



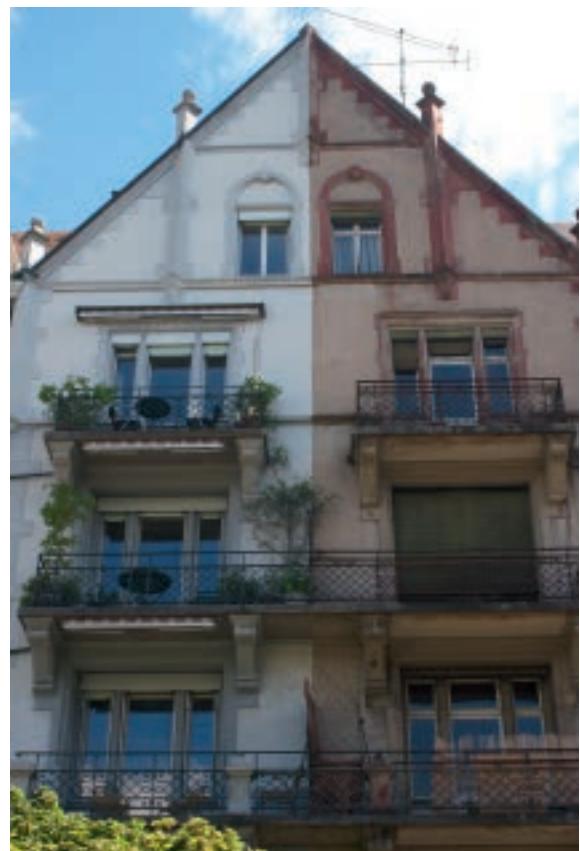
Geteilt – oder noch nicht geteilt?¹

Eine (vermeintlich) einfache Frage
als Quell von Streitigkeiten und Steuerproblemen

Lorenz Baumann²

Inhaltsverzeichnis

- I. Fragestellung
- II. Anstelle einer Einführung: Vier Beispiele aus der Praxis
 - A Nutzniessung versus Pflichtteil
 - B «Stellungnahme» der Erben
 - C Definitive Erbteilung «vorbehalten»
 - D Die fortgesetzte Erbengemeinschaft
- III. Vorbereitungshandlung oder endgültige Auseinandersetzung?
 - a) Problematik
 - b) Numerus Clausus der Erbteilung
 - c) Formelle Anforderungen an den Erbteilungsvertrag
 - d) Qualifizierende materielle Elemente des Erbteilungsvertrags – aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts
 - e) Konsequenzen fehlender materieller Vertragselemente
 - f) Lösungsansätze zu den Fällen A + B
 - g) Hinweise für Praktiker
- IV. Erbteilung wider Willen? – oder: Die objektive Sichtweise des Steueramts
 - a) Einführung
 - b) Rechts- und Steuerfolgen der Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft
 - c) Kritische Würdigung
 - d) Lösungsansätze zu den Fällen C + D
 - e) Exkurs: Die Erbvorbezugs-gemeinschaft in der Zürcher Praxis
- V. Schlussbemerkungen



(Foto: Idaplatz in Zürich, aus dem Fotobildband «tausend-undeine stadt zürich», 3. bearbeitete Auflage)

I. Fragestellung

Eine Frage, die auf den ersten Blick unverdächtig daherkommt, bereitet in der Praxis immer wieder erhebliche Probleme – oftmals verbunden mit unliebsamen rechtlichen oder steuerlichen Konsequenzen:

Wann ist ein Nachlass geteilt? Aus dieser Frage ergeben sich zwei Unter-Konstellationen:

- Die Erben (oder einzelne Erben) sind der Ansicht, geteilt zu haben, haben dies aber noch

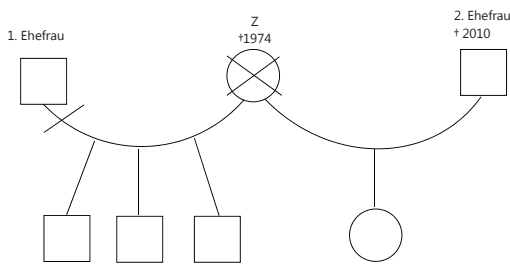
1 Der Beitrag geht auf ein Referat zurück, das der Autor am 9. Schweizerischen Erbrechtstag am 28. August 2014 in Luzern gehalten hat. Der Vortragsstil wurde beibehalten.
2 Dr. iur., Rechtsanwalt, Fachanwalt SAV Erbrecht, weber schaub & partner ag, Zürich, www.weber-schaub.ch.

nicht getan. Es stellt sich die Frage der Abgrenzung zwischen blossen Vorbereitungshandlungen zur Teilung und der eigentlichen Teilung.

- Die Erben sind der Ansicht, noch **nicht** geteilt zu haben, tatsächlich kann aber eine Erbteilung bereits erfolgt sein. Es stellt sich die Frage, wodurch eine Erbengemeinschaft umgewandelt wird in eine andere Form gemeinschaftlicher Berechtigung (z.B. Miteigentümergeinschaft oder einfache Gesellschaft).

II. Anstelle einer Einführung: Vier Beispiele aus der Praxis

A Nutznutzung versus Pflichtteil



Z starb 1974. Er hinterliess seine **zweite Ehefrau**, drei Töchter aus **erster Ehe**, einen Sohn aus **zweiter Ehe** und als einziges wesentliches Nachlassaktivum ein Mehrfamilienhaus in Basel. In seinem Testament verfügte er unter anderem was folgt:

«Meine Ehefrau erhält anstelle des gesetzlichen Erbrechts die lebenslange Nutznutzung gemäss Art. 473 ZGB an meinem gesamten Nachlass. Ich bitte meine Kinder aus erster Ehe, dies zu respektieren; sollten meine Kinder aus erster Ehe diese Verfügung anfechten, so werden sie auf den Pflichtteil gesetzt.»

Die Ehefrau akzeptierte den Eingriff in ihr Pflichtteilsrecht, während die drei Töchter aus erster Ehe vorsorglich Einsprache erhoben. Im Jahr 1975, innerhalb der Jahresfrist, teilten die Töchter aus erster Ehe dem Erbschaftsamt schriftlich mit, sie hätten «beschlossen», sich «auf den Pflichtteil setzen zu lassen»; eine Klage reichten sie nicht ein.

Zwei Jahre später richteten sämtliche Erben die Nutznutzung am gesamten Nachlass gemäss Testament an die Ehefrau von Z aus und wiesen das Grundbuchamt an, die entsprechende Dienstbarkeit im Grundbuch einzutragen. Die Ehefrau genoss fortan die Nutznutzung am gesamten Nachlass, ehe sie 35 Jahre später im Jahr 2010 verstarb. Unter den vier Kindern des Z war streitig, welche Erbanteile

am Mehrfamilienhaus aus dem Nachlass des Z bestehen.

B «Stellungnahme» der Erben

Hanny X hatte alle gesetzlichen Erben von der Erbfolge ausgeschlossen und stattdessen in Ziff. 3 ihres Testaments A, B, C und D als Erben eingesetzt. In Ziff. 4 verfügte sie:

*Die Liegenschaft Z geht an A und B
je zur Hälfte;*

*Die Liegenschaft V geht an C und D
je zur Hälfte;*

*Der restliche Nachlass soll zu je 1/4 an die
eingesetzten Erben fallen.*

Die Liegenschaft V wies einen deutlich grösseren Wert auf als die Liegenschaft Z. Zwischen den Erben war deshalb umstritten, ob es sich bei den Zuteilungen der Liegenschaften um **Vorausvermächtnisse** oder um blosse **Teilungsvorschriften** handelte.

Die Zürcher Kantonalbank als Willensvollstreckerin teilte den Erben mit, sie halte die Anordnung für eine Teilungsvorschrift. Darauf unterzeichneten alle vier Erben eine von der ZKB verfasste «Stellungnahme zur Zuteilung der Liegenschaften (...)» mit folgendem Wortlaut:

«Die Unterzeichneten verstehen die Zuteilung der Liegenschaften in Anrechnung an die jeweiligen Erbteile.»

Bereits 10 Tage später **widerriefen** die Erben C und D diese Erklärung und teilten der Willensvollstreckerin mit, sie hielten die Anordnungen für (Voraus-)Vermächtnisse. Es stellte sich die Frage, ob die allseits unterzeichnete «Stellungnahme» als partieller Erbteilungsvertrag qualifiziere und entsprechend Bindungswirkung entfalte.

