

Droit fiscal Steuerrecht

KGE (Öffentlichrechtliche Abteilung) vom 21. September 2023 – A1 23 68

Handänderungssteuer für die Übertragung eines Grundstücks mittels Teilerbteilungsvertrag

- Berechnung der Handänderungssteuer bei Kauf und bei Erbteilung (Art. 11 Abs. 1 lit. e und lit. h HG; E. 7.1 ff.).
- Bei den vereinbarten Leistungen handelt es sich abgabenrechtlich um einen Kauf im Sinne von Art. 11 Abs. 1 lit. e HG, die Abgabe wurde richtig bemessen (E. 7.4 ff.).

Droits de mutation pour le transfert d'un bien immobilier au moyen d'un contrat de partage successoral

- Calcul des droits de mutation en cas d'achat et de partage successoral (art. 11 al. 1 let. e et h LDM ; consid. 7.1 ss).
- Les transactions convenues constituent un achat au sens de l'art. 11 al. 1 let. e LDM, dont l'impôt a été correctement calculé (consid. 7.4 ss).

Gekürzter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und seine drei Geschwister übertrugen mit Teilerbteilungsvertrag ein Grundstück (davon 1/3 Miteigentumsanteil) auf den Beschwerdeführer. Der Übernahmepreis betrug total Fr. 314'582.15. Der Beschwerdeführer sollte jeweils Fr. 100'000.00 an seine drei Geschwister bezahlen (total Fr. 300'000.00). Die zusätzlichen Fr. 14'582.15 kalkultierten sich aus Investitionsausgaben der Ehegattin des Erblassers, welche der Beschwerdeführer wieder auf das Erbenkonto zurückerstatten sollte. Das Grundbuchamt verfügte für die Einregistrierung der Urkunde eine Handänderungssteuer und eine Grundbuchgebühr von total Fr. 3'963.00. Der Beschwerdeführer machte geltend, das Geschäft sei steuerrechtlich als Erbteilung und nicht als Kauf zu qualifizieren. Der Staat habe fälschlicherweise die Gegenleistung (Fr. 314'582.15) statt den Katasterwert (Fr. 93'066.00) als Bemessungsgrundlage beachtet.

Aus den Erwägungen

7. Der Beschwerdeführer beanstandet die Bemessung der Handänderungssteuer bei der vorliegenden Eigentumsübertragung.

7.1 Die verhältnismässige Steuer berechnet sich unterschiedlich, je nachdem ob ein Kauf oder eine Erbteilung vorliegt (vgl. Art. 11 Abs. 1 HG). Das Kantonsgericht hat zu prüfen, ob die Zahlungen an die Geschwister resp. an die Erbmasse eine Gegenleistung i.S.v. Art. 11 Abs. 1 lit. e HG darstellen (wie die DGB annimmt) oder ob es sich um Ausgleichungen im Rahmen einer Erbteilung nach Art. 11 Abs. 1 lit. h HG handelt (wie der Beschwerdeführer postuliert). Es hat dazu die entsprechende kantonale Bestimmung auszulegen, welche, soweit vorliegend relevant, wie folgt lautet (Art. 11 Abs. 1 Abs. 1 HG):

Die Steuer wird auf folgender Grundlage berechnet:

[...]

- e) für den Kauf gilt die Gegenleistung des Grundstückserwerbs. Diese besteht aus allen Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat, entspricht aber mindestens dem Katasterwert der Grundstücke, ausser bei gegenteiliger Begründung;

[...]

- h) für Schenkungen, Vermächtnisse, Erbvorausbezüge und Erbteilungen gilt der Katasterwert der Grundstücke;

Das Kantonsgericht hat zu prüfen, wie «Kauf» und «Erbteilung» gemäss dem hier vorliegenden Abgabegesetz auszulegen sind.

