
Handänderungssteuer bei wirtschaftlicher Handänderung

Die Handänderungssteuer ist eine Gemeindesteuer. Die folgenden Ausführungen sind deshalb nur als Empfehlungen des Kantonalen Steueramtes an die Gemeinden zu verstehen.

1. Allgemeines

Als Handänderung gelten jeder Eigentumswechsel und jede Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über ein Grundstück (Art. 241 Abs. 2 StG) sowie gewisse entgeltliche Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen (Art. 241 Abs. 3 StG).

Der Begriff des Grundstücks entspricht der zivilrechtlichen Regelung (Art. 655 ZGB) und dem Grundstückgewinnsteuerrecht (StB 130 Nr. 1).

Die zivilrechtlichen Handänderungen ("jeder Eigentumswechsel") manifestieren sich im Grundbucheintrag. Daneben existieren verschiedene Formen der wirtschaftlichen Handänderung. Darunter versteht man Rechtsgeschäfte, die bezüglich der Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen wirken. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt vor, wenn die Verfügungsgewalt über ein Grundstück die Hand wechselt, ohne dass die Übertragung im Grundbuch ihren Niederschlag findet.

Typische Fälle wirtschaftlicher Handänderungen sind:

- Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften
- Kettengeschäfte

Nach dem Wortlaut von Art. 241 Abs. 2 StG löst jeder Eigentumswechsel im zivilrechtlichen Sinn ungeachtet seiner wirtschaftlichen Auswirkungen die Steuerpflicht aus. Ebenso löst die den "wirtschaftlichen Handänderungen" zugrunde liegende wirtschaftliche Betrachtungsweise die Steuerpflicht aus.

2. Zivilrechtliche Handänderungen

Aus dem Umstand, dass das st. gallische Steuergesetz die wirtschaftliche Handänderung der zivilrechtlichen Handänderung gleichstellt, darf nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass ein sachenrechtlicher Eigentumswechsel, mit dem keine wirtschaftliche Handänderung verbunden ist, nicht besteuert werden kann. Nach Art. 241 Abs. 2 StG ist jede zivilrechtliche Handänderung steuerpflichtig. Die Fälle wirtschaftlicher Handänderungen gelten als zusätzliche steuerauslösende Tatbestände.

Wird beispielsweise eine Liegenschaft in eine vom bisherigen Eigentümer beherrschte Gesellschaft überführt, so unterliegt dieser Vorgang der Handänderungssteuer, obschon wirtschaftlich die Verfügungsgewalt nicht gewechselt hat (vorbehalten Art. 244 Bst. f StG). Der Grundeigentümer, der sich einer juristischen Person bedient und die sich daraus ergebenden Vorteile genießt, muss sich deren Selbständigkeit entgegenhalten lassen und kann sich nicht auf wirtschaftliche Identität berufen. Auch wenn die Aktionäre zweier Gesellschaften identisch sind, stellt eine Grundstückübertragung von der einen auf die andere Gesellschaft einen steuerauslösenden Vorgang dar, weil rechtlich ein Wechsel unter zwei selbständigen juristischen Personen vorliegt.

Der zivilrechtliche Eigentumserwerb an einem Grundstück setzt einerseits einen gültigen Rechtsgrund und andererseits einen Grundbucheintrag voraus (Art. 656 Abs. 1 und Art. 974 Abs. 2 ZGB). Eine Eintragung ohne Rechtsgrund oder gestützt auf ein ungültiges Rechtsgeschäft verschafft kein Eigentum. Wenn ein (Kauf-)Vertrag nachträglich durch gegenseitige Übereinkunft aufgehoben wird, liegt nur dann keine steuerpflichtige Handänderung vor, wenn mit guten Gründen angenommen werden darf, dass der Vertrag von einer Partei gegen den Willen der anderen mit Erfolg angefochten werden könnte (SGE 1995 Nr. 1). Andernfalls löst eine Rückübertragung des Grundstücks sogar eine zweite Handänderungssteuer aus. Eine nachträgliche Kaufpreisreduktion wegen Zahlungsproblemen qualifiziert sich als Schuldnerlass und hat weder Einfluss auf die Steuerpflicht an sich noch auf die ursprüngliche Bemessungsgrundlage.