C Definitive Erbteilung «vorbehalten»

Als der Luzerner L 2008 starb, hinterliess er seine Ehefrau und drei Kinder. Gemäss einem Erbvertrag zwischen allen Beteiligten erhielt die Ehefrau die eheliche Liegenschaft zu Alleineigentum sowie die Nutznutzung an mehreren Mehrfamilienhäusern, die zu Eigentum an die Kinder gingen.

In einem «objektiv-partiellen» Erbteilungsvertrag richteten die Erben im gleichen Jahr unter anderem die Nutznutzung an den Mehrfamilienhäusern an die Ehefrau aus. Die Kinder begründeten derweil **Miteigentum zu je 1/3** an den Mehrfamilienhäusern und behielten sich «die definitive Erbteilung vor».



Weniger als ein Jahr später waren sich die Kinder einig, wer nun welches Mehrfamilienhaus zu welchem Anrechnungswert übernehmen soll und schlossen einen «Vertrag über die definitive Erbteilung» ab, gemäss welchem jedes Kind ein Mehrfamilienhaus zu Alleineigentum übertragen erhielt.

In welchem Zeitpunkt wurde das Erbe unter den Kindern aufgeteilt? Welche steuerlichen Konsequenzen ergeben sich?

D Die fortgesetzte Erbengemeinschaft

Fünf Kinder erbten im Jahr 1980 vom zweitverstorbenen Elternteil ein Mehrfamilienhaus am linken Ufer des Zürichsees. Zwei schieden mittels subjektiv-partieller Erbteilung im gleichen Jahr aus der Erbengemeinschaft aus und wurden ausbezahlt, die anderen drei entschieden sich, die Erbengemeinschaft bezüglich dieser Liegenschaft auf unbestimmte Zeit fortzusetzen; sie verwalteten fortan die Liegenschaft gemeinsam. Im Jahr 2005 erweiterten sie das Gebäude markant, indem sie im Dachstock, der bis dahin als Estrich gedient hatte, zwei weitere Wohnungen erstellten, bei allen Wohnungen Balkone anbringen liessen und im Keller eine Sauna einbauten; der Bau wurde finanziert durch eine Aufstockung der Hypothek. Im Jahr 2012 trat eines der Kinder aus der Gemeinschaft aus und liess sich seinen Anteil von den anderen beiden auszahlen.

Qualifiziert die Handänderung im Jahr 2012 als Erbteilung? Falls nein: Welche steuerlichen Konsequenzen können sich ergeben?

III. Vorbereitungshandlung oder endgültige Auseinandersetzung?

a) Problematik

Die Beispiele zeigen, dass den Beteiligten oftmals nicht klar ist, ob eine Erbteilung bereits stattgefunden hat oder nicht. Die Unsicherheit entsteht in der Regel, weil sich die Betroffenen nicht bewusst sind, womit im Detail eine Erbteilung bewirkt wird. Missverständnisse werden oftmals auch von Willensvollstreckern oder Erbenberatern verursacht, die diesbezüglich unklare Dokumente erstellen, beispielsweise Sitzungsprotokolle, sog. «Stellungnahmen» oder «Erklärungen der Erben» – und dabei Formulierungen verwenden wie:

«Die Erben beschliessen...» (z.B. den Anrechnungswert der Liegenschaft XY auf CHF 1 Mio. festzusetzen); oder

«Die Erben legen einstimmig fest, dass Erbe A einen Betrag von CHF 0,5 Mio. zur Ausgleichung bringen muss.» oder

«Erbe A verpflichtet sich,...».

Damit werden bei den Erben Erwartungen geweckt an die Verbindlichkeit solcher «Vereinbarungen», die in der Praxis aber regelmässig nicht durchsetzbar sind.

Die rechtliche Qualifikation von «Vereinbarungen» unter den Erben kann fundamental sein für die sich daraus ergebenden Rechte der Erben, für die steuerlichen Konsequenzen, aber auch für das weitere Vorgehen, falls plötzlich Dissonanzen auftreten sollten. Insbesondere sieht der Prozessweg je nachdem völlig anders aus.³

b) Numerus Clausus der Erbteilung

Die Erben treten zufolge Universalsukzession⁴ in alle Rechte und Pflichten des Erblassers ein und bilden kraft Gesetzes als Gesamteigentümer und Gesamtschuldner eine Erbengemeinschaft. Diesen Zustand beenden die Erben, in dem sie die gemeinsame Berechtigung, die dem Einstimmigkeitsprinzip unterliegt, überführen in Alleinberechtigungen an einzelnen Nachlasswerten.⁵ Dieser Vorgang nennt sich Erbteilung, wobei in der Lehre umstritten ist, ob es sich bei der Erbteilung um eine Rechtsübertragung von der Erbengemeinschaft auf einzelne Erben handelt oder um eine Aufgabe von Rechten einzelner Miterben zugunsten des übernehmenden Erben.⁶

Das Gesetz sieht drei Hauptvarianten vor für die Erbteilung: Ein Nachlass wird geteilt und eine Erbengemeinschaft wird aufgelöst durch (i) Realteilung, durch (ii) schriftlichen Erbteilungsvertrag oder mittels (iii) gerichtlicher Erbteilung (wenn zwischen den Erben kein Konsens hergestellt werden kann). Neben diesen drei Hauptformen gibt es verschiedene ausserordentliche Möglichkeiten zur Beendigung einer Erbengemeinschaft, in der Literatur vereinzelt auch Teilungssurrogate⁷ oder aus-

3 Illustrativ dazu BGer-Entscheid 5A_92/2011, vom 18. Mai 2011; besprochen von KINGA WEISS, in: successio Nr. 1/13, S. 51 ff.

4 Art. 560 Abs. 1 ZGB.

5 Oder in eine andere Form gemeinsamer Berechtigung, siehe Ziff. IV nachstehend.

6 Siehe zum Ganzen: STEPHAN WOLF, Die verschiedenen Möglichkeiten der Auflösung der Erbengemeinschaft durch Rechtsgeschäft, in: Ausgewählte Aspekte der Erbteilung, Bern 2005, S. 1 ff.

7 THOMAS WEIBEL, Kommentierung zu Art. 602–618 ZGB, in: Praxiskommentar Erbrecht, hrsg. von Daniel Abt und Thomas Weibel, 2. Auflage, Basel 2011 (zit. PraxKomm), Art. 604 ZGB N 2 f.

serordentliche Fälle⁸ genannt, wie beispielsweise die Umwandlung in eine andere Rechtsgemeinschaft⁹, die Abtretung der Erbanteile unter Miterben, die Beendigung von Gesetzes wegen (wenn beispielsweise alle bis auf einen Erben die Erbschaft ausschlagen) oder der Verzicht auf die Erbenstellung.¹⁰ Weitere Möglichkeiten zur Erbteilung bestehen nicht.

Während bei der Realteilung das Verpflichtungs- und das Verfügungsgeschäft zusammenfallen, bleibt der Erbteilungsvertrag gemäss herrschender Lehre ohne dingliche Wirkung¹¹: Er verpflichtet und berechtigt die Erben lediglich obligatorisch zur Aufhebung des Gesamteigentums in der vertraglich vorgesehenen Weise. Das Verfügungsgeschäft erfolgt somit nach dem Abschluss des Erbteilungsvertrags; bei Weigerung eines anderen (oder mehrerer anderer) Erben kann der berechtigte Erbe auf Vollzug des Verfügungsgeschäfts klagen.

