

**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)**

(vom 19. Juni 2001)

**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:

*Die Besteuerung wird aufgeschoben bei: «Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind».*

**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):

*Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei: «Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind».*

Um den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung von der Handänderungssteuer aufeinander abzustimmen, wurde zugleich § 229 Abs. 1 lit. b StG wie folgt angeglichen:

*Von der Handänderungssteuer sind befreit: «Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche».*

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

*Von der Handänderungssteuer sind befreit: «Handänderungen zwischen Ehegatten sowie zwischen Eltern und Nachkommen».*

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

### **I. Voraussetzungen**

#### 1. Güterrechtliche Ansprüche

- 4 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

- 5 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 6  
mehr mitgearbeitet, als sein Beitrag an den Unterhalt der Familie ver-  
langt, so hat er dafür Anspruch auf angemessene Entschädigung (Art.  
165 Abs. 1 ZGB).

– Ausserordentliche Geldbeiträge

Ausserordentliche Geldbeiträge eines Ehegatten im Sinne von 7  
Art. 165 Abs. 2 ZGB liegen vor, wenn ein Ehegatte aus seinem  
Einkommen oder Vermögen an den Unterhalt der Familie bedeu-  
tend mehr beigetragen hat, als er verpflichtet war.

Ein Ehegatte kann aber keine Entschädigung gemäss Art. 165 8  
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. 9  
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 güterrechtli-  
che Ansprüche abgegolten werden. Gleich behandelt werden Handän-  
derungen im Rahmen des Vollzugs von Scheidungs-, Trennungs- oder  
Ungültigerklärungsurteilen.

Von einer Handänderung unter Ehegatten ist auch dann auszuge- 10  
hen, wenn im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung  
Grundstücke des Erblassers an den überlebenden Ehegatten übertra-  
gen werden, selbst wenn zunächst die Erben im Grundbuch als Ge-  
samteigentümer eingetragen werden und der überlebende Ehegatte  
erst in einem weiteren Schritt Alleineigentum an den ihm zugeheilten  
Grundstücken erwirbt.

Keine Handänderung unter Ehegatten liegt aber vor, wenn ein 11  
Grundstück aus einer von einem Ehegatten beherrschten Gesellschaft  
an den anderen Ehegatten übertragen wird.

## 5. Schriftliches Einverständnis beider Ehegatten

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

13 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.»*

14 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

15 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

16 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 Steuerveranlagungsverfahrens 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. 17

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 Grundstückgewinn vollumfänglich zu veranlagern, als ob keine steuerlich privilegierte Handänderung unter Ehegatten erfolgt wäre. 18

Um im Falle der Weiterveräusserung gegenüber der übernehmenden Partei die Besteuerung des aufgeschobenen Grundstückgewinnes 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. 19

**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. 20

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. 20a

## II. Wirkung

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

## D. Beispiel

### I. Sachverhalt

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

- 23 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 Grundstücksgewinnsteuer 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

- 24 Massgebend für die Besitzesdauer und für die Berechnung des Grundstücksgewinnes 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.

- 25 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.

gen (§ 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. unter- 26  
liegt zudem der Handänderungssteuer.

## **E. Inkrafttreten**

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

Zürich, den 19. Juni 2001

Die Finanzdirektion:

Huber

**Anhang**

Muster für das schriftliche Einverständnis beider Ehegatten zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen unter Ehegatten

**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: .....