
Veräusserungen

1. Veräusserung

Eine Grundstücksgewinnsteuernpflicht entsteht bei steuerbegründender Veräusserung. Als solche gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 131 Abs. 1 StG), ferner die Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen (Art. 131 Abs. 2 StG) und schliesslich entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Art. 131 Abs. 3 StG).

2. Eigentumswechsel

Der Eigentumswechsel löst als Veräusserung eine Steuerpflicht aus. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Erwerb durch Grundbucheintrag und ausserbuchlichem Erwerb.

Der Erwerb durch Grundbucheintrag erfolgt insbesondere durch Kauf oder Tausch. Die Steuerpflicht entsteht in solchen Fällen mit dem Eintrag in das Grundbuch (konstitutive Wirkung des Eintrages gemäss Art. 656 Abs. 1 ZGB, SGE 1998 Nr. 18). Auf den Zeitpunkt der Beurkundung des Vertrages oder den Übergang von Nutzen und Gefahr kommt es nicht an.

Ein ausserbuchlicher Erwerb findet statt bei Aneignung, Begründung, Änderung oder Aufhebung der Gütergemeinschaft, Erbgang, Enteignung, Zwangsvollstreckung, Fusion oder richterlichem Urteil (vgl. Art. 656 Abs. 2 ZGB; Art. 665 Abs. 3 ZGB). Die Steuerpflicht entsteht in solchen Fällen mit dem Vorliegen des für den Erwerb massgeblichen Rechtsgrundes (Zuschlag anlässlich der Versteigerung; bei Enteignung in der Regel die Auszahlung der Entschädigung; Art. 40 EntG; sGS 735.1); der Grundbucheintrag hat dabei lediglich deklaratorische Bedeutung.

3. Wirtschaftliche Handänderung

Eine wirtschaftliche Handänderung liegt vor, wenn die tatsächliche und wirtschaftliche Verfügungsgewalt über ein Grundstück übertragen wird (Art. 131 Abs. 1 StG). In der Regel müssen hierfür zwei Rechtsgeschäfte vorliegen: Durch das eine wird die Verfügungsgewalt erworben, mit dem anderen wird sie auf eine Drittperson übertragen. Bei Übertragung der Verfügungsgewalt durch Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften oder einer Immobilienholding genügt ein Rechtsgeschäft.

Als wirtschaftliche Handänderungen fallen insbesondere in Betracht:

- Kettengeschäfte (Kauf-, Kaufrechts-, Vorkaufsverträge sowie entsprechende Vorverträge) mit Substitutionsklausel (SGE 2003 Nr. 3; 1987 Nr. 7).

Der Abschluss eines Kaufvertrages allein bedeutet in der Regel keine wirtschaftliche Handänderung. Eine Entschädigung, die aufgrund einer Reugeldvereinbarung entrichtet wird, unterliegt nicht der Grundstücksgewinnsteuer. Sie stellt steuerbares Einkommen im Sinn von Art. 34 StG dar (StB 241 Nr. 1 mit weiteren Hinweisen).

- Die entgeltliche Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft, wenn die Beteiligung beim Veräusserer allein oder zusammen mit andern Mitveräusserern insgesamt mehr als 50% ausmacht. Ob eine Mehrheits- oder Minderheitsbeteiligung übertragen wurde, ist aufgrund der Stimmrechtsverhältnisse zu beurteilen. Als Immobiliengesellschaft gilt eine juristische Person, die sich ausschliesslich oder überwiegend mit der Nutzung oder Verwendung (Vermietung, Verpachtung, Veräusserung, Überbauung usw.) von Grundstücken befasst (SGE 2002 Nr. 14, 1994 Nr. 38 und 40, 1991 Nr. 4, 1986 Nr. 7; vgl. auch StB 241 Nr. 1).
- Auch die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Holding, welche Beteiligungen an Immobiliengesellschaften hält (Immobilienholding), ist als wirtschaftliche Handänderung zu qualifizieren und löst die Grundstückgewinnsteuer aus. Die bisherige Praxis (Verzicht auf die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, ausser bei Steuerumgehungsfällen) wurde aufgrund der Rechtsprechung aufgegeben (SGE 2012 Nr. 4).

Als Veräusserer kommen natürliche Personen oder nach Art. 80 Abs. 1 Bst. e bis h und j StG steuerbefreite juristische Personen in Frage.