In vorliegender Ziff. III wird das Augenmerk auf die Teilungsform des Erbteilungsvertrags gelegt, welche in der Praxis die meisten Schwierigkeiten bereitet.¹²

c) Formelle Anforderungen an den Erbteilungsvertrag

Gemäss Art. 634 Abs. 2 ZGB bedarf der Erbteilungsvertrag der schriftlichen Form i.S.v. Art. 13 ff. OR. Im Regelfall unterzeichnen alle Erben den Erbteilungsvertrag gemeinsam oder unmittelbar nacheinander. Ausreichend ist auch, dass die Erben ihre Zustimmung zu einem Entwurf auf dem Korrespondenzweg¹³ erteilen, und das Bundesgericht lässt es sogar genügen, wenn der Konsens lediglich mittels Austauschs von Briefen dokumentiert ist.¹⁴

Ausdrücklich nicht notwendig ist die öffentliche Beurkundung, und zwar auch dann nicht, wenn

Grundstücke betroffen sind.¹⁵ Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt dies ebenso, wenn im Rahmen eines Erbteilungsvertrags dingliche Rechte an Grundstücken begründet werden, die ausserhalb der Erbteilung nur mit öffentlicher Beurkundung eingeräumt werden könnten. Im Rahmen der Erbteilung können folglich mit einfacher Schriftlichkeit beispielsweise Kaufs- oder Rückkaufsrechte vereinbart werden, aber auch – limitierte und unlimitierte – Vorkaufsrechte. Im Zusammenhang mit Grundstücken ist aber in jedem Fall zu beachten, dass die Grundbuchämter die notarielle Beglaubigung der Unterschriften der unterzeichnenden Erben verlangen, sofern die Erben die Anmeldung nicht persönlich auf dem Grundbuchamt vornehmen. Falls ein Grundstück aus einer Erbengemeinschaft auf einen Nichterben übertragen werden soll, genügt die einfache Schriftlichkeit hingegen nicht: Für dieses Rechtsgeschäft mit dem Dritten bedarf es der öffentlichen Beurkundung (Gleiches gilt nach abgeschlossener Teilung auch für Rechtsgeschäfte unter Erben).

Keine Wirkung entfaltet eine aufgrund mündlicher Vereinbarung privat abgehaltene Versteigerung eines Grundstücks unter den Erben. Eine solche Versteigerung würde nur dann den Erfordernissen entsprechen, wenn vorgängig oder nachträglich schriftlich vereinbart würde, das Ergebnis der Versteigerung sei von allen Erben zu anerkennen. Ohne eine solche schriftliche Verpflichtung liegt auch keine Realteilung vor, weil eine solche erst mit der Änderung im Grundbuch gültig vollzogen ist.¹⁶ Die Weigerung, das bloss mündlich Vereinbarte zu vollziehen, stellt schliesslich auch keinen Rechtsmissbrauch dar.¹⁷

d) Qualifizierende materielle Elementedes Erbteilungsvertrags – aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts

Der Erbteilungsvertrag ist zunächst ein gewöhnlicher zwei- oder mehrseitiger Vertrag, der übereinstimmender Willensäusserungen der Erben bedarf. Damit der Vertrag als Erbteilungsvertrag im Sinne von Art. 634 ZGB qualifiziert und den Erben ver-

8 BK-STEPHAN WOLF, Art. 602 ZGB N 184.

9 Siehe Ziff. IV nachstehend.

10 Eine Übersicht findet sich in BK-STEPHAN WOLF, Art. 602 ZGB N 182 ff.

11 THOMAS WEIBEL/LUKAS HECKENDORN, Erbteilung – praktische Probleme und aktuelle Entwicklungen, in: *successio* Nr. 3/09, S. 219.

12 Zur ausserordentlichen Teilungsform der Umwandlung, siehe Ziff. IV nachstehend. Die übrigen Teilungsformen werden vorliegend nicht näher behandelt.

13 Dies gilt allerdings nur, wenn nicht allzu viel Zeit zwischen den einzelnen Unterschriften vergangen ist und die Erstunterzeichner die Zustimmung vor allseitiger Unterschrift nicht wieder zurückgezogen haben, siehe BGE 86 II 347.

14 BGE 118 II 395, E. 3.

15 BGE 118 II 395, E. 2; das Bundesgericht weist im genannten Entscheid darauf hin, dass die einfache Schriftform dann nicht mehr genügt, wenn ein Grundstück bereits geteilt ist und die Erben danach ein Rechtsgeschäft (z.B. die Einräumung eines Kaufrechts) bezüglich dieses Grundstücks vereinbaren wollen.

16 PKG 1989, S. 11 ff., Urteil des Kantonsgerichts Graubünden vom 29. Mai 1989; BGE 102 II 197 E. 3.

17 PKG 1989, S. 17, Urteil des Kantonsgerichts Graubünden vom 29. Mai 1989.



bindliche und entsprechend gerichtlich durchsetzbare Teilungsansprüche vermittelt, müssen jedoch weitere materielle Kriterien erfüllt sein.

Nach der immer noch gültigen Definition von PETER HAUSER aus dem Jahr 1973 ist der schriftliche Erbteilungsvertrag im Sinne von Art. 634 Abs. 1 und 2 ZGB «ein Rechtsgeschäft unter sämtlichen Miterben, dessen Zweck darin besteht, die obligatorische Grundlage für die vollständige oder teilweise Liquidation der Erbengemeinschaft durch physische oder wertmässige Ausscheidung der Erbportionen und Zuweisung derselben an die einzelnen Miterben zu schaffen. Mit Abschluss des Teilungsvertrages wird der bei der Erbengemeinschaft unverjährende und vom Eintritt eines Auflösungsgrundes unabhängige, von Anfang an bestehende Anspruch auf Teilung der Erbschaft konkretisiert.»¹⁸ Gemäss Bundesgericht liegt ein Erbteilungsvertrag dann vor, wenn «aus der Urkunde der übereinstimmende Wille aller Erben hervorgeht, sich definitiv im Sinne einer gänzlichen oder beschränkten Auseinandersetzung zu binden, und wenn sich dem Vertrag alle Angaben entnehmen lassen, die notwendig sind, um gestützt auf ihn die ganze oder partielle Auseinandersetzung ohne weitere Vereinbarungen durchführen zu können».¹⁹

Aus dem reichhaltigen Schrifttum und aus der Rechtsprechung lässt sich herauschälen, dass insbesondere zwei qualifizierende materielle Elemente zum formellen Element der einfachen Schriftlichkeit hinzukommen müssen, damit ein Vertrag als Erbteilungsvertrag qualifiziert:

■ Zunächst muss ein definitiver Bindungswille aller beteiligter Erben vorliegen – was bei einem Vertrag freilich ein wenig überraschendes Element ist. Das Element ist gleichwohl qualifizierend und entsprechend besonders hervorzuheben, weil die Praxis bei Erbteilungsverträgen erhöhte Anforderungen stellt an dessen Nachweis. Das Bundesgericht hat dazu festgehalten, dass im Zusammenhang mit Erbteilungen ein Bindungswille nicht leichthin angenommen werden könne – insbesondere dann nicht, wenn einzelne Erben mit ihrer Meinungsäusserung auf erhebliche Vermögenswerte verzichten würden.²⁰ Im Zweifel ist deshalb von einer unverbindlichen Erklärung auszugehen, das Gegenteil muss bewiesen werden. Der definitive Bin-

dungswille der Erben kann entweder aus dem Wortlaut des Vertrags hervorgehen oder aber er ist mittels Auslegung festzustellen. Dabei liegt immer dann ein starkes Indiz für einen definitiven Bindungswillen vor, wenn sämtliche Erben auf dem gleichen Schriftstück Verfügungen von einer gewissen Tragweite treffen und dieses gemeinsam unterzeichnen. Nicht verbindlich sind jedoch grundsätzlich Verpflichtungen, die in Sitzungsprotokollen festgehalten sind; da fehlt es in der Regel bereits an der allseitigen Unterschrift (und somit an der nötigen Form). Heikel ist deshalb das in der Praxis oft gesehene Vorgehen, wonach Sitzungsprotokolle für alle verbindlich sein sollen, sofern nicht jemand innert bestimmter Frist opponiert. Verbindlichkeit kann m.E. dadurch erreicht werden, dass alle Erben das Protokoll mitunterzeichnen (wobei dann immer noch streitig sein kann, ob das zweite qualifizierende Element gegeben ist oder nicht).

