

## Bemerkungen

Das vorliegende, eingehend und sehr sorgfältig begründete Urteil zum Handänderungssteuerrecht verdient aus der – naturgemäss zivilrechtlich geprägten – Sicht des Rezensenten uneingeschränkte Zustimmung. Nachfolgend sind dazu einige wenige, ergänzende Gedanken anzustellen.

Die kantonale *Handänderungssteuer* steht – gleich wie auch das ebenfalls kantonale Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht (dazu jüngstens Andrea Opel, Stiftungen schenken nicht, in: ASA 88 [2019/2020], S. 171 ff.) – in einer *besonders nahen Beziehung zum Zivilrecht*. Zwar existiert an sich keine Vermutung dafür, dass die privatrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes allgemein auch für dessen steuerrechtliche Auslegung massgebend ist (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil 1, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, N. 139 der Vorbemerkungen; weiter ausführlich Peter Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Habil., Bern 1983, S. 157 ff.); dennoch ist es bei Verwendung privatrechtlicher Begriffe im Steuerrecht naheliegend, diesen die angestammte zivilrechtliche Bedeutung zuzuschreiben (zum Ganzen Andrea Opel, a. a. O., S. 177 m.w. H.). Das gilt besonders auch für die zu den – ihrerseits zivilrechtliche Vorgänge erfassenden – *Rechtsverkehrssteuern* zählende Handänderungssteuer. Es ist deshalb dem Verwaltungsgericht vorbehaltlos zuzustimmen, wenn es betont, die Handänderungssteuer müsse dem Grundsatz nach – und im Vergleich mit der Grundstückgewinnsteuer als direkter Steuer «erst recht» – «auf zivilrechtliche Erscheinungen und Verhältnisse abstellen» (E. 4.1 a. E., m. H. auf die Lehre). In der Tat sind in diesem Zusammenhang eine *einheitliche Rechtsanwendung* (vgl. dazu auch BGE 139 II 460, 467, wonach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung «gerade im Steuerrecht, das regelmässig auf fremdrechtliche Sachverhalte anzuwenden ist, erhebliche Bedeutung» zukommt) sowie *Kongruenz zwischen Zivilrecht und Steuerrecht* anzustreben, was bedeutet, dass «gesetzlich nicht vorgesehene sowie sachlich nicht begründete (Wertungs-)Differenzen zu vermeiden» sind (Ernst Giger, Steuerrechtliche Aspekte – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, in: Stephan Wolf [Hrsg.], Erbvorpfang und Schenkung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte sowie Folgen für Ergänzungsleistungen, Alters- und Pflegeheimkosten, INR 19, Bern 2016, S. 79 ff., 103). Zu Recht legt das Verwaltungsgericht deshalb seinen Ausführungen die *erbrechtliche Bedeutung der Ausgleichung* zugrunde.

Die erbrechtliche Ausgleichung *gehört gesetzessystematisch zur Erbteilung* (die einschlägigen Art. 626 ff. ZGB bilden den dritten Abschnitt des unter der Überschrift «Die Teilung der Erbschaft» stehenden siebzehnten Titels des ZGB) und bezweckt durch den Einbezug lebzeitiger Zuwendungen des Erblassers die Gleichbehandlung der Erben (vgl. zutreffend E. 4.2), und zwar namentlich der gesetzlichen Erben und unter diesen besonders der Nachkommen. Die Grundnorm des Art. 626 ZGB unterscheidet zwischen der sog. *gewillkürten Ausgleichung* (Abs. 1) und der *gesetzlichen Ausgleichung* (Abs. 2). Die erste erfasst bei entsprechender Anordnung des Erblassers insbesondere die gesetzlichen Erben, die zweite für bestimmte Zuwendungen ipso iure den engeren Personenkreis der Nachkommen (näher zu alledem Stephan Wolf/Stephanie Hrubesch-Millauer, Grundriss des schweizerischen Erbrechts, Bern 2017, N. 1905 ff. und 1914 ff.). Im vorliegend vom Verwaltungsgericht beurteilten Fall geht es um eine Ausgleichung zwischen den drei Nachkommen der Erblasserin, mithin zwischen Geschwistern.

