
Bemessung der Handänderungssteuer

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

1. Grundsatz

Nach