■ Als zweites qualifizierendes Element muss der Erbteilungsvertrag den Willen der Erben zum Ausdruck bringen, sich – zumindest partiell – endgültig auseinanderzusetzen. In den meisten Fällen werden Erbteilungsverträge so abgefasst, dass der Wille zur endgültigen Auseinandersetzung bereits deutlich aus dem Dokument selber hervorgeht, beispielsweise wenn sämtliche Nachlassaktiven und -passiven konkret einzelnen Erben zugewiesen werden.²¹ Ist dieser Wille der Erben jedoch nicht aus dem Text heraus erkennbar, muss er durch Auslegung ermittelt werden. Lehre und Praxis bieten diesbezüglich Hilfestellungen, indem sie (im Unterschied zum Kriterium des Bindungswillens) in verschiedener Hinsicht die Hürden tiefer legen: So genügt es unter anderem, wenn lediglich ein objektives Teilungsverfahren festgelegt wird. Das Bundesgericht führte hierzu aus: «Es genügt die Festlegung eines objektiven Verfahrens, das die Auflösung der Erbengemeinschaft gestattet.»²² Als ausreichend wurde auch eine Vereinbarung betrachtet, in welcher sich die Erben schriftlich verpflichteten, die Nachlassliegenschaften unter den Erben zu versteigern (obwohl damit weder die Übernehmer der einzelnen Liegenschaften noch der Übernahmewert fixiert wurden).²³ Oft wird in diesem Zusammenhang auch die folgende Formel von TUOR/PICENONI zitiert: «Der genügende Inhalt, d.h., die Abmachung muss so viel enthalten, dass ohne neue Vereinbarung die

18 PETER HAUSER, Der Erbteilungsvertrag, Diss. Zürich 1973, S. 53.

19 BGE 100 Ib 121, E. 2; BGE 118 II 395, E. 2; Hervorhebung durch den Schreibenden.

20 BGE 115 II 323, E. 2b.

21 BGE 100 Ib 121, E. 2.

22 BGE 115 II 323, E. 2a.

23 BGE 83 II 373.

Teilung – Losbildung und Loszuteilung – durchgeführt werden kann (vgl. auch Art. 2 OR).»²⁴ Nach der Lehre soll schliesslich auch die Vereinbarung genügen, die Nachlassaktiven seien zu versteigern und der Erlös in bestimmter Weise zu verteilen.²⁵ Nicht ausreichend ist jedoch die blosser Vereinbarung der Losbildung und -ziehung, diese Handlungen gelten grundsätzlich als Vorbereitungshandlungen ohne Bindungswirkung.²⁶

e) Konsequenzen fehlender materieller Vertragselemente

Fehlt eines der genannten besonderen materiellen Elemente, so qualifiziert ein Dokument nicht als Erbteilungsvertrag, sondern es stellt nur eine Vorbereitungshandlung zur Erbteilung dar.

Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

- Fehlt es am Kriterium des Bindungswillens, so bleibt das Dokument vollständig unverbindlich; es enthält lediglich vorbereitende Schritte, die jederzeit geändert bzw. von einzelnen Erben widerrufen werden können. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Erben sich auf einen Liegenschaftenschätzer einigen, ohne aber bereits Konsequenzen hinsichtlich des Ergebnisses festzulegen.
- Werden jedoch vorbereitende Schritte im Hinblick auf die Teilung verbindlich festgelegt, während aber kein Wille gegeben ist, sich endgültig auseinanderzusetzen, so liegt zwar ebenfalls kein Teilungsvertrag vor, das Vereinbarte ist aber allenfalls – je nach Auslegungsergebnis – gleichwohl durchsetzbar. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn sich die Erben über Verfahrensfragen oder über einzelne Rechtsfragen einigen und schriftlich bekräftigen, dass die Vereinbarung für alle verbindlich sein soll.

Zu unterscheiden sind hinsichtlich der Bindungswirkung von «Vereinbarungen» unter den Erben somit drei Stufen:

- Keine Bindungswirkung;
- Bindungswirkung hinsichtlich einzelner Aspekte; aber (noch) kein Erbteilungsvertrag;
- Erbteilungsvertrag.

24 BK-PETER TUOR/VITO PICENONI, Art. 634 ZGB N 18; Hervorhebung im Originaltext.

25 BSK-PETER C. SCHAUFELBERGER/KATRIN KELLER LÜSCHER, Art. 634 ZGB N 24.

26 ZBJV 146/2010, S. 252 ff., Entscheid des Kantonsgerichts Wallis vom 3. Juli 2007.

Die richtige rechtliche Einordnung ist in der Praxis fundamental für das weitere Vorgehen im Streitfall: Ist ein Erbteilungsvertrag gültig zustande gekommen, so ist der Weg zur Erbteilungsklage versperrt (sog. Primat der vertraglichen Erbteilung²⁷). Der Vertrag bildet dann aber freilich die Basis für die gerichtliche Durchsetzung des Vereinbarten (Klage auf Vollzug des Erbteilungsvertrags). Fehlt jedoch eines der qualifizierenden Kriterien des Erbteilungsvertrags, so bleibt der Weg der Teilungsklage nach wie vor offen, wobei sich im Rahmen der Teilungsklage die Frage stellt, ob einzelne Aspekte von den Erben verbindlich vereinbart wurden, was vom Gericht m.E. zu berücksichtigen wäre²⁸.

f) Lösungsansätze zu den Fällen A + B²⁹

■ Fall A³⁰

Im Fall A stellte sich nach dem Tod der Witwe im Jahr 2010 die Frage, ob der Nachlass von Z im Jahr 1975 bzw. 1977 bereits geteilt worden war bzw. ob die Erklärung der Töchter aus erster Ehe, sich auf den Pflichtteil setzen zu lassen³¹, im Hinblick auf die noch vorzunehmende Erbteilung bindende Wirkung entfalte. Der Sohn aus zweiter Ehe machte geltend, die Töchter aus erster Ehe hätten sich freiwillig «auf den Pflichtteil setzen lassen»³² und damit ein Gestaltungsrecht ausgeübt; der Erklärung von 1975 komme Bindungswirkung zu. Die Töchter aus erster Ehe hielten dagegen, sie hätten zunächst tatsächlich die Absicht gehabt, den Pflichtteil zu beanspruchen, dies aber letztlich nicht getan, sondern zwei Jahre später testamentskonform die Nutzniessung an die zweite Ehefrau ausgerichtet. Im Gesamtkontext sei klar, dass sie sich nicht doppelt benachteiligen wollten.

Im Lichte der oben skizzierten Grundsätze ist m.E. klar, dass die «Erklärung» von 1975 keinerlei Rechtswirkung entfaltet. Das Teilungs-

27 PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 604 ZGB N 2 f.

28 So wie hier: PraxKomm-RAMON MABILLARD, Art. 634 ZGB N 24.

29 Ziff. II vorstehend.

30 Der Autor hat in diesem Fall eine der Töchter aus erster Ehe vertreten. Der Sachverhalt ist hier stark vereinfacht und aus Gründen der Anonymisierung – in rechtlich unwesentlichen Aspekten – leicht verändert dargestellt.

31 Die Formulierung, man lasse sich «auf den Pflichtteil setzen» ist freilich ihrerseits bereits erklärungs- bzw. auslegungsbedürftig, zumal der Erblasser in seinem Testament die Nutzniessung zugunsten der Ehefrau am gesamten Nachlass verfügte und anordnete, dass diejenigen Kinder, welche diese Verfügung anfechten sollten, auf den Pflichtteil gesetzt seien.

32 Siehe Fn. 31.



amt als Adressat des genannten Schreibens ist in Basel weder zuständig für die Durchführung der Erbteilung noch war es der richtige Empfänger einer Herabsetzungsklage. Das Schreiben stellte auch keine Einigung unter den Erben bezüglich eines Teilaspekts der Teilung dar, da es nicht von allen Beteiligten unterschrieben ist und kein Bindungswille erkennbar ist. Es handelte sich deshalb lediglich um eine – unverbindliche – Absichtserklärung im Hinblick auf die noch folgende Teilung. Rechtswirkung kam dann jedoch dem Akt aller Erben zu, mit welchem 1975 das Nutznießungsvermächtnis an die überlebende Ehefrau ausgerichtet worden war (auch dieser Akt stellte jedoch keine Erbteilung dar, da bei den Kindern kein Teilungswille erkennbar war³³). 2010 war folglich der Nachlass des Z unter allen Nachkommen von Z zu teilen, wobei die Töchter aus erster Ehe den gesetzlichen Anteil beanspruchen konnten und nicht bloss den Pflichtteil. Im konkreten Fall einigten sich die Beteiligten dann allerdings aussergerichtlich auf einen Vergleich.

