

Zürich:
**Kreisschreiben der
 Finanzdirektion
 über den Aufschub
 der Grundstückgewinnsteuer
 bei Handänderungen unter
 Ehegatten und die Befreiung
 von der Handänderungssteuer
 bei Handänderungen zwischen
 Ehegatten sowie zwischen
 Eltern und Nachkommen
 (§ 216 Abs. 3 lit. b und § 229
 Abs. 1 lit. b StG)**

A. Gesetzliche Grundlagen

**I. Änderung des
 Steuerharmonisierungsgesetzes**

Am 26. Juni 1998 wurde im Rahmen einer Teilrevision des Schweizerischen Zivilgesetzbuches Art. 12 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz) wie folgt geändert:

**II. Anpassung des
 zürcherischen Steuergesetzes**

Daraufhin wurde am 11. September 2000 § 216 Abs. 3 lit. b des zürcherischen Steuergesetzes (StG) der neuen bundesrechtlichen Fassung des Aufschubes der Grundstückgewinnsteuer wie folgt angepasst (in Kraft seit 1. Januar 2001): Um den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung von der Handänderungssteuer aufeinander abzustimmen, wurde zugleich § 229 Abs. 1 lit. b StG wie folgt angeglichen:

Am 8. Januar 2001 wurde § 229 Abs. 1 lit. b StG erneut wie folgt revidiert (in Kraft gesetzt auf den 1. Juli 2001):

**B. Aufschub der
 Grundstückgewinnsteuer
 (§ 216 Abs. 3 lit. b StG)**

I. Voraussetzungen

1. Güterrechtliche Ansprüche

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» nach § 216 Abs. 3 lit. b StG fällt der Anspruch auf Abgeltung von Mehrwertanteilen (Art. 206 ZGB), auch wenn er während der Ehe und ohne Änderung des Güterstandes fällig wird.

2. Scheidungsrechtliche Ansprüche

Scheidungsrechtliche Ansprüche entstehen im Zeitpunkt der Auflösung der Ehe durch Scheidung. Unter scheidungsrechtliche Ansprüche im Sinne von § 216 Abs. 3 lit. b StG fallen insbesondere Zahlungen für nachehelichen Unterhalt oder entgangene Vorsorgeansprüche. Ansprüche für entgangene Vorsorge entstehen, wenn bei einem Ehegatten oder bei beiden Ehegatten ein Vorsorgefall bereits eingetreten ist oder wenn aus anderen Gründen Ansprüche aus der beruflichen Vorsorge, die während der Dauer der Ehe erworben worden sind, nicht geteilt werden können (Art. 124 Abs. 1 ZGB).

*3. Ausserordentliche Beiträge
 im Sinne von Art. 165 ZGB*

– Mitarbeit im Beruf oder Gewerbe des anderen Ehegatten

Hat ein Ehegatte im Beruf oder Gewerbe des andern erheblich mehr mitgearbeitet, als sein Beitrag an den Unterhalt der Familie verlangt, so hat er dafür Anspruch auf angemessene Entschädigung (Art. 165 Abs. 1 ZGB).

– Ausserordentliche Geldbeiträge
Ausserordentliche Geldbeiträge 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 gemäss Art. 165 Abs. 1 und 2 ZGB fordern, wenn er seinen ausserordentlichen Beitrag aufgrund eines Arbeits-, Darlehens- oder Gesellschaftsvertrages oder eines anderen Rechtsverhältnisses geleistet hat (Art. 165 Abs. 3 ZGB).

4. Handänderung unter Ehegatten

Die Parteien gelten als Ehegatten, solange sie verheiratet sind. Auch faktisch oder gerichtlich getrennte Partner sind Ehegatten im Sinne von § 216 Abs. 3 lit. b StG. Auf diese Bestimmung können sich auch geschiedene Partner berufen, wenn in einem Scheidungsurteil die güterrechtliche Auseinandersetzung ad separatum verwiesen wird und das Scheidungsurteil im Scheidungspunkt bereits in Rechtskraft erwachsen ist, sofern durch die Grundstücksübertragung güterrechtliche Ansprüche abgegolten werden. Gleich behandelt werden Handänderungen im Rahmen des Vollzugs von Scheidungs-, Trennungs- oder Ungültigerklärungsurteilen.

Von einer Handänderung unter Ehegatten ist auch dann auszugehen, wenn im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung Grundstücke des Erblassers an den überlebenden Ehegatten übertragen werden, selbst wenn zunächst die Erben im Grundbuch als Gesamteigentümer eingetragen werden und der überlebende Ehe-

gatte erst in einem weiteren Schritt Alleineigentum an den ihm zugeteilten Grundstücken erwirbt.