Bei der veräusserten Immobiliengesellschaft ist der aufgrund der wirtschaftlichen Handänderung besteuerte Wertzuwachsgegninn kantonal als besteuerte stille Reserve nachzutragen, so dass bei einer Veräusserung des entsprechenden Grundstücks eine nochmalige Besteuerung unterbleibt. Dies gilt nicht für die direkte Bundessteuer, da der Wertzuwachsgegninn bei einer wirtschaftlichen Handänderung dort nicht besteuert wird.

- Der Steuerpflichtige hat jede wirtschaftliche Handänderung von sich aus und umgehend dem Kantonalen Steueramt, Grundstückgewinnsteuer, Davidstrasse 41, 9001 St.Gallen, zu melden (Art. 168 Abs. 1 und Art. 170 Abs. 1 StG).

4. Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen

Einer steuerbegründenden Veräusserung gleichgestellt ist sodann die Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen (Art. 131 Abs. 2 StG). Das ist der Fall bei jeder Art von Einbringung eines privaten Grundstücks in eine Personenunternehmung.

Bei Überführung einer Liegenschaft vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Vermietung, Verpachtung, Schenkung usw.) wird dem Steuerpflichtigen die der Kapitalgewinnbesteuerung zugrunde liegende Berechnung schriftlich mitgeteilt. Bei einer späteren Veräusserung ist dieser Wert massgebend für die Ermittlung der Anlagekosten. Vorbehalten bleiben Fälle von Art. 32bis Abs. 1 StG.

5. Einzonung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks

Wird ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne von Art. 130 Abs. 2 Bst. a StG in den Baubereich eingezont, geht das Grundstück grundsätzlich vom land- oder forstwirtschaftlichen zum "üblichen" Geschäftsvermögen über (vgl. StB 130 Nr. 1 zur Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks). Dies hat zur Folge, dass ein allfälliger Kapitalgewinn nicht mehr mit der Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Damit geht ein Systemwechsel einher (Wechsel von der Grundstückgewinnzur Einkommensbesteuerung). Für die Steuerfolgen wird auf die Analyse der SSK vom 29. November 2012 (betreffend Kantons- und Gemeindesteuer) und das Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013 (betreffend direkte Bundessteuer) verwiesen.

6. Entgeltliche Belastung mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Als Veräusserungen gelten ferner die entgeltlichen Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen (Art. 131 Abs. 3 StG).

In solchen Fällen geht zwar nicht das volle Eigentumsrecht über, jedoch ein wesentlicher Teil davon. Das Recht des Eigentümers, über das Grundstück frei verfügen zu können, wird in hohem Masse eingeschränkt.

6.1 Privatrechtliche Dienstbarkeiten

Privatrechtliche Dienstbarkeiten beinhalten eine beschränkte, unmittelbare Sachherrschaft, die in einem Benutzungsrecht besteht. Das Erfordernis der dauernden Beeinträchtigung setzt voraus, dass die Belastung auf sehr lange Zeit erfolgt.

Die Belastung eines Grundstückes mit einer Nutzniessung, einem Wohnrecht oder einem Kiesausbeutungsrecht unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer, da der Substanzabfluss nicht dauernd, sondern nur vorübergehend ist. Wird das Nutzungsrecht am Grundstück gegen eine Einmalleistung eingeräumt, so ist diese Leistung auch nicht einkommenssteuerpflichtig. Das Gesetz folgt dem Praktikabilitätskonzept, wonach der Berechtigte während der Dauer des Nutzungsverhältnisses wie der Eigentümer behandelt wird; bei der Begründung des Nutzungsrechts bedingt das Konzept jedoch wirtschaftliche Überlegungen: Die Einräumung des Nutzungsrechts gegen eine marktkonforme Einmalleistung stellt für die beteiligten Personen eine Vermögensumschichtung dar. Gleiches gilt im Übrigen bei Ablösung des Nutzungsrechts gegen ein marktkonformes Entgelt. Soweit aber die Entschädigung für die Begründung oder Ablösung des Nutzungsrechts dessen Kapitalwert übersteigt, ist zu prüfen, ob eine gemischte Schenkung (vgl. StB 143 Nr. 1) vorliegt. Geht das mittels Einmalleistung abgeholte Nutzungsrecht ins Geschäftsvermögen über, gelangt das Praktikabilitätskonzept nicht zur Anwendung. Die Einmalleistung unterliegt entsprechend der Einkommenssteuer.