■ Fall B

Fall B entspricht BGE 115 II 323, welcher m.E. als Leading Case für die Voraussetzungen einer gültigen Erbteilung gelten kann. Die Erben A und B hatten vor Gericht geltend gemacht, sie hätten schriftlich und für alle Erben verbindlich vereinbart, die Liegenschaften in Anrechnung an die Erbteile zuzuweisen, die strittige Testamentsklausel mithin als Teilungsvorschriften zu betrachten. Das Bundesgericht äusserte sich detailliert zur Abgrenzung von unverbindlichen Vorbereitungshandlungen zur verbindlichen – und damit durchsetzbaren – Erbteilung. Vorliegend erblickte das Bundesgericht in der umstrittenen «Stellungnahme» der Erben keine Zuweisung von Nachlassaktiven an einzelne Erben, sondern vielmehr einen Verzicht einzelner Erben auf eine allfällige, in der letztwilligen Verfügung enthaltene Begünstigung (Vorausvermächtnis). Wie schon die Vorinstanz verneinte aber auch das Bundesgericht jegliche Bindungswirkung. Der Anstoss, das Dokument zu unterzeichnen, sei von der Willensvollstreckerin ausgegangen, die im Hinblick auf den Entwurf des Teilungsvertrags von den Erben Vorgaben verlangte. Aus der Meinungsäusserung der Erben könne aber nicht leichthin ein Bindungswille angenommen werden, insbesondere dann nicht, wenn einzelne Erben (hier C + D) mit dieser Er-

klärung auf einen wesentlichen Anteil am Nachlass verzichten würden. Es müsse den Erben vielmehr offenstehen, erst nach Erhalt des vollständigen Teilungsvorschlags zu entscheiden, ob das Gesamtpaket der Teilung für sie stimme oder nicht.

g) Hinweise für Praktiker

Beispiele wie die beiden genannten sind in der Praxis oft anzutreffen. Wie die Ausführungen zeigen, ist die Abgrenzung im Einzelfall schwierig, und es kommt dazu, dass sich die Gerichtspraxis schwankend präsentiert. Das Risiko für die betroffenen Erben ist gross, dass das Gericht eine Vereinbarung im Einzelfall als nicht bindend betrachtet (oder umgekehrt).

Den mit der Redaktion von Erbteilungsverträgen befassten Praktikern (namentlich Willensvollstrecker oder Rechtsberaterinnen einzelner Erben) ist Folgendes zu empfehlen:

- Die beiden in Ziff. III/d genannten qualifizierenden Elemente sind bei der Betreuung von Erbengemeinschaften oder von einzelnen Erben stets im Auge zu behalten.
- Es ist darauf zu verzichten, in Sitzungsprotokollen, «Stellungnahmen», in «Erklärungen der Erben» und ähnlichen Texten Formulierungen zu wählen, die zu Missverständnissen führen können, wie «Die Erben kommen überein...», «Die Erben vereinbaren...», «Die Erben akzeptieren die folgenden Beträge als ausgleichspflichtige Erbvorbezüge: ...», «Erbe XY verpflichtet sich, ...». Solche Dokumente sind dazu geeignet, einzelne Schritte auf dem Weg zur definitiven Teilung festzuhalten, sie sind aber kein Ersatz, auch kein teilweiser, für die eigentliche Erbteilung.
- Als Verfasser von Protokollen und anderen Schriftstücken im Zusammenhang mit einer Teilung empfiehlt es sich, darauf hinzuweisen, dass für die einzelnen Erben vor Abschluss des definitiven Erbteilungsvertrags in der Regel keine Bindungswirkung entsteht. Soll eine Bindungswirkung erreicht werden, ist dies entsprechend zu formulieren und von allen Erben unterzeichnen zu lassen. Es ist heikel, das Protokoll nur zu verschicken und mit dem Hinweis zu versehen, ohne Widerspruch innert gewisser Frist gelte der Inhalt als genehmigt.
- Im Teilungsvertrag sollten nach Möglichkeit einzelne Nachlassgegenstände konkret einzelnen Erben zugewiesen werden. Ist dies – aus welchen Gründen auch immer – im Einzelfall

33 Vgl. BGE 100 Ib 121, E. 2 f.

nicht möglich (oder von den Erben noch nicht gewünscht), so muss der Erbteilungsvertrag zumindest so abgefasst sein, dass er ein ausreichend klares, bindendes und umsetzbares Drehbuch enthält, sodass keine weiteren Vereinbarungen zwischen den Erben notwendig werden, um die Teilung abzuschliessen.³⁴

Zu denken ist beispielsweise an eine Vereinbarung zwischen den Erben, dass eine bestimmte Nachlassliegenschaft von zwei bestimmten Schätzern zu schätzen sei und dass Erbe A in der Folge die Liegenschaft zum Mittelwert als Anrechnungswert übernehmen könne. Wesentlich ist, dass unter Berücksichtigung möglichst vieler Eventualitäten keine Konstellation eintreten kann, in welcher eine weitere Vereinbarung der Erben zum gleichen Thema nötig wird.

Aus Sicht der Willensvollstrecker, der beratenden Anwältin oder des beratenden Anwalts können sich **Haftungsrisiken** ergeben³⁵, wenn die Klientin in guten Treuen davon ausgeht, einen bindenden Teilungsvertrag unterzeichnet zu haben, später aber (allenfalls vor Gericht) feststellen muss, dass der Vertrag nicht durchsetzbar ist. Der Klientin kann beispielsweise dann ein Schaden entstehen, wenn die anderen Erben zum Zeitpunkt der Unterschrift bereit gewesen wären, einen verbindlichen Teilungsvertrag zu unterzeichnen, dies aber aufgrund der mangelhaften Redaktion des Vertrags nicht getan haben und später die eigene Meinungsäusserung widerrufen. Beim Willensvollstrecker handelt es sich dabei um eine vertragsähnliche Haftung, die sich aus den Art. 97 ff. und 394 ff. OR ergibt.³⁶

Zu beachten ist weiter, dass bei unklaren Verhältnissen die **Prozessführung zum Spiessrutenlauf werden kann**: Wie bereits aufgezeigt³⁷, versperrt ein gültiger Teilungsvertrag den Weg der Teilungsklage, während bei ungültigem Teilungsvertrag eine Klage auf Vollzug des Teilungsvertrags scheitern wird. Wer in die falsche Richtung losmarschiert, riskiert einen Nichteintretensentscheid oder eine Klageabweisung. Bei unklaren Verhältnissen ist zu empfehlen, mit Eventualanträgen zu arbeiten. Schliesslich sind die **Regeln der Beweislast** im Auge zu behalten: Wer die Teilungsklage erhebt, muss lediglich den Tod des Erblassers und die Zusammensetzung der Erbengemeinschaft behaupten bzw. beweisen.

34 Siehe auch BSK-PETER C. SCHAUFELBERGER/KATRIN KELLER LÜSCHER, Art. 634 ZGB N 19.

35 So auch HANS RAINER KÜNZLE, Der Willensvollstrecker in der Erbteilung, in: successio Nr. 4/13, S. 318.

36 HANS RAINER KÜNZLE, a.a.O., S. 318.

37 Ziff. III/e vorstehend.

Wer hingegen geltend macht, der Nachlass sei bereits geteilt worden, muss diese rechtsaufhebende Tatsache beweisen, was sich in der Praxis oft als deutlich schwieriger erweist.³⁸

IV. Erbteilung wider Willen? – oder: Die «objektive» Sichtweise des Steueramts

a) Einführung

In der Praxis genauso oft anzutreffen ist die **gegen-teilige Problematik**: Die Erben sind der Ansicht, den Nachlass noch nicht geteilt zu haben und immer noch eine Erbengemeinschaft zu bilden, tatsächlich kann aber je nach Situation eine Teilung bereits stattgefunden haben – mit den entsprechenden Konsequenzen in rechtlicher, vor allem aber in steuerlicher Hinsicht. Diese Thematik spiegelt sich in den Fällen C und D.³⁹

Die Problematik liegt darin begründet, dass eine Erbengemeinschaft nur als Übergangslösung konzipiert ist.⁴⁰ Sie bezweckt die Sicherung, den Erhalt und die sachentsprechende Bewirtschaftung des Nachlasses bis zur Teilung.⁴¹ Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Erben ihre Gemeinschaft mehr oder weniger zügig mittels Teilung liquidieren, wobei aber keinerlei zeitliche Schranken bestehen.⁴² Wollen sie aus bestimmten Gründen einstweilen auf eine Teilung des Nachlasses partiell oder umfassend verzichten (beispielsweise, weil sie eine Kunstsammlung nicht auseinanderreißen oder eine Liegenschaft noch nicht in Alleineigentum überführen möchten), stehen zwei **alternative Wege** offen:

■ Die Erben vereinbaren die Fortführung der Erbengemeinschaft auf bestimmte Zeit oder auch auf unbestimmte Zeit (sog. **fortgesetzte Erbengemeinschaft**). Damit unterstehen sie grundsätzlich weiterhin den Regeln über die Erbengemeinschaft⁴³, wobei ergänzend in Analogie die

38 ZR 103/2004, S. 129.

39 Ziff. II vorstehend.

40 PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 602 ZGB N 47.

41 FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 N 168.

42 So hat das Bundesgericht in BGE 61 II 164, 169 explizit festgehalten: «Das Gesetz zeigt keinerlei Tendenz, die Erbengemeinschaft abzukürzen oder auszuschliessen. Tatsächlich bleiben zahlreiche Erbengemeinschaften ohne besondere Vereinbarung durch blosses stillschweigendes Einverständnis der Miterben jahrzehntelang bestehen.»