Das in Frage stehende Rechtsgeschäft zwischen der Abtreterin und Erblasserin sowie ihren drei Nachkommen als Vorempfängern wurde als Abtretungsvertrag auf Rechnung zukünftiger Erbschaft abgeschlossen und damit bereits im Sinne von Art. 626 Abs. 1 ZGB – und mithin ohne dass es des Rückgriffs auf Art. 626 Abs. 2 ZGB bedürfte – *ausdrücklich unter Ausgleichungspflicht gestellt*. Die Abtretung an die Kinder der Erblasserin erfolgte zu *Gesamteigentum als einfache Gesellschaft mit Anteilen von je einem Drittel*. Die in casu vorgenommene nähere Bezeichnung des Erwerbsverhältnisses der einfachen Gesellschaft als «Erbvorbezugsgemeinschaft» (vgl. Sachverhalt A. und E. 2.2) erweist sich als sachlich treffend. Dass weiter im lebzeitigen Abtretungsgeschäft auf die Festsetzung eines Anrechnungswertes verzichtet und erklärt wurde, es sei «in dieser Hinsicht unter den Nachkommen nichts auszugleichen» (E. 2.2), ist die folgerichtige Konsequenz daraus, dass der Vorempfang in casu an alle drei Nachkommen zu gleichen Teilen – und mithin in Einklang mit den gesetzlichen Erbquoten (vgl. Art. 457 Abs. 2 ZGB) – zugewendet wurde. Ungleiche, auszugleichende Beträge ergaben sich vorliegend erst aus weiteren, den Nachkommen ausgerichteten Vorempfängen (E. 2.2).

Ein Dispens von der Ausgleichungspflicht oder ein Verzicht der Vorempfangnehmer auf die Ausgleichung ist vorliegend nicht gegeben (E. 4.5). Ebenso sind von der Erblasserin keine näheren Anordnungen über die weiteren Modalitäten der Ausgleichung – wie sie angesichts des Umstandes, dass Ausgleichungsrecht dispositives Recht darstellt, möglich gewesen wären – getroffen

worden. Namentlich findet sich keine Anordnung der Erblasserin, ob durch Einwerfung in Natur (Realkollation) oder Anrechnung dem Werte nach (Idealkollation) auszugleichen ist (vgl. Art. 628 Abs. 2 ZGB). Damit steht – wie sich dem französischen Gesetzestext von Art. 628 Abs. 1 ZGB entnehmen lässt und wie es auch der Regelung des Art. 72 OR betreffend die Wahlobligation entspricht (vgl. Paul Eitel, Berner Kommentar, 2004, N. 13 zu Art. 628 ZGB) – das *Wahlrecht* zwischen Real- oder Idealkollation dem *Ausgleichungsschuldner* zu (BGE 118 II 264, 272; Wolf/Hrubesch-Millauer, a. a. O., N. 1980, m. w. H.; insofern etwas allgemein, aber in Einklang mit dem Text des Art. 628 Abs. 1 ZGB E. 4.2, wonach die Erben das Wahlrecht haben).

Die Ausgleichung stellt nach den vorstehenden Ausführungen einen *zivilrechtlichen Vorgang im Rahmen der Erbteilung* dar. Die Vornahme der Ausgleichung durch Einwerfung des vorempfangenen Gegenstandes in Natur (Realkollation) hat zur Folge, dass die Erbteilungsmasse entsprechend grösser wird. Angesichts des damit umfangreicher gewordenen Teilungssubstrats erhöht sich zugleich auch der Spielraum für die Vornahme der Erbteilung unter den Miterben. Der bei dieser Ausgangslage stattfindende Erwerb eines Grundstückes durch Nachkommen im Rahmen einer Erbteilung wird durch den Gesetzgeber in zutreffender Weise *von der Handänderungssteuerpflicht befreit*, wobei dafür auf das Verhältnis zwischen dem Erwerber und der Erblasserin abzustellen ist (Art. 12 Abs. 1 Bst. d HG; dazu E. 2.1).