Besondere Probleme bei der zivilrechtlichen Handänderung stellen sich im Zusammenhang mit der Begründung, Veränderung oder Auflösung von gemeinschaftlichem Eigentum. Diese werden in einer separaten Richtlinie erörtert (StB 242 Nr. 2).

3. Wirtschaftliche Handänderungen

3.1 Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften und Immobilienholdings

3.1.1 Grundsatz

Die Übertragung wesentlicher Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft ist der Handänderungssteuer unterworfen, wenn der Veräusserer dadurch dem Erwerber die Mehrheitsbeteiligung und damit die Herrschaft über die Gesellschaft verschafft. In wirtschaftlicher Hinsicht wirkt der Erwerb der beherrschenden Beteiligung wie die Übertragung der Gesellschaftsgrundstücke selbst.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führt hier somit dazu, dass steuerlich die Existenz der Gesellschaft unbeachtet bleibt und an deren Stelle auf den materiellen Gehalt des Vorganges und den Inhalt der rechtsgeschäftlichen Vereinbarung abgestellt wird.

Werden Anteile einer Holding, deren Aktiven aus Grundstücken und Beteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen, veräussert, wird an allen Grundstücken, auch an denen der Tochtergesellschaften, eine wirtschaftliche Handänderung vollzogen, die der Handänderungssteuer unterliegt (doppelter Durchgriff, SGE 2012 Nr. 4). Steuersubjekte sind die Aktionäre der Holding.

Sofern wesentliche Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft, in deren Eigentum im Kanton St.Gallen gelegene Grundstücke stehen, von einer liechtensteinischen Stiftung gehalten werden, kann es ebenfalls zu einer wirtschaftlichen Handänderung kommen. Dies ist der Fall, wenn nach dem Tod des Stifters (und Erstbegünstigten) entweder die Rechtspersönlichkeit der Stiftung nunmehr auch steuerlich anerkannt wird oder aufgrund weiterhin transparenter Besteuerung der Stiftung die Mehrheitsbeteiligung dem neuen Begünstigten zugerechnet wird.

3.1.2 Definition Immobiliengesellschaft

Als Immobiliengesellschaft gilt eine juristische Person, die sich ausschliesslich oder überwiegend mit der Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als sichere und nutzbringende Kapitalanlage (Vermietung, Verpachtung, Veräusserung, Überbauung usw.) befasst (SGE 2002 Nr. 14, 1995 Nr. 17, 1994 Nr. 38 und 40,

1991 Nr. 4, 1986 Nr. 7; vgl. auch StB 131 Nr. 1). Als häufigster Fall tritt die Immobilienaktiengesellschaft in Erscheinung. Qualifikationsindiz ist in erster Linie der statutarische Gesellschaftszweck. Sodann ist die tatsächliche Tätigkeit der Gesellschaft in Betracht zu ziehen (statt vieler SGE 1999 Nr. 12 und 14). Eine Immobiliengesellschaft ist dann anzunehmen, wenn sich der Rohertrag der Gesellschaft zur Hauptsache aus den Erträgen des unbeweglichen Gesellschaftsvermögens zusammensetzt, wobei daneben auch die Aktiven zur Hauptsache aus Grundbesitz bestehen müssen. So kann sich z.B. eine "Treuhandgesellschaft" als eigentliche Immobiliengesellschaft entpuppen. Aufschluss über die eigentliche Tätigkeit einer Gesellschaft geben die Geschäftsabschlüsse. Entscheidend ist, dass bei der Immobiliengesellschaft der Grundbesitz Handelsware oder Kapitalanlage ist und sich der tatsächliche oder statutarische Gesellschaftszweck zur Hauptsache in deren Verwertung oder Nutzung erschöpft.

3.1.3 Abgrenzung gegenüber einer Betriebsgesellschaft

Eine wirtschaftliche Handänderung im Sinne von Art. 241 Abs. 2 StG liegt nur bei der Übertragung der Aktienmehrheit einer Immobiliengesellschaft vor. Der Erwerb der Mehrheitsbeteiligung an einer echten Betriebsgesellschaft löst bezüglich der Gesellschaftsgrundstücke keine Handänderungssteuer aus. Der Aktienkäufer, der sich eine mehrheitliche Beteiligung an einer Betriebsgesellschaft verschafft, will normalerweise eine weitgehende Beherrschung des gesamten Unternehmens erlangen. Das Bestreben, die Verfügungsmacht über Gesellschaftsgrundstücke zu erwerben, tritt dabei regelmässig in den Hintergrund, bilden doch die Liegenschaften einer Betriebsgesellschaft lediglich die sachliche Grundlage für den vordergründig wesentlichen Geschäftsbetrieb (SGE 1999 Nr. 12 und 14).