7.2 Zivilrechtliche Begriffe, die in Steuergesetzen verwendet werden, haben wie alle steuergesetzlichen Begriffe jene Geltung, die ihnen im Zusammenhang mit der betreffenden fiskalen Regelung zukommt. Letztere Bedeutung muss sich nicht zwingend mit jener, die im Zivilrecht vorliegt, decken. Das trifft vor allem für jene Termini zu, die nicht nur im Zivilrecht enthalten sind, sondern die auch in der Wirtschafts- und Alltagssprache Verwendung finden und dort eine Bedeutung haben, die nicht mit der zivilrechtlichen übereinstimmen muss. Solchen Ausdrücken kommt häufig auch im Steuerrecht eine andere Bedeutung zu. Die zivilrechtliche Geltung ist dann nicht massgebend, wenn

triftige sachliche Gründe dafürsprechen, dass der Begriff im Steuerrecht eine andere Bedeutung hat. Anders verhält es sich bei jenen Termini, welche Institutionen bezeichnen, die erst durch das Zivilrecht geschaffen worden sind (z.B. «Errungenschaftsbeteiligung»). Hier spricht eine starke Vermutung dafür, dass diese Begriffe im Steuerrecht im gleichen Sinn verwendet werden wie im Zivilrecht (HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. A. 2000, S. 159).

7.3

7.3.1 Es entspreche laut Bundesgericht allgemeiner Auffassung, den Begriff «Erbteilung» im Sinne des Zivilrechts auszulegen (BGE 97 I 14 E. 1). Der Kauf ist hingegen keine Institutionen, die erst durch das Zivilrecht geschaffen worden ist und er wird auch in der Wirtschafts- und Alltagssprache verwendet.

7.3.1.1 Erbteilung im engeren Sinne bedeutet, laut zivilrechtlicher Doktrin, die Überführung der Erbschaft in die dingliche oder obligatorische Individualberechtigung und –verpflichtung (SEEBERGER, Die richterliche Erbteilung, Diss. Freiburg 1992, S. 15 mit Hinweis). Erbteilung im weiteren Sinne umfasst sämtliche rechtlichen Schritte, welche erforderlich sind, damit eine Erbteilung im engeren Sinne realisiert werden kann (MABILLARD/BRENNEIS-HOBI, PraxKomm Erbrecht, Art. 634 N. 1). Die vollständige Erbteilung umfasst die gänzliche Liquidation des Nachlasses und hebt die Erbengemeinschaft automatisch auf. Bei der beschränkten oder partiellen Teilung wird bloss ein Teil des Nachlasses liquidiert. Eine subjektiv beschränkte Teilung liegt vor, wenn ein Erbe oder auch mehrere Erben abgefunden werden und aus der Erbengemeinschaft ausscheiden, während die übrigen die Gesamthandschaft fortsetzen. Im Gegensatz dazu verbleiben bei der objektiv beschränkten Teilung sämtliche Erben in der Gemeinschaft. Sie teilen aber bereits einen Teil der Erbschaft unter sich auf (SEEBERGER, a.a.O., S.16).

Erbschaftssachen sollen – wenn immer möglich – in natura unter die Erben verteilt werden, da allen Erben den gleichen Anspruch auf die Gegenstände der Erbschaft haben (Art. 610 Abs. 1 ZGB). Aus den Erbschaftssachen sind so viele Lose zu bilden, als Erben oder Erbstämme sind (Art. 611 ZGB). Würde eine Erbschaftssache aber durch Teilung – in mehrere Lose – wesentlich an Wert verlieren, soll sie – in einem einzigen Los untergebracht und damit – einem der Erben ungeteilt zugewiesen werden (Art. 612 Abs. 1 ZGB). Nur dann,

wenn die Erbschaftssache nicht in einem Los Platz findet, weil z.B. ihr Wert den Ertrag eines Erbteils erheblich übersteigt, ist sie zu verkaufen und der Erlös zu teilen (Urteil des Bundesgerichts 5C.214/2003 vom 8. Dezember 2003, E. 2).

Eine Aufzahlung aus eigenen Mitteln kann zwar bei der Erbteilung vereinbart werden, widerspricht jedoch dem, was allgemein unter Erbschaft verstanden wird (DRUEY, Die erbrechtliche Teilung, in: DRUEY/BREITSCHMID [Hrsg.], Praktische Probleme der Erbteilung, 1996, S. 45 f.). Art. 626 Abs. 1 ZGB bestimmt, dass die gesetzlichen Erben «alles zur Ausgleichung zu bringen» haben, «was ihnen der Erblasser bei Lebzeiten» als Erbvorbezug «zugewendet» hat (BURCKHARDT BERTOSSA, in: ABT/WEIBEL [Hrsg.], PraxKomm Erbrecht, 5. A. 2023, Art. 626 N. 27).