Keine Handänderung unter Ehegatten liegt aber vor, wenn ein Grundstück aus einer von einem Ehegatten beherrschten Gesellschaft an den anderen Ehegatten übertragen wird.

5. Schriftliches Einverständnis beider Ehegatten

Voraussetzung zur Gewährung des Steueraufschubes ist, dass beide Ehegatten mit dem Steueraufschub einverstanden sind.

Das Einverständnis kann im Ehevertrag, in der Scheidungs- bzw. Trennungskonvention oder im Kaufvertrag erklärt werden. Dafür wird empfohlen, die gemeinsame Erklärung als selbständige Vertragsklausel aufzunehmen. Die Bestimmung könnte etwa wie folgt lauten:

«Die Parteien erklären sich damit einverstanden, dass anlässlich der Übertragung von Alleineigentum / Miteigentum des Grundstückes Kat.Nr. _____ die Besteuerung des Grundstückgewinnes nach § 216 Abs. 3 lit. b Steuergesetz zufolge Abgeltung güter- bzw. scheidungsrechtlicher Ansprüche sowie ausserordentlicher Beiträge im Sinne von Art. 165 ZGB aufgeschoben wird. Die übernehmende Partei nimmt davon Kenntnis, dass im Falle der Weiterveräußerung des Grundstückes der Erwerbspreis bei der letzten Veräußerung massgebend ist, für die kein Steueraufschub gewährt worden ist.»

Sodann kann das Einverständnis auch gemeinsam schriftlich gegenüber den Steuerbehörden erklärt werden. Dafür ist vorzugsweise das im Anhang abgedruckte Muster zu verwenden.

II. Wirkungen

1. Im Zeitpunkt der Übertragung auf den Ehegatten

Der Steueraufschub ist vollständig, das heisst, es erfolgt keine Besteuerung, selbst wenn die güterrechtlichen Ansprüche nur einen Teil des Übernahmepreises beschlagen. Die auf dem Grundstück lastende Steuer wird auf den übernehmenden Ehegatten übertragen.

2. Im Zeitpunkt einer späteren Veräusserung des Grundstückes durch den übernehmenden Ehegatten

Veräussert der übernehmende Ehegatte in einem späteren Zeitpunkt das Grundstück, wird auf den Erwerbspreis der letzten Veräusserung abgestellt, für die kein Steueraufschub gewährt worden ist. Der von den Parteien im Rahmen der Übernahme vereinbarte Anrechnungspreis ist nicht massgebend.

III. Überprüfung der gesetzlichen Voraussetzungen

Die Steuerbehörde prüft im Rahmen des Steueranlagungsverfahrens das Vorhandensein der Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. b StG. Dabei ist die von den Parteien im Vertrag gewählte Formulierung nicht massgebend. So können etwa während der Dauer der Ehe güterrechtliche Ansprüche nur bei Eintritt eines anderen Güterstandes oder im Falle der Abgeltung von Mehrwertanteilen im Sinne von Art. 206 ZGB entstehen. In allen übrigen Fällen sind die Voraussetzungen von § 216 Abs. 3 lit. b StG nicht erfüllt. Vielmehr liegen in solchen Fällen in der Regel entgeltliche Geschäfte vor, welche die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer auslösen.

Besonders wichtig ist, dass in jedem Fall das schriftliche Einverständnis beider Ehegatten vorliegt. Geht die Zustimmung der Ehegatten zum Steueraufschub aus dem Ehevertrag, der Scheidungs- oder Trennungskonvention bzw. dem

Kaufvertrag nicht oder nicht eindeutig hervor, hat die Veranlagungsbehörde unbedingt das schriftliche Einverständnis beider Ehegatten einzufordern. Dafür verwendet sie vorzugsweise das im Anhang abgedruckte Muster. Stimmt keiner der Ehegatten oder nur einer von ihnen dem Steueraufschub zu, so ist der Grundstücksgewinn vollumfänglich zu veranlagern, als ob keine steuerlich privilegierte Handänderung unter Ehegatten erfolgt wäre.

Um im Falle der Weiterveräusserung gegenüber der übernehmenden Partei die Besteuerung des aufgeschobenen Grundstücksgewinnes durchsetzen zu können, ist die Vertragsklausel, aus der die Zustimmung der Ehegatten zum Steueraufschub hervorgeht, bzw. die gemeinsame schriftliche Zustimmungserklärung beider Ehegatten als Beweisdokument aufzubewahren.

