherrschaft hat der Gesetzgeber eine pragmatische Lösung getroffen. Beim Erwerb von Gesamteigentum oder Miteigentum ist jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil steuerpflichtig (Art. 242 Abs. 1 2. Satz StG).

2. Gemeinschaftliches Eigentum

2.1 Allgemein

Das Eigentum an einer Sache kann entweder einem einzelnen Rechtssubjekt zustehen (= Alleineigentum) oder einer Mehrheit von Personen in der Weise, dass das Eigentumsrecht (nicht die Sache selbst) unter ihnen verteilt ist. Das Recht eines jeden Beteiligten geht dann auf die ganze Sache.

Die Teilung der Eigentumsherrschaft ist auf zwei Arten möglich. Zum einen gibt es das gemeinschaftliche Eigentum mit Quotenteilung, was als Miteigentum (Art. 646 ff. ZGB) bezeichnet wird, zum anderen gibt es das gemeinschaftliche Eigentum ohne Quotenteilung, was im Sachenrecht mit Gesamteigentum (Art. 652 ff. ZGB) umschrieben ist. Die beiden Arten unterscheiden sich bezüglich der Eigentumsausübung, nicht aber hinsichtlich der Eigentumszuständigkeit.

2.2 Miteigentum

Das Miteigentum ist eine Eigentumsgemeinschaft nach Bruchteilen. Jedem Miteigentümer steht dabei ein ideeller, in einer Bruchzahl ausgedrückter Anteil zu, hinsichtlich dessen er die Rechte und Pflichten eines Eigentümers hat; über diesen Anteil, der dem Zugriff der Gläubiger unterliegt, kann er frei verfügen.

Formen:

- Stockwerkeigentum (Art. 712a - t ZGB; als praktisch bedeutsamster Anwendungsfall)
- Zwei oder mehrere Personen erwerben gemeinsam eine Sache, um sie als solche gemeinsam zu gebrauchen.

2.3 Gesamteigentum

Unter Gesamteigentum versteht man die Eigentumsgemeinschaft zur gesamten Hand, wobei die Eigentumsausübung nicht nach Quoten erfolgt. Eine Verfügung über Bruchteile im Sinne von ideellen Quoten ist ausgeschlossen. Zur Ausübung des Eigentums und insbesondere zur Verfügung über die Sache bedarf es, eine andere Vorschrift vorbehalten, des einstimmigen Beschlusses aller Gesamteigentümer.

Formen:

- einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR)
- Kollektiv- und Kommanditgesellschaft (Art. 552 ff., 594 ff. OR)
- Erbengemeinschaft (Art. 602 ZGB)
- Gütergemeinschaft (Art. 221 ff. ZGB)

3. Steuerrechtliche Behandlung

3.1 Allgemein

Bei Erwerb von Gesamt- oder Miteigentum ist jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil handänderungssteuerpflichtig (Art. 242 Abs. 1 2. Satz StG). Das Gesetz macht entgegen der zivilrechtlichen Ausgestaltung keinen Unterschied zwischen Gesamteigentum und Miteigentum, indem es in beiden Fällen auf den Anteil am betreffenden Grundstück abstellt. Demnach werden Gesamteigentümer gleich wie Miteigentümer behandelt. Zu diesem Zweck wird das Gesamteigentum rein rechnermässig in Bruchteile zerlegt, die nach der Anteilsberechtigung der einzelnen Gemeinschaftler bemessen werden.

3.2 Erwerb von einer und Veräusserung an eine Drittperson

Wird ein Grundstück zu Gesamt- oder Miteigentum erworben, ist nach dem klarem Gesetzeswortlaut jeder Beteiligte nach Massgabe seines Anteils steuerpflichtig. Bei der Veräusserung eines Grundstückes im Gesamthandverhältnis an eine Drittperson ergeben sich ohnehin keine Probleme, da die Handänderungssteuer von der Erwerberin allein zu tragen ist.

3.3 Erwerb von einem und Veräusserung an einen Beteiligten zu Alleineigentum

Die Einbringung eines Grundstückes in eine Gesamthand- bzw. Miteigentümerschaft oder die Übertragung gesamthandschaftlichen Eigentums löst beim Inferenten (einbringender Teilhaber) nie eine Handänderungssteuer aus, da für ihn kein Zuwachs (sog. Akkreszenz) vorliegt. Hingegen sind die übrigen Beteiligten steuerpflichtig, und zwar in dem Umfang, als ihre rechnerischen Bruchteile durch diese Einbringung wertmässig anwachsen.

Übernimmt ein Teilhaber ein Grundstück, das sich bisher im gemeinschaftlichen Eigentum befand, zu Miteigentum, wird die Steuer nur auf dem Zuwachs erhoben. Die Handänderungssteuer ist mit anderen Worten nur auf der positiven Differenz zwischen dem bisherigen und dem neuen rechnerischen Bruchteil zu entrichten. Analog verhält es sich bei der vollständigen oder partiellen Auflösung einer Gesellschaft infolge Realteilung (vgl. unten).

3.4 Änderung im Bestand

Tritt eine Person einer Gesamthandschaft oder Miteigentümerschaft bei, so erwirbt sie, falls sich im Eigentum der Gesamthandschaft Grundstücke befinden, an denselben Eigentum (zivilrechtliche Handänderung). Der anteilmässige Zuwachs ist von der neueintretenden Person zu versteuern.

Verlässt ein Gesellschafter eine Gesamthandschaft oder Miteigentümerschaft, so wächst sein rechnerischer Anteil bei den verbliebenen Gesellschaftern an. Für diesen Zuwachs ist jeder einzelne Gesellschafter anteilmässig steuerpflichtig (SGE 1995 Nr. 14).