Dass – wie vorliegend – derselbe Vorempfangsgegenstand *an alle drei Nachkommen zu gleichen Teilen* – und mithin nicht zu alleiniger, sondern zu mehrfacher Rechtszuständigkeit – zugewendet wird, dürfte praktisch die Ausnahme bilden. In der Regel wird die Erblasserin ein Objekt durch Abtretung auf Rechnung zukünftiger Erbschaft an einen Nachkommen alleine zuwenden, welcher dieses alsdann im Rahmen der Erbteilung auszugleichen hat. Vorliegend stehen die drei Vorempfänger ihrerseits in Bezug auf das gemeinsam erhaltene Grundstück in einem gemeinschaftlichen Eigentumsverhältnis, und zwar konkret als einfache Gesellschafter mit gleichen Gesamthandsanteilen. Im zu beurteilenden Fall haben denn auch *alle drei ausgleichungspflichtigen Nachkommen die Realkollation gewählt*, so dass insofern Einvernehmen bestand (E. 4.6), womit das ganze Grundstück in natura in die Erbschaft eingeworfen – und in der Folge einem Nachkommen zu Alleineigentum zugewiesen – werden konnte. Offen bleibt, wie zu verfahren gewesen wäre, wenn diesbezüglich nicht Einigkeit bestanden hätte. Gesellschaftsanteile als Gesamthandsanteile sind grundsätzlich nicht verkehrsfähig und deshalb auch

nicht selbständig verfügbar. Es fragt sich, ob der Gesamthandsanteil rechtsgeschäftlich und jedenfalls im internen Verhältnis im Rahmen der Ausgleichung zwischen dem Abtreter und den mehreren Vorempfängern anders ausgestaltet werden könnte in dem Sinne, dass der Gesellschaftsanteil für jeden Vorempfangnehmer verfügbar würde, so dass im Ergebnis jeder Gesellschafter individuell zwischen Real- und Idealkollation wählen könnte. Die Frage bedürfte näherer Prüfung und lässt sich an dieser Stelle nicht beantworten. Für Miteigentumsanteile wäre demgegenüber nach allgemeinen sachenrechtlichen Grundsätzen die individuelle Verfügbarkeit seitens jedes einzelnen Vorempfangnehmers zu bejahen (vgl. Art. 646 Abs. 3 ZGB); in dieser Konstellation könnte mithin jeder Vorempfänger selbständig zwischen Real- oder Idealkollation wählen. Als Anschlussfrage zu klären bliebe dabei, ob die Realkollation eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück einen Vorkaufsfall im Sinne von Art. 682 Abs. 1 ZGB darstellt. Auch wenn man prima vista angesichts der bei der Einwerfung in natura gegebenen inhaltlichen und personellen Besonderheiten geneigt wäre, das Vorliegen eines Vorkaufsfalles zu verneinen, steht dieses Ergebnis keineswegs ohne weiteres fest. Vielmehr bedürfte auch diese Frage näherer Überprüfung, zumal dazu – soweit ersichtlich – keine Praxis besteht, und die aufgeworfene Frage auch im Schrifttum zumindest nicht näher untersucht wird (vgl. immerhin Hans Giger, Berner Kommentar, 1997, N. 18 zu Art. 216c OR, wonach jedenfalls eine vorgezogene erbrechtliche Regelung keinen Vorkaufsfall darstellen dürfte; jene vorgezogene Regelung wird indessen mit der Realkollation gerade wiederum rückgängig gemacht). Beim Entscheid über die Modalitäten der Ausgleichung ist gegebenenfalls auch den Aspekten des Gläubigerschutzes Beachtung zu schenken. In dieser Hinsicht dürfte die Realkollation im Vergleich mit der Idealkollation für die Erben eher risikobehafteter sein. Denn mit der Wiedereinwerfung des vorempfangenen Gutes in die Erbschaft wird darauf auch der Zugriff der Gläubiger des Erblassers (wiederum) bestehen, während sonst jedenfalls bei Ausschlagung gemäss Art. 579 Abs. 1 ZGB nur eine Haftung für innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Tode empfangene, ausgleichungspflichtige Vermögenswerte greift.

In Anbetracht des vorliegenden Entscheides lässt sich sodann festhalten, dass im Rahmen der Rechtsgeschäftsgestaltung und auch danach in der Abwicklung darauf zu achten ist, dass die Möglichkeit des handänderungssteuerfreien Erwerbs im Rahmen der Ausgleichung nicht verbaut wird.