43 Art. 602 ZGB; HANS RAINER KÜNZLE, Der Willensvollstrecker in der Erbteilung, in: successio Nr. 4/13, S. 311;



Regeln des Gesellschaftsrechts beigezogen werden können, soweit dies erforderlich ist⁴⁴.

- Die Erben wandeln die Erbengemeinschaft um in eine Personengesellschaft (z.B. eine einfache Gesellschaft) oder in eine Körperschaft, oder die Erben führen einzelne Nachlassgegenstände über in eine andere Berechtigungsform, zu denken ist namentlich an Miteigentum. Die Umwandlung in eine Personengesellschaft stellt teilungsrechtlich gesehen ein Surrogat dar, das grundsätzlich der rechtsgeschäftlichen Aufhebung der Erbengemeinschaft entspricht.⁴⁵

Eine Besonderheit besteht darin, dass die Umwandlung in eine einfache Gesellschaft (anders als bei der Teilung durch Erbteilungsvertrag gemäss Art. 634 Abs. 2 ZGB) nach der Gerichtspraxis formlos und sogar stillschweigend möglich ist.⁴⁶ Zuweilen legen die Gerichte die (ausdrückliche oder stillschweigende) Vereinbarung unter den Erben (zu sehr) aufgrund objektiver Kriterien aus – und nicht nach der subjektiven Ansicht der Erben, auf die gemäss den Regeln des Vertragsrechtes abzustellen wäre.⁴⁷ Vermutet wird zwar grundsätzlich eine Ab-

machung zur Fortführung der Erbengemeinschaft⁴⁸, die Auslegung kann aber im Einzelfall auch zum gegenteiligen Schluss führen, wie verschiedene Beispiele aus der Praxis zeigen.⁴⁹ Wird einzig aufgrund objektiver Kriterien ausgelegt, so besteht sogar die Gefahr, dass eine Erbengemeinschaft zu einer einfachen Gesellschaft mutieren kann (und entsprechend aufgelöst wird), ohne dass sich die Erben dieses Effekts überhaupt bewusst sind, was nach hier vertretener Auffassung nicht der Fall sein darf.

Das Bundesgericht entschied in BGE 96 II 325, es sei zwar grundsätzlich zulässig, wenn zwei Brüder die Mutter und fünf Schwestern auszahlten und bezüglich einer landwirtschaftlichen Liegenschaft zu zweit die reduzierte Erbengemeinschaft fortsetzen. Vorliegend zeige aber die gemeinsame Bewirtschaftung des Landwirtschaftsbetriebs während Jahrzehnten, dass die Brüder übereingekommen seien, den Hof nicht bloss passiv zu verwalten, sondern ihn aktiv zu bewirtschaften, was im Vergleich zur Erbengemeinschaft eine Zweckänderung darstelle und mithin die Gründung einer einfachen Gesellschaft nahelege. Das Bundesgericht betrachtete den Nachlass damit bereits im Zeitpunkt des Auskaufs der Mutter und der fünf Schwestern als vollständig geteilt.

Illustrativ ist auch der Entscheid des Obergerichts des Kantons Zürich vom 6. Oktober 1995, in welchem sich die Frage stellte, ob bezüglich einer Bronzeplastik von Aristide Maillol (im Wert von ca. CHF 0,5 Mio.), die seit Jahrzehnten das Grab der Erblasserin zierte, die Erbengemeinschaft noch fortbestand oder ob bezüglich dieser Plastik eine einfache Gesellschaft gegründet worden war mit dem Zweck, das Grab bis zum Ablauf des Unterhaltsvertrags im Jahr 2022 zu zieren. Das Obergericht entschied mangels Nachweises einer gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung zu Recht, es liege eine fortgesetzte Erbengemeinschaft vor und liess die Teilungsklage zu.⁵⁰

BGE 61 II 164, 169: «Der Umstand, dass die Erbengemeinschaft als grundsätzlich blosses Übergangsgebilde eine nur knappe gesetzgeberische Regelung und Ausgestaltung aufweist, steht ihrer vertraglichen Fortsetzung auf längere Zeit nicht im Wege; soweit die erforderliche Normierung nicht durch Vereinbarung erfolgt ist, kann sie in analoger Anwendung der Vorschriften für andere Gesamthandverhältnisse ohne Schwierigkeit ergänzt werden.»

44 Vgl. BGE 61 II 164, E. 1.

45 Siehe Ziff. III/b vorstehend; vgl. auch PraxKomm-RAMON MABILLARD, Art. 634 ZGB N 6.

46 Art. 11 OR; Bundesgerichtsentscheid 5A_195/2013 vom 9. Juli 2013, besprochen von DANIEL ABT, Erbengemeinschaft oder einfache Gesellschaft – das ist hier die Frage, in: dRSK, publiziert am 4. November 2013; PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 602 ZGB N 49; HANS RAINER KÜNZLE, Der Willensvollstrecker in der Erbteilung, in: successio Nr. 4/13, S. 311. In einzelnen Kantonen ist sogar gesetzlich festgeschrieben, dass eine Erbengemeinschaft nach Ablauf einer bestimmten Dauer nicht mehr als solche gilt, was bei späterer Teilung dazu führt, dass keine steuerlichen Privilegien mehr bestehen. Dies steht allerdings nicht nur im Widerspruch zum Bundeszivilrecht, sondern dürfte auch dem Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung widersprechen und somit anfechtbar sein (Art. 12 Abs. 3 StHG stellt mangels Vorbehalten auf den zivilrechtlichen Begriff der Erbteilung ab).

47 VGer ZH, StE 1998 B 42.31 Nr. 6. Siehe auch BGE 96 II 325, 334, mit Hinweis auf ZK-ALFRED SIEGWART, Vorbem. zu Art. 530–551 OR N 48, wonach massgebend ist, «ob die Erben die Absicht hatten, aus dem Provisorium

und der Passivität der Erbengemeinschaft in eine dauerndere und aktivere Zweckverfolgung hinüberzutreten».

48 Bundesgerichtsentscheid 5D_133/2010, E. 4.3; DANIEL ABT, Erbengemeinschaft oder einfache Gesellschaft – das ist hier die Frage, in: dRSK, publiziert am 4. November 2013; PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 602 ZGB N 50; BK-STEPHAN WOLF, Art. 602 ZGB N 130.

49 Siehe unter anderem Ziff. IV/d nachstehend.

50 AJP 10/96, S. 1283 ff., mit Anmerkungen von PETER BREITSCHMID; Neue Zürcher Zeitung vom 7./8. Oktober 1995, S. 56 (wo fälschlicherweise von Miteigentum statt Gesamteigentum der beiden Erben die Rede ist).

b) Rechts- und Steuerfolgen der Umwandlung der Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft

Die Umwandlung in eine einfache Gesellschaft zeitigt zunächst die (erb-)rechtliche Folge, dass der Nachlass geteilt ist, weshalb unter anderem

- das Mandat des Willensvollstreckers endet, weil es gegenstandslos wird⁵¹; entsprechend besteht auch kein Raum mehr für eine Behördenaufsicht über den Willensvollstrecker⁵²;
- eine Teilungsklage fortan ausgeschlossen ist;
- kein Erbenvertreter mehr bestellt werden kann;
- usw.

Darüber hinaus stellen sich steuerliche Probleme ein, sofern sich Grundstücke im Nachlass befinden. Bei einer Handänderung zufolge Erbteilung werden die Grundsteuern in der Regel aufgeschoben, während kein Aufschubtatbestand mehr besteht, wenn die Erben die Erbengemeinschaft bereits früher (ausdrücklich oder konkludent) aufgelöst hatten.⁵³ Die Praxis geht diesfalls davon aus, dass die Erbteilung mit der Umwandlung in die einfache Gesellschaft abgeschlossen wurde, weshalb die spätere Handänderung im Kreise der Erben (an Dritte sowieso) Grundsteuern auslöst.