3.5 Realteilung und Stockwerkeigentum

Wird ein in Gesamthandschaft oder Miteigentümerschaft stehendes Grundstück körperlich in mehrere Grundstücke geteilt (Parzellierung) und erhalten die bisherigen Berechtigten im Austausch gegen ihre Anteile am Gesamt- oder Miteigentum Alleineigentum an den neu geschaffenen Grundstücken (Realteilung), so liegt eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung vor, welche die Handänderungssteuer auslöst. Dabei ist aber jeder Beteiligte nur für den Zuwachs steuerpflichtig. Rein zivilrechtlich (und nicht auch wirtschaftlich) betrachtet müsste die Handänderungssteuer auf dem vollen Wert des neu geschaffenen Grundstücks erhoben werden (SGE 1995 Nr. 6 und 1982 Nr. 7).

Keine Realteilung liegt vor, wenn Gesamt- oder Miteigentum auf die Berechtigten nach Massgabe ihrer Anteilsrechte in Stockwerkeigentum aufgeteilt wird. Die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse am Grundstück werden dabei nicht verändert. Die bisher Anteilsberechtigten erhalten lediglich ein Sondernutzungsrecht an einem bestimmten Miteigentumsanteil (Art. 712a ZGB).

3.6 Überführung von Miteigentum in Gesamteigentum (und umgekehrt)

Die Überführung von Miteigentum in Gesamteigentum oder der umgekehrte Vorgang bei gleicher personeller Zusammensetzung und jeweils gleichbleibenden rechnerischen Anteilen löst keine Handänderungssteuer aus. Sie hat lediglich Auswirkung auf die Eigentumsausübung. Hingegen liegt im Rahmen eines Subjektwechsels, das heisst im Umfang einer anteilmässigen Veränderung der Eigentumsverhältnisse eine zivilrechtliche und damit steuerbare Handänderung vor (SGE 1982 Nr. 7).

4. Anteilsberechtigung

Grundsätzlich wird Gesamteigentum und Miteigentum nach dem jedem Teilhaber zustehenden rechnerischen Bruchteil aufgeteilt.

Bei Stockwerkeigentum sind für die Berechnung der rechnerischen Anteile die festgelegten Quoten im Sinn von Art. 712e ZGB massgebend.

Die einfache Gesellschaft sowie die nach aussen hin verselbständigten Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind Gesamthandgemeinschaften. Insofern gelten für sie die dargestellten Steuerfolgen von Transaktionen beim Gesamteigentum. Fraglich ist indessen, wie die Anteilsberechtigung der Gesellschafter zu ermitteln ist.

Zunächst sei klargestellt, dass einem beherrschenden Teilhaber - im Unterschied zu einem Mehrheitsbeteiligten an einer juristischen Person - nicht die alleinige Verfügungsgewalt zusteht (SGE 1986 Nr. 8). In der Regel wird die Anteilsberechtigung jedes Gesellschafter dem Gesellschaftsvertrag entnommen. Die Vereinbarung über die Verteilung von Gewinn und Verlust ist allerdings nicht in jedem Fall repräsentativ für die Eigentumsverhältnisse. Wird die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nicht vertraglich geregelt, kann subsidiär auf die Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter gemäss der Vermögensveranlagung unmittelbar vor der Handänderung abgestellt werden. Diese behelfsmässige Methode hat freilich auch eine Schwachstelle, vermittelt sie doch ein rein zufälliges Bild von den Eigentumsverhältnissen zum Zeitpunkt der Handänderung. Zu prüfen wäre eine dem Wesen des Gesamteigentums folgende gleichmässige Anteilsberechtigung aller Gesellschafter (inkl.

Kommanditäre). Damit wären die steuerlichen Konsequenzen eines variablen Kapitaleinsatzes, wonach jede Änderung der Beteiligungsquote in gleicher Relation die Handänderungssteuer für die Akkreszenz nach sich ziehen müsste, beseitigt. Die Rechtsprechung ist diesem Lösungsansatz bisher aber nicht gefolgt (SGE 1986 Nr. 8).

Mit der Anteilsberechtigung (Eigentümerquote) ist erst der Umfang des Steuerobjekts abgesteckt. Bemessungsgrundlage bildet der Erwerbspreis (ausbezahlte Abfindung, anteilmässige Übernahme der Grundpfandschulden) oder der höhere Verkehrswert (nicht Bilanzwert) des Grundstücks (SGE 1993 Nr. 4).

Die Erbengemeinschaft ist eine Eigentumsgemeinschaft zur gesamten Hand (Art. 560 ZGB). Steuerrechtlich wird die unverteilte Erbschaft in Bruchteile zerlegt, die den erbrechtlichen Quoten der einzelnen Erben entsprechen. Während beim rechtsgeschäftlichen Gesamteigentum ohne anderslautende Beteiligungsvereinbarung die Vermutung besteht, jeder Gesamteigentümer sei zu gleichen Teilen berechtigt, greift bei der Erbengemeinschaft mangels letztwilliger Verfügung des Erblassers die gesetzliche Erbberechtigung Platz. Die Erbquote jedes Erben entspricht entweder seinem gesetzlichen (Art. 457 ff. ZGB) oder seinem testamentarischen bzw. erbvertraglichen (Art. 470 ff. ZGB) Anspruch. Unter Vorbehalt des Grundbucheintrags innert zwei Jahren (Art. 244 Bst. b StG) bleibt in beiden Fällen der entsprechende Anteil jedes Erben an den unverteilten Grundstücken handänderungssteuerfrei. Übernimmt ein Erbe ein Grundstück zu Alleineigentum, wird die Handänderungssteuer nur auf dem seine Erbquote übersteigenden Anteil am Grundstück erhoben (StB 244 Nr. 2).