C. Befreiung von der Handänderungssteuer (§ 229 Abs. 1 lit. b StG)

I. Voraussetzungen

Handänderungen zwischen Ehegatten sind von der Handänderungssteuer befreit, unabhängig vom Grund, der zur Übertragung des Grundstückes führt.

Ebenfalls von der Handänderungssteuer befreit ist die Veräusserung eines Grundstückes durch Eltern an ihre direkten Nachkommen und umgekehrt. Steuerlich nicht privilegiert sind dagegen Handänderungen zwischen Grosseltern und Enkeln, zwischen Geschwistern oder zwischen anderen Familienangehörigen.

II. Wirkung

Die Befreiung ist vollständig, das heisst, es wird keine Handänderungssteuer erhoben.

D. Beispiel

I. Sachverhalt

Die Eheleute A. haben im Jahre 1983 für Fr. 1 000 000.– ein Grundstück zu je hälftigem

Einverständnis zum Steueraufschub**Handänderungsnummer:** _____**Grundstück Kat. Nr.** _____**Die Vertragsparteien:**

Veräusserer/in:

und

Erwerber/in:

erklären hiermit dem Steueramt der Gemeinde _____

gemäß § 216 Abs. 3 lit. b des Steuergesetzes (StG) gemeinsam ihr

Einverständnis

dazu, dass anlässlich der oben genannten Übertragung die Besteuerung des Grundstückgewinnes zufolge Abgeltung güter- und scheidungsrechtlicher Ansprüche bzw. ausserordentlicher Beiträge gemäss Art. 165 des schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) aufgeschoben wird. Die übernehmende Partei nimmt davon Kenntnis, dass im Falle der Weiterveräusserung des Grundstückes der Erwerbspreis bei der letzten Veräusserung massgebend ist, für die kein Steueraufschub gewährt worden ist.

Ort, Datum: _____ Unterschrift: _____

Ort, Datum: _____ Unterschrift: _____

Miteigentum erworben. Im Jahre 2001 werden Herr und Frau A. geschieden. Im Rahmen der güter- und scheidungsrechtlichen Auseinandersetzung übernimmt Frau A. den hälftigen Miteigentumsanteil ihres Ehemannes zum Anrechnungswert von Fr. 800 000.-. Im Jahre 2006 zieht Frau A. zu ihrem neuen Ehemann und veräussert das Grundstück für Fr. 1 800 000.-.

II. Steuerfolgen der Handänderung im Jahre 2001

Herr A. erzielt aus der Veräusserung seines hälftigen Miteigentumsanteils (ohne Berücksichtigung von wertvermehrenden Aufwendungen) einen Grundstücksgewinn von Fr. 800 000.- ./Fr. 500 000.- = Fr. 300 000.-, bei einer massgebenden Besitzesdauer von 18 Jahren (1983 bis 2001). Die daraus resultierende Grundstückge-

winnsteuer wird aufgeschoben, sofern beide Ehegatten mit dem Steueraufschub einverstanden sind (§ 216 Abs. 3 lit. b StG); eine Handänderungssteuer wird nicht erhoben (§ 229 Abs. 1 lit. b StG).

III. Steuerfolgen der Weiterveräußerung im Jahre 2006

Massgebend für die Besitzesdauer und für die Berechnung des Grundstückgewinnes ist die letzte Handänderung, für die kein Steueraufschub gewährt worden ist, das heisst vorliegend der Erwerb im Jahre 1983. Frau A. wird so gestellt, als wäre sie seither stets Alleineigentümerin gewesen.

Frau A. kann sich demnach auf die maximal anrechenbare Besitzesdauer von 20 Jahren berufen (§ 225 Abs. 3 StG). Der massgebende Erwerbspreis beträgt Fr. 1 000 000.– (§ 220 Abs. 1 StG); anrechenbar sind alle wertvermehrenden Aufwendungen, die Frau oder Herr A. seit dem Erwerb im Jahre 1983 getätigt haben (§ 221 StG). Wahlweise kann Frau A. als Anlagekosten auch den Verkehrswert im Jahre 1986 (= 20 Jahre vor der Veräußerung im Jahre 2006) in Anrechnung bringen (§ 220 Abs. 2 StG) zuzüglich aller wertvermehrenden Aufwendungen, die Frau oder Herr A. seit dem Jahre 1986 getätigt haben.

Die Weiterveräußerung des Grundstückes durch Frau A. unterliegt zudem der Handänderungssteuer.

E. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben ersetzt das Kreisschreiben vom 28. November 2000 (ZStB 37/455).

Anhang

Muster für das schriftliche Einverständnis beider Ehegatten zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen unter Ehegatten (Seite 852 oben).