Auch die Belastung eines unbebauten Grundstückes mit einem selbständigen und dauernden Baurecht löst in der Regel keine Grundstückgewinnsteuer aus (wohl aber die Handänderungssteuer, vgl. StB 241 Nr. 1; SGE 1987 Nr. 7 und 12). Vorbehalten sind die Fälle, in denen dem Baurechtsnehmer nach Ablauf der Baurechtsdauer das Recht zusteht, das Eigentum an der Liegenschaft zu einem "Restwert" zu erwerben, der weit unter dem Verkehrswert liegt (in solchen Fällen bezahlt der Baurechtsnehmer mit jeder Zinsleistung einen Teil des Kaufpreises; der Baurechtszins hat damit den Charakter eines Entgeltes für die Abtretung der Vermögenssubstanz).

Bei der Einräumung eines selbständigen und dauernden Baurechts an einem überbauten Grundstück geht das Eigentum an der bestehenden Baute vom Grundeigentümer an den Baurechtsberechtigten über. Der Eigentumsübergang der Baute stellt eine für die Grundstückgewinnsteuer massgebende Veräusserung dar. Liegt beim späteren Heimfall der Baute das Entgelt über den Anlagekosten, wird ein Grundstücksgewinn erzielt (BGer 2C_1079/2013 bzw. 2C_1080/2013 vom 21. Oktober 2014, E. 6.5).

Die Veräusserung eines selbständigen und dauernden Baurechts stellt eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung an einem Grundstück (vgl. StB 130 Nr. 1) dar und löst daher die Grundstückgewinnsteuer aus (SGE 1987 Nr. 12).

6.2 Öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen

Die Kompetenz der Kantone zum Erlass von öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen ergibt sich aus Art. 702 ZGB. Die Kantone können vorschreiben, dass öffentlich-rechtliche Beschränkungen im Grundbuch anzumerken sind (Art. 962 ZGB), wobei dem Grundbucheintrag nur deklaratorische Wirkung zukommt, weshalb die Eigentumsbeschränkung kraft öffentlichen Rechts, unabhängig vom Grundbucheintrag, entsteht. Die Ausgestaltung als öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkung schliesst abweichende privatrechtliche Vereinbarungen aus.

Damit die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen als Veräusserungen im Sinne von Art. 131 Abs. 3 StG gelten, müssen sie die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert dauernd und wesentlich beeinträchtigen. Da sie der Parteiautonomie entzogen sind und die Änderung öffentlichen Rechts nur beschränkt möglich ist, sind sie in der Regel als dauernd anzusehen. Ob die Einschränkung auch die vom Gesetz geforderte Wesentlichkeit aufweist, ist in jedem Fall gesondert zu beurteilen. Allgemein muss jedoch die Belastung eine solche Intensität aufweisen, dass der Tatbestand einer Teilveräusserung des Grundeigentums gleichkommt.

Im Falle einer Übertragung der Baumassenziffer gemäss Art. 89 des Planungs- und Baugesetzes (PBG; sGS 731.1) liegt in der Regel eine solche wesentliche Beschränkung vor, da die Inanspruchnahme eines Nachbargrundstücks zur Berechnung der Baumassenziffer zwingend eine Einschränkung der Überbaubarkeit des belasteten Grundstücks nach sich zieht.

Demgegenüber stellt eine Grenzabstandsverlagerung im Sinne von Art. 92 Abs. 2 PBG in der Regel keine wesentliche Beeinträchtigung dar, da die Überbaubarkeit der belasteten Parzelle grundsätzlich nicht bzw. nicht wesentlich beeinträchtigt wird.

Beispiel: Grundstücksgewinn bei Übertragung der Baumassenziffer

X. ist Eigentümer eines Grundstücks von 1'000 m² Boden in der Wohnzone W1. Die Baumassenziffer beträgt 0,35. Den Boden hat er im Jahre 1970 zum Preis von Fr. 350'000.-- erworben. Im Jahre 2012 gibt X. von seiner Baumassenziffer 0,05 an das Nachbargrundstück ab. Er erhält dafür eine Entschädigung von Fr. 100'000.--.

Erwerbspreis des Grundstückes (0,35)	Fr. 350'000.--
./. Erwerbspreis verbleibende Nutzung (0,30)	Fr. 300'000.--
Anteil Erwerbspreis, entfallend auf belasteten Parzellenteil (0,05)	Fr. 50'000.--
Entschädigung	Fr. 100'000.--
./. Anlagekosten (Erwerbspreis)	Fr. 50'000.--
steuerbarer Grundstücksgewinn	Fr. 50'000.--