Entscheidend für die Qualifikation als Immobilien- oder Betriebsgesellschaft ist der Zeitpunkt der Beteiligungsveräusserung bzw. des Wechsels der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verfügungsgewalt (SGE 2002 Nr. 14, 1994 Nr. 38 und 40, 1991 Nr. 4 und 7) und der Blickwinkel des Erwerbers (= Steuersubjekt). Wenn der Erwerber der Aktienmehrheit am bisherigen Geschäftsbetrieb von vornherein kein oder höchstens ein nebensächliches Interesse hat, sondern sich mit dem Aktienkauf vor allem die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke sichert und sich der Kaufpreis im Wesentlichen nach dem Grundstückswert bestimmt, so handelt es sich - wirtschaftlich betrachtet - um eine Immobiliengesellschaft (BGer 2C_1040/2014 vom 26. November 2015). Es muss aber bei der Qualifikation einer Gesellschaft als Immobilien- oder Betriebsgesellschaft auf objektive Merkmale abgestellt werden.

3.1.4 Beteiligung und Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt

Eine steuerbare Handänderung ist anzunehmen, wenn mit der Übertragung der Beteiligung auch die Beherrschung der Gesellschaft und damit die Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke vom Veräusserer preisgegeben und auf den Erwerber übertragen wird. Dies ist regelmässig bei der Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung der Fall, trifft jedoch auch zu, wenn ein Mehrheitsbeteiligter einen Minderheitsanteil einem bisher Minderheitsbeteiligten überlässt und ihm dadurch die beherrschende Stellung in der Gesellschaft verschafft.

Der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung gleichgestellt ist die aufeinander abgestimmte Übertragung der Verfügungsgewalt durch Veräusserung verschiedener Minderheitsbeteiligungen, die zusammen eine Mehrheitsbeteiligung ergeben (bewusstes Zusammenwirken).

Erwirbt dagegen ein an einer Gesellschaft Beteiligter einen Minderheitsanteil von einem Minderheitsbeteiligten, so kann ihm das die Verfügungsgewalt zwar verschaffen, wenn er

damit die beherrschende Stellung erlangt. Sie wird indessen nicht vom Veräusserer übertragen. Es liegt daher keine wirtschaftliche Handänderung vor.

Die Übertragung einer blossen Minderheitsbeteiligung stellt also grundsätzlich keine wirtschaftliche Handänderung dar. Anders zu beurteilen ist dies aber dann, wenn ein bisheriger Mehrheitsbeteiligter seine Beteiligung in Etappen an einen Dritten veräussert und der ganze Vorgang als einheitliches Rechtsgeschäft angesehen werden muss (es also aus der Sicht des steuerpflichtigen Veräusserers bereits beim Abschluss des ersten Kaufvertrags über einen Teil der Mehrheitsbeteiligung vorgesehen ist, dass der Dritte auch noch den Rest der Beteiligung erhalten wird).

Eine Beteiligung von exakt 50% stellt keine Mehrheitsbeteiligung dar.

Beteiligung		Wirtschaftliche Handänderung
bisher	neu (insgesamt)	
keine keine Minderheit	Minderheit 50% Minderheit	Nein Nein Nein
Minderheit	Mehrheit	nein, wenn vom Minderheitsaktionär übertragen ja, wenn vom Mehrheitsaktionär übertragen
Mehrheit	Mehrheit	nein
50%	100%	Nein

3.2 Kettengeschäft

3.2.1 Grundsatz

Unter Kettengeschäften versteht man Rechtsgeschäfte über Grundstücke, die eine fortlaufende Weiterübertragung der bloss wirtschaftlichen Verfügungsgewalt zum Gegenstand haben. Zugrunde liegen Kauf-, Kaufrechts- oder Vorkaufsverträge mit Substitutionsklausel (SGE 2003 Nr. 3).