Auf weitere zivil- und prozessrechtliche Folgen beim Wechsel von einer Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft wird nachstehend hingewiesen.

c) Kritische Würdigung

Die Praxis, wonach eine Erbengemeinschaft sich formlos und sogar stillschweigend in eine einfache Gesellschaft umwandeln kann, kann sich aus Erbensicht als äusserst heikel erweisen, insbesondere wegen der grundlegenden Unterschiede zwischen den beiden Instituten. Es seien vorliegend nur die wichtigsten genannt⁵⁴: Während bei Erbengemeinschaften kein Erbe alleine über Nachlasswerte verfügen oder nur schon Verwaltungshandlungen vor-

nehmen kann (Prinzip der Einstimmigkeit), kann bei der einfachen Gesellschaft jeder Gesellschafter die Gesellschaft gegen aussen ohne Mitwirkung der übrigen vertreten. Bei der einfachen Gesellschaft sind Kündigungs- und Liquidationsregeln vorgesehen, während die Erbengemeinschaft nur in den oben skizzierten Formen⁵⁵ aufgelöst werden kann. Dazu kommt, dass bei Streitigkeiten unter den Beteiligten andere Gerichtsstände bestehen können, je nachdem, ob eine Umwandlung stattgefunden hat oder nicht. Zu beachten ist auch, dass Erbengemeinschaften Interessengemeinschaften ohne vertragliche Grundlage sind, während einer einfachen Gesellschaft stets eine vertragliche Einigung zugrunde liegen muss.

Vor dem Hintergrund dieser Differenzen wird in der Literatur teilweise verlangt, dass den Erben ein Wechsel zur einfachen Gesellschaft nicht unterstellt werden darf, ohne dass eine klare übereinstimmende Willensäußerung aller Beteiligten vorliege. HANDSCHIN/VONZUN fordern für die Umwandlung einer Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft, es müsse stets der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags feststehen (aufgrund einer ausdrücklichen oder konkludenten Erklärung).⁵⁶ Die Beteiligten müssten eine einfache Gesellschaft wollen und ausdrücklich erklären; ein Umwandlungsvorgang könne nicht objektiv festgestellt werden, da er sich ausschliesslich im Willen der Beteiligten vollziehe.⁵⁷

Dem ist zuzustimmen: Die Betroffenen (und auch Dritte) sollten wissen, welche gesetzlichen Bestimmungen auf ihr Handeln anwendbar sind. Dies bedingt m.E., dass auch der Zeitpunkt, in dem eine Umwandlung stattfindet, klar feststehen muss, andernfalls droht Rechtsunsicherheit und eine gewisse Willkür in der Rechtsanwendung. Wird in der Gerichtspraxis aufgrund bloss objektiver Umstände auf einen Umwandlungswillen geschlossen, so ist dies m.E. nur dann zulässig, wenn die Auslegung zu einem zweifelsfreien Ergebnis führt; insofern ist zu fordern, dass deutlich erhöhte Anforderungen an den Nachweis des Erbenwillens auf Umwandlung gestellt werden. Zu begrüssen ist der Bundesgerichtsentscheid 5D.133/2010 vom 12. Januar 2011, wonach eine stillschweigende Überführung der Erbengemeinschaft in eine einfache Gesellschaft nicht zu

51 HANS RAINER KÜNZLE, Der Willensvollstrecker in der Erbteilung, in: *successio* Nr. 4/13, S. 312.

52 Bundesgerichtsentscheid 5A_195/2013 vom 9. Juli 2013.

53 BSK-PETER C. SCHAUFELBERGER/KATRIN KELLER LÜSCHER, Art. 602 ZGB N 39; PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 602 ZGB N 48; PraxKomm-FRANZISKA BURBÜRGIN/ALEXANDER FILLI/YOLANDA MÜLLER, Anhang Steuern N 333; HANS RAINER KÜNZLE, Der Willensvollstrecker in der Erbteilung, in: *successio* Nr. 4/13, S. 311, Fn. 19.

54 Siehe auch BK-WALTER FELLMANN/KARIN MÜLLER, Art. 530 OR N 123 ff.

55 Ziff. III/b vorstehend.

56 ZK-LUKAS HANDSCHIN/RETO VONZUN, Art. 530 OR N 139, N 141, N 223.

57 ZK-LUKAS HANDSCHIN/RETO VONZUN, Art. 530 OR N 140 f.



vermuten sei, solange noch nennenswerte Nachlassgegenstände unverteilt geblieben seien.⁵⁸

d) Lösungsansätze zu den Fällen C + D⁵⁹

■ Fall C⁶⁰

Im Fall C war die Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer nicht mehr zu verhindern: Wohl konnte argumentiert werden, die Erben hätten die «definitive Erbteilung» vorbehalten, und es habe ein sehr enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den Handänderungen bestanden (weniger als ein Jahr). Massgebend war aber – wohl zu Recht – die rein formale Betrachtung, wonach mit der Überführung der gemeinschaftlichen Berechtigung in Miteigentum zu je $\frac{1}{3}$ die Erbteilung definitiv abgeschlossen war, ungeachtet der anderslautenden Formulierung der Erben im Teilungsvertrag. Die erneute Handänderung unter den Kindern des Erblassers stellte somit keine Erbteilung mehr dar, sondern einen Tausch, der keinen Aufschub der Grundstückgewinnsteuern rechtfertigte.

■ Fall D⁶¹

Das Ausscheiden der zwei Kinder unmittelbar nach dem Tod des Erblassers führte nicht zum Untergang der Erbengemeinschaft; diese wurde mit reduziertem Bestand von den anderen drei Erben weitergeführt.⁶²

Die lange Haltedauer von 32 Jahren führte für sich alleine nicht zur Annahme, die Erbengemeinschaft habe ihren Zweck geändert und sich in eine einfache Gesellschaft umgewandelt.⁶³

Zu klären war aber, ob das Bauprojekt im Jahr 2005 nach der Praxis im Kanton Zürich zu einer Umwandlung in eine einfache Gesellschaft geführt hatte. Gemäss Zürcher Praxis gelten unter anderem die gemeinschaftliche Überbauung

eines Grundstücks, die Aufnahme einer Hypothek für einen Umbau oder die Belastung mit einem Baurecht als objektive Kriterien für eine Zweckänderung, sofern der Umbau über die Beseitigung blosser Schäden hinausgeht.⁶⁴

Vorliegend sind die Erben mit dem nicht unbedeutenden Bauprojekt im Lichte der strengen Zürcher Praxis über den Zweck der blossen Sicherung, Erhaltung und sachentsprechenden Bewirtschaftung hinausgegangen.⁶⁵ Mit dem Bauprojekt 2005 wäre die Erbengemeinschaft in steuerlicher Hinsicht gemäss Praxis wohl zufolge Umwandlung in eine einfache Gesellschaft als aufgehoben zu betrachten gewesen, was im Jahr 2012 zu einer Verweigerung des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer geführt hätte. Die zuständige Gemeinde gewährte in diesem Fall aber – in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Situation – gleichwohl den Aufschub.

Das Beispiel zeigt, dass die Beratung in solchen Konstellationen äusserst schwierig sein kann, weil die Praxis der im Kanton Zürich zuständigen Gemeinde-Steuerämter sehr stark schwankt. Angesichts dieser Unsicherheit stellen sich weitere Fragen: Ist beim Vertrag zwischen den sich trennenden Erben eine latente Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen? Oder ist die Steuer von Anfang an in die Berechnungen miteinzubeziehen, weil mit der Veranlagung von Grundstückgewinnsteuern zu rechnen ist? Die Unklarheit könnte mit der vorgängigen Einholung eines Steurrulings beseitigt werden, wobei das Ergebnis der Behördenkonsultation ein unliebsames sein kann, was das weitere Vorgehen präjudizieren würde. Will man dies vermeiden, sollten vertraglich Varianten vorgesehen werden, welche je nach definitiver steuerlicher Beurteilung zu einem unterschiedlichen Anrechnungswert führen, d.h. unabhängig vom Ausgang einen fairen Interessenausgleich gewährleisten.

58 Bundesgerichtsentscheid 5D.133/2010 vom 12. Januar 2011, E. 4.3.2. Siehe auch PraxKomm-THOMAS WEIBEL, Art. 602 ZGB N 50.