Eine später der Ausgleichung unterworfenene Zuwendung muss vom zukünftigen Erblasser und aus dessen Vermögen erfolgen (BURCKHARDT BERTOSSA, a.a.O., Art. 626 N. 29). Nur lebzeitige Zuwendungen sind, aufgrund des eindeutigen Wortlauts des Art. 626 Abs. 1 ZGB, im Sinne dieser Bestimmung auszugleichen (BURCKHARDT BERTOSSA, a.a.O., Art. 626 N. 30).

7.3.1.2 Der Verkäufer verpflichtet sich gemäss Art. 184 Abs. 1 OR, durch den Kaufvertrag, dem Käufer den Kaufgegenstand zu übergeben und ihm das Eigentum daran zu verschaffen. Der Käufer hat dem Verkäufer den Kaufpreis, der aus einer Geldsumme besteht, zu bezahlen. Es liegt, laut zivilrechtlicher Lehre, ein Tauschgeschäft vor, wenn das Zahlungsmittel nicht Geld, sondern z.B. eine andere Sachleistung ist (KREN KOSTKIEWICZ, in: KREN KOSTKIEWICZ/WOLF/AMSTUTZ/FANKHAUSER [Hrsg.], OR, Kommentar zum Schweizerischen Obligationenrecht, 4. A. 2023, N. 5 zu Art. 184 OR).

Die Gegenleistung des Grundstückerwerbs gilt gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. e HG für den Kauf als Bemessungsgrundlage. Der Gesetzgeber hält in Satz 2 jedoch explizit fest: «Diese (Gegenleistung) besteht aus allen Leistungen, die der Erwerber dem Veräusserer oder Dritten für das Grundstück zu erbringen hat (...)». Gleiches geht aus dem französischen Gesetzestext hervor: «Celle-ci comprend toutes les prestations auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'aliénateur ou de tiers pour l'acquisition de l'immeuble (...)». Der Kaufpreis der Immobilie umfasst also gemäss HG nicht nur die in der Übertragungsur-

kunde vereinbarte Geldzahlung, sondern kann auch weitere Entschädigungen beinhalten. Kauf laut HG entspricht somit nicht zwingend dem Kauf gemäss OR.

7.4 Das Kantonsgericht prüft zunächst, ob die Übernahme einer Liegenschaft aus der Erbschaft gegen direkte Zahlung einer Summe an die Miterben als Vorbereitungshandlung für eine Erbteilung im engeren Sinne betrachtet werden kann.

7.4.1 Die vertraglich vereinbarten Ausgleichszahlungen an die Geschwister von Fr. 314'285.15 beinhalten zum einen den Übernahme-kaufpreis von Fr. 300'000.00 (der Anteil des Beschwerdeführers von Fr. 100'000.00 ist davon bereits abgezogen) und zum anderen die lebzeitigen Zuwendungen von der Ehefrau des Erblassers, die Renovierungskosten von Fr. 14'583.15 in die Übernahmeliiegenschaft getätigt hatte. Das Grundstück hat laut diesem Vertrag einen Wert von ca. 400'000.00 Franken. Der dafür vom Beschwerdeführer aus seinem eigenen Vermögen direkt an seine Miterben erstattete Betrag ist in jedem Fall zu hoch, um den Vorgang als objektiv beschränkte Erbteilung zu qualifizieren. Die Zahlung von Fr. 14'583.15 auf das Erbenkonto, also nicht direkt an die Miterben, ändert nichts an dieser Auffassung.

7.4.2 Der Beschwerdeführer hat in der Replik vom 27. Juni 2022 auf Art. 138 ZGB verwiesen, der seinerseits Art. 862 und Art. 863 des Walliser Zivilgesetzbuchs als Ausdruck bisherigen Ortsgebrauchs zitiert. Eine Zerstückelung der Grundgüter sei bei der Losbildung zu vermeiden. Es solle versucht werden, die nämliche Anzahl Fahrnisse, Liegenschaften, Rechte und Schulforderungen von gleichem Werte in jedes Los einzubringen (Art. 862 Walliser Zivilgesetzbuch). Die Ungleichheit der Lose in Natura werde durch Zugabe an Geld vergütet (Art. 863 Walliser Zivilgesetzbuch). Diese Normen sind hier unbeachtlich, weil es im vorliegenden Fall nicht um eine Erbteilung mit Losbildung geht, sondern um die Übertragung eines Grundstücks auf einen Erben.