Ein Kettengeschäft liegt erst dann vor, wenn zwischen dem Veräusserer am Anfang und dem Erwerber am Ende der Kette eine zivilrechtliche Handänderung tatsächlich erfolgt (BGer 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014). Diese zivilrechtliche Handänderung zwischen dem bisherigen Grundeigentümer und dem Enderwerber bildet zwar Voraussetzung des Kettengeschäfts, für die Besteuerung ist sie hingegen nicht massgebend; besteuert werden einzig die wirtschaftlichen Handänderungen.

3.2.2 Kaufvertrag mit Substitutionsklausel

Der Abschluss eines Kaufvertrages stellt grundsätzlich noch keine Handänderung dar, da in der Regel erst der Grundbucheintrag die Verfügungsgewalt über das Grundstück verschafft. Der noch nicht im Grundbuch eingetragene Käufer erhält aber dann faktisch die Herrschaftsgewalt über das Kaufgrundstück, wenn er berechtigt ist, einen Dritten in den Kaufvertrag eintreten zu lassen und dies auch tut. In der Regel wird ihm diese Möglichkeit nur aufgrund einer sogenannten Substitutionsklausel offen stehen. Erwirbt der zweite (oder

dritte) Vertragspartner schliesslich das Grundstück zu Eigentum, hat die Verfügungsgewalt wirtschaftlich betrachtet vom Verkäufer auf den ersten oder allenfalls weitere Vertragspartner und erst am Ende der Kette in zivilrechtlicher Form auf ihn selbst gewechselt. Jede wirtschaftliche Handänderung in der Kette löst die Steuerpflicht aus.

Kein Kettengeschäft liegt vor, wenn der Zwischenerwerber (nur) als Treuhänder für den Enderwerber aufgetreten ist oder der Eintritt des Ersatzkäufers von der Zustimmung des Grundstückveräusserers abhängt.

3.2.3 Kaufrechtsvertrag mit Substitutionsklausel

Zum gleichen Ergebnis "Ketten"-resultat führt die Übertragung eines Kaufrechts oder Vorkaufsrechts (im Vorkaufsfall). Veräussert der Kaufrechtsberechtigte sein Kaufrecht an einen Dritten, so wird der Veräusserer handänderungssteuerpflichtig (SGE 1995 Nr. 2). Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten wird die Veräusserung der Möglichkeit, die kaufrechtsbelasteten Grundstücke selbst zu erwerben, dem Kauf durch den Berechtigten selbst gleichgestellt (SGE 1999 Nr. 9).

Ob der Veräusserer des Kaufrechts einen Zwischengewinn erzielt, ist unerheblich. Die Handänderungssteuer wird auf dem Preis erhoben, den der Berechtigte bei Ausübung des Kaufrechts hätte zahlen müssen.

Die gleiche Wirkung erzeugt die Veräusserung eines frei übertragbaren Rückkaufsrechts (selten).

3.2.4 Verzicht auf ein Kaufrecht

Grundsätzlich löst der Verzicht auf ein Kaufrecht keine Handänderungssteuer aus (SGE 1999 Nr. 9). Unter bestimmten Voraussetzungen liegt jedoch eine steuerpflichtige wirtschaftliche Handänderung vor, wenn der Verzicht eine der Vermeidung der Handänderungssteuer dienende rechtliche Konstruktion darstellt. Der Kaufrechtsberechtigte wählt dabei mit seiner Verzichtserklärung ein Vorgehen, das in Anbetracht der wirtschaftlichen Zusammenhänge und Zielsetzungen der beteiligten Parteien derart ungewöhnlich erscheint, dass es nur mit der Absicht zur Steuereinsparung erklärt werden kann (= Steuerumgehung). Obwohl der Kaufrechtsberechtigte auf die formelle Ausübung des Kaufrechts verzichtet, nutzt er faktisch doch - dank seiner ihm vertraglich zustehenden Verfügungsgewalt über das Grundstück - die ihm gebotene Möglichkeit, die Verfügungsgewalt zu den ihm gut scheinenden Bedingungen weiterzugeben. Er macht somit von seinem Recht Gebrauch (SGE 2003 Nr. 3).