59 Ziff. II vorstehend.

60 Der Autor und einer seiner Steuerpartner wurden in diesem Fall für eine Zweitmeinung beigezogen. Der Sachverhalt ist hier stark vereinfacht und aus Gründen der Anonymisierung – in rechtlich unwesentlichen Aspekten – leicht verändert dargestellt.

61 Der Autor und einer seiner Steuerpartner haben in diesem Fall die zuletzt in der Erbengemeinschaft verbliebenen zwei Erben beraten. Der Sachverhalt ist hier aus Gründen der Anonymisierung – in rechtlich unwesentlichen Aspekten – stark verändert dargestellt.

62 Vgl. Steuerkommission SZ, StE 1995 B 42.31 Nr. 5.

63 Vgl. VGer ZH, StE 2009 B 42.31 Nr. 7, vom 14. Mai 2008.

e) Exkurs: Die Erbvorbezugs-gemeinschaft in der Zürcher Praxis

Auch wenn keine Statistiken bekannt sind, ist die Behauptung nicht gewagt: Die Schweiz ist ein Land

64 VGer ZH, StE 1998 B 42.31 Nr. 6; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 N 170; Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat, RB 2005 Nr. 100.

65 Siehe zum Vergleich das Beispiel im Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat, RB 1991 Nr. 39.

der Erbvorbezüge.⁶⁶ Sind Grundstücke Gegenstand solcher Erbvorbezüge, stellen sich bei späteren Handänderungen ebenfalls heikle Fragen grundsteuerrechtlicher Natur.

Grundsätzlich unproblematisch zu beurteilen sind die (häufigsten) Fälle, in denen der Erbanwärter **Alleineigentum** erwirbt. Eine spätere Handänderung gilt nicht als Erbteilung und löst stets Grundsteuern aus, es sei denn, der Erwerber bringe das Grundstück im Rahmen der Ausgleichung in natura wieder in den Nachlass ein.⁶⁷ Gleiches gilt, wenn mehrere Erbanwärter im Rahmen des Erbvorbezugs **Miteigentum** erwerben und dieses später auflösen.

Wie verhält es sich aber, wenn die Erbanwärter bezüglich eines vorbezogenen Grundstücks eine Gemeinschaft zur gesamten Hand bilden, eine sogenannte **Erbvorbezugsgemeinschaft**⁶⁸?

Mehrere Erbanwärter, die zusammen ein Grundstück als Erbvorbezug erhalten, werden im Grundbuch als **Gesamteigentümer** zufolge einfacher Gesellschaft eingetragen. Diese Handänderung qualifiziert steuerrechtlich als Erbvorbezug und führt in der Regel⁶⁹ zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer (§ 216 Abs. 3 lit. a StG ZH). Unproblematisch ist die Beurteilung, wenn dem Erbvorbezug zivilrechtlich eine **Schenkung** zugrunde liegt. Heikler wird es bei sog. **gemischten Schenkungen**: Diese berechtigen nur dann zum Aufschub der Grundstückgewinnsteuer, wenn zwischen dem Verkehrswert und der Gegenleistung⁷⁰ ein **offensichtliches Missverhältnis** besteht; in Zürich gilt eine Differenz von 25% als Richtschnur.⁷¹

Lösen die Erbanwärter die Erbvorbezugsgemeinschaft auf, indem einer der Beteiligten das Grundstück – vor oder nach dem Tod des Erblassers – zu **Alleineigentum** übernimmt und den anderen Betei-

ligten auszahlt, so liegt nach Zürcher Praxis eine **der Erbteilung nahestehende Handänderung** vor, die zum erneuten Aufschub der Grundstückgewinnsteuer berechtigt.⁷² Begründet wird dies damit, dass die Erbvorbezugsgemeinschaft – gleich wie die Erbengemeinschaft – einen nur vorübergehenden Zweck aufweist, nämlich den der Sicherung, Erhaltung und geeigneten Bewirtschaftung bis zur Teilung des Nachlasses. Auch hier ist aber freilich Vorsicht geboten, damit die Gemeinschaft aufgrund ausdrücklicher oder konkludenter Vereinbarung nicht den Zweck ändert, was zur Beendigung der Erbvorbezugsgemeinschaft führen würde. Besondere Vorsicht ist unter anderem deshalb angezeigt, weil die Erbvorbezugsgemeinschaft im Grundbuch zwingend als einfache Gesellschaft einzutragen ist. Es empfiehlt sich daher, in der öffentlichen Urkunde jeweils den Hinweis anzubringen, wonach die einfache Gesellschaft **steuerrechtlich gesehen als sogenannte «antizipierte Erbengemeinschaft» bzw. «Erbvorbezugsgemeinschaft»** qualifiziere.⁷³

V. Schlussbemerkungen

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass in der Praxis oftmals unklar ist, ob eine Erbteilung stattgefunden hat oder ob die Beteiligten nach wie vor eine Erbengemeinschaft bilden, die den Nachlass zu gesamter Hand hält. Es ist zu postulieren, dass bei der Redaktion von Erbteilungsverträgen stets auf klare Formulierungen zu achten ist, die insbesondere den qualifizierenden materiellen Elementen eines Teilungsvertrags (definitiver Bindungswille; Wille, sich endgültig auseinanderzusetzen⁷⁴) Rechnung tragen. Werden nicht einzelne Nachlassgegenstände konkret einzelnen Erben zugewiesen, so muss der Erbteilungsvertrag zumindest ein ausreichend klares, bindendes und umsetzbares Drehbuch enthalten, sodass keine weiteren Vereinbarungen notwendig sind, um die Teilung abzuschliessen. Hält man sich nicht an diese Grundsätze, droht eine unsichere Rechtssituation, in welcher die Prozessführung zum Spießrutenlauf wer-

66 Geradezu inflationär Gebrauch gemacht wurde von diesem Instrument im Jahr 2011, angesichts der drohenden Rückwirkung der Volksinitiative «Millionen-Erbschaften besteuern für unsere AHV», sog. Erbschaftssteuer-Initiative, auf den 1. Januar 2012.

67 Was in der Praxis äusserst selten vorkommt.

68 Auch «Antizipierte Erbengemeinschaft» genannt; das Institut stellt, soweit ersichtlich, eine Zürcher Besonderheit dar.

69 Zum Vorbehalt siehe die sogleich anschliessenden Ausführungen zu gemischten Schenkungen.

70 Neben der Zahlung eines Geldbetrags gelten (unter anderem) die Übernahme der Hypothek und die Einräumung einer Nutzniessung oder eines Wohnrechts zugunsten des Schenkers als zu berücksichtigende Gegenleistungen.

71 Es empfiehlt sich, stets vorgängig eine eigene Berechnung anzustellen und diese im Rahmen eines Steuerrulings dem Gemeinde-Steueramt zur Beurteilung vorzulegen.

72 VGer ZH, StE 1995 B 42.32 Nr. 4, E. 4.

73 Vorsichtigerweise wären die Parteien allerdings darauf hinzuweisen (allenfalls sogar mit Revers), dass die Behörden an eine solche Absprache nicht gebunden seien und dass nicht dauerhaft auf die Beibehaltung dieser Zürcher Praxis vertraut werden könne; dies unter anderem deshalb, weil die Frage noch nicht abschliessend geklärt sei, ob die Praxis mit dem im Bereich der Grundstückgewinnsteuern eidgenössisch harmonisierten Steuerrecht vereinbar ist oder nicht.

74 Ziff. III/d vorstehend.



Geteilt – oder noch nicht geteilt?

den kann (Teilungsklage oder Klage auf Vollzug des Teilungsvertrags?).

Andererseits ist zu beachten, dass eine Erbengemeinschaft – auch formlos und sogar stillschweigend – den Zweck ändern und sich damit zu einer anderen Rechtsgemeinschaft (z.B. einer einfachen Gesellschaft) umwandeln kann – mit der Folge, dass der Nachlass damit geteilt ist (und spätere Handänderungen an Grundstücken nicht mehr zu einem

Aufschub der Grundstückgewinnsteuern führen). Insbesondere im Interesse der Rechtssicherheit ist zu fordern, dass den Erben die Umwandlung der Erbengemeinschaft nicht unterstellt werden darf, wenn nicht eine eindeutige Willenserklärung der Erben vorliegt, da dies mit zu grossen Rechtsfolgen und Ungewissheiten für Erben und Dritte verbunden wäre.