7.4.3 Soweit der Beschwerdeführer postuliert, das vorliegende Rechtsgeschäft enthalte eine Ausgleichung nach Art. 626 ff. ZGB, ist Folgendes zu beachten: Das Grundstück ist nicht vom Erblasser zu Lebzeiten auf den Käufer übertragen worden. Die Barzahlung erfolgt ferner zum grössten Teil nicht zurück in die Erbmasse, sondern geht

direkt an die drei Miterben. Eine Ausgleichung im Sinne von Art. 626 ff. ZGB liegt somit keinesfalls vor.

7.4.4 Der damalige Dienstchef der DBG hat 2012 einen an sämtliche Notare publizierten Text «Neues Handänderungssteuergesetz (HG) i.K. 1. Januar 2013 – praktische Auswirkungen auf die Grundbuchführung» publiziert (Akten Vorinstanz S. 21 ff.). Der Beschwerdeführer verweist auf eine darin enthaltene Bemerkung: «Somit ist neu bei [...] Erbteilungen [...], sofern sie noch besteuert werden, generell auf den Katasterwert abzustellen, auch wenn eine höhere Gegenleistung vorgesehen ist (Akten Vorinstanz S. 28)». Der Beschwerdeführer leitet daraus ab, das HG subsumiere auch Fälle, bei denen verhältnismässig hohe Gegenleistungen im Rahmen von Erbteilungen erbracht würden unter Art. 11 HG. Das Schreiben des Dienstchefs kann jedoch nicht als Gesetz qualifiziert werden und der Beschwerdeführer könnte von Weisungen oder einer Vollzugspraxis grundsätzlich nichts für sich ableiten, wenn diese dem Gesetz widerspräche (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7678/2015 vom 25. Januar 2017 E. 1.5). Die zitierte Ausführung des Dienstchefs differenziert ausserdem nicht, ob die darin erwähnten Gegenleistungen als Ausgleichungen im Sinne von Art. 626 ff. ZGB, als Ausgleichzahlungen in die Erbmasse, als Mitübernahme von Grundpfandschulden oder – wie im folgenden Fall, (hauptsächlich) als direkte Zahlung an die Erben verstanden werden soll.

7.4.5 Der Beschwerdeführer verweist schliesslich auf einen Verwaltungsgerichtsbeschwerdeentscheid des Kantons Bern 100.2018.97 vom 9. August 2019. Dieses Vorgehen ist bereits deswegen fragwürdig, weil Handänderungssteuern keine auf Bundesebene harmonisierte Steuern bilden. Der Walliser Gesetzgeber kann eigene Regeln aufstellen. Der Berner Fall behandelt ausserdem die Übertragung der als Erbschaftsvorbezug handänderungssteuerfrei erworbenen und infolge Realkollation und partieller Erbteilung an einen Erben erneut handänderungssteuerbefreite Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück (siehe die Erwägung E. 6.1.2.4 des Berner Entscheids). Der im Berner Fall behandelte Sachverhalt weicht folglich von den vorliegenden Umständen ab und kann nicht zu Rate gezogen werden.

7.5 Die gleiche Abgrenzungsproblematik bestünde nicht, wenn eine Drittperson die Anteile gegen Entgelt erworben hätte.

Das vorliegend behandelte Geschäft enthält durchaus Elemente einer partiellen objektiven Erbteilung. Der als Entschädigung direkt an die Miterben bezahlte Betrag ist jedoch – im Vergleich zum Wert des Grundstücks – dermassen hoch, dass er gemäss obigen Ausführungen nicht typisch für eine Erbteilung ist. Der Vertrag geht folglich über dasjenige hinaus, was Gegenstand einer Erbteilung bildet. Das Geschäft ist somit unter einen Kauf, welcher im HG weitläufiger auszulegen ist als im OR, zu subsumieren.

7.6 Das Kantonsgericht kann zusammenfassend festhalten, dass es sich bei den im Zuge der „Erbteilung“ vereinbarten Leistungen abgaberechtlich um einen Kauf im Sinne von Art. 11 Abs. 1 lit. e HG handelt. Dies gilt, wie bereits erwähnt, analog für die kGBV (Art. 32 Abs. 1 kGBV). Die Abgabe ist folglich, in Bezug auf die drei Zahlungen, zu Recht bemessen worden.

8. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich demnach insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen. Der Beschwerdeführer gilt somit als unterliegende Partei.