Den Nachweis für die ungewöhnliche rechtliche Konstruktion hat die Veranlagungsbehörde zu erbringen. Dabei sind alle rechtlichen Wirkungen des Verzichts und die dadurch herbeigeführten wirtschaftlichen Ergebnisse im Bereich des Verzichtenden zu berücksichtigen.

Beispiel: X. ist Eigentümer von Bauland. Die Baugesellschaft Y. AG ist bezüglich des Baulandes kaufberechtigt. Das Kaufrecht wird gelöscht und das Bauland an Dritte verkauft, welche mit der Y. AG einen Werkvertrag zur Erstellung einer Überbauung abschliessen.

Erste Handänderung: X. - Baugesellschaft Y. AG, Basis: vereinbarter Kaufpreis bei Ausübung des Kaufrechts zuzüglich Entschädigung für die Einräumung des Kaufrechts

Zweite Handänderung: Baugesellschaft Y. AG - Dritte, Basis: Kaufpreis des Bodens zuzüglich Werklohn und Entschädigung an Y. AG für den Verzicht auf das Kaufrecht (SGE 1995 Nr. 2)

3.2.5 Treuhänder und Mäkler

Bei Kettengeschäften ist der Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung davon abhängig, ob der ursprünglich Kaufberechtigte eine eigentümerähnliche Stellung erhält, welche ihm die Möglichkeit gibt, das erworbene Recht frei von Bindungen an Dritte weiterzugeben und die wirtschaftlichen Gegebenheiten nach seinem Willen zu nutzen. Eine "gebundene" Herrschaft über ein Grundstück begründet hingegen keine wirtschaftliche Handänderung. Das ist zum Beispiel der Fall, wenn dem Erwerber die tatsächliche Verfügungsgewalt über eine Liegenschaft übertragen wird, er jedoch aufgrund eines Treuhandverhältnisses (als Strohmännchen) verpflichtet ist, das Objekt auf einen Dritten zu übertragen.

An einer freien Übertragbarkeit der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt wird es aber auch dann fehlen, wenn der aus einem Kaufvertrag Berechtigte für eine zu gründende juristische Person handelt und damit die Möglichkeit der Weiterübertragung der Verfügungsgewalt an einen beliebigen Dritten von vornherein als ausgeschlossen erscheint.

Keine wirtschaftliche Handänderung ist auch dann anzunehmen, wenn der Verzichtende als blosser Mäkler qualifiziert werden kann.

4. Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Die entgeltlichen Belastungen von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen gelten gemäss Art. 241 Abs. 3 StG ausdrücklich als Handänderungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert der Grundstücke dauernd und wesentlich beeinträchtigen.

Der Wortlaut von Art. 241 Abs. 3 StG ist identisch mit der "Veräusserung" gemäss Art. 131 Abs. 3 StG bei der Grundstücksgewinnsteuer. Wenn also eine erfolgte Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung als Handänderung gilt, so liegt auch eine Veräusserung vor und umgekehrt. Es kann deshalb auch auf die Ausführungen zum Grundstücksgewinnsteuerrecht verwiesen werden (StB 131 Nr. 1). In der Praxis besteht indessen ein Unterschied bei der Einräumung eines Baurechts, der sich mit der unterschiedlichen Steuerart (Einkommenssteuer/Verkehrssteuer) begründen lässt.

Was unter einer Belastung zu verstehen ist, die dem Berechtigten die wesentliche Herrschaftsmacht über ein Grundstück verschafft, muss nach den Gegebenheiten des Einzelfalles beurteilt werden. Verlangt wird nicht, dass sämtliche Verfügungsbefugnisse auf den Berechtigten übertragen werden. Erforderlich ist jedoch, dass die wesentlichen Teile, die dem Berechtigten eine eigentümerähnliche Stellung verschaffen, die Hand wechseln. Dies ist selten der Fall.

"Dauernde" Beeinträchtigung bedeutet nicht "auf unabsehbare Zeit". Es wäre nicht einzu sehen, weshalb der Übergang der Herrschaftsgewalt über ein Grundstück (wirtschaftliche Handänderung) an die Voraussetzung der unbeschränkten Dauer gebunden sein sollte.

Umgekehrt verfügt eine bloss kurzfristige Belastung nicht über die Intensität, die zur Annahme eines Herrschaftsentzugs berechtigen würde. Die Belastung muss von einiger

Dauer, vor allem aber sehr intensiv sein. So liegt im Falle eines Näherbaurechts (Grenzabstandserweiterung) oder einer dinglichen Sicherung eines Konkurrenzverbotes keine ausreichende Belastung vor. Dagegen kann bei einem ausschliesslichen, übertragbaren, vererblichen und dauernden Nutzungsrecht an einem Parkplatz eine wirtschaftliche Handänderung angenommen werden.

Unter (dauernd und wesentlich beeinträchtigter) "Bewirtschaftung" ist die auf Erwerb gerichtete Benutzung zu verstehen. Bei einem landwirtschaftlichen Grundstück besteht die Bewirtschaftung in der Regel in einer Nutzung als Wies- oder Ackerland, bei einer Baulandparzelle regelmässig in einer Überbauung, verbunden mit entsprechenden Einkünften aus Miete. Eine Beeinträchtigung der Bewirtschaftung liegt dann vor, wenn der Eigentümer die Art der Nutzung nicht mehr selbst bestimmen kann. Nicht jede noch so geringe Belastung eines Grundstücks mit einer Dienstbarkeit, sondern nur eine "dauernde" und "wesentliche" soll als Handänderung angesehen werden können. Wann eine steuerauslösende Beeinträchtigung vorliegt, ist nach den konkreten Umständen zu beurteilen.

4.1 Privatrechtliche Dienstbarkeiten

Privatrechtliche Dienstbarkeiten sind sachenrechtlich beschränkte dingliche Rechte, die keine Eigentumsbefugnisse verleihen und nicht Teil des Grundeigentums darstellen. Sie engen das zivilrechtliche Eigentum lediglich ein. Damit die Belastung eines Grundstücks mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit eine Steuer auslösen kann, muss sie die drei Voraussetzungen der Dauerhaftigkeit, Wesentlichkeit und Entgeltlichkeit erfüllen.

Personaldienstbarkeiten - wie Nutzniessung und Wohnrecht - sind angesichts der Begrenztheit irdischen Lebens von vornherein nur von beschränkter Dauer und sind deshalb nicht der eigentlichen Handänderung gleichzustellen.

Die Belastung eines Grundstücks mit einem selbständigen und dauernden Baurecht (Art. 779 ZGB) löst dagegen nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in der Regel die Handänderungssteuer aus (nicht aber die Grundstücksgewinnsteuer; SGE 1992 Nr. 6; vgl. auch SGE 1987 Nr. 7). Handänderungssteuerpflichtig kann auch nur eine vertragliche Verlängerung eines Baurechts (z.B. ursprüngliche Laufzeit von 50 Jahren wird um 30 Jahre verlängert) sein.

Auch die Einräumung eines Unterbaurechts kann unter Umständen eine Handänderungssteuer auslösen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn es sich um ein selbständiges und dauerndes Unterbaurecht handelt. In allen anderen Fällen ist im Einzelfall abzuklären, ob das Unterbaurecht eine Handänderungssteuer zur Folge hat.

Das im Baurecht errichtete Bauwerk gilt nicht als Grundeigentum im Sinn von Art. 655 ZGB. Der vorzeitige oder wegen Ablaufs der Baurechtsdauer eintretende Heimfall der Baurechtsbaute an den baurechtsbelasteten Grundeigentümer löst daher keine Handänderungssteuer aus. Grunddienstbarkeiten - wie Fusswegrechte, Fahrwegrechte, Weiderechte, Bau- und Pflanzhöhebeschränkungen - sind im Normalfall nicht derart einschränkend, dass von einer eigentlichen Handänderung gesprochen werden könnte. Es fehlt ihnen an der Wesentlichkeit der Einschränkung.

4.2 Öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen

Unter öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen sind Belastungen gestützt auf Art. 702 ZGB und das kantonale Planungs- und Baugesetz (sGS 731.1) zu verstehen. Als handänderungssteuerpflichtige Tatbestände fallen die Errichtung eines zeitlich unbegrenzten Bauverbotes oder - im Extremfall - einer Grenzabstandserweiterung oder einer Ausnutzungsverlagerung in Betracht. Auch die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

müssen wesentlich und dauernd sein und gegen Entgelt erfolgen, damit sie der Steuer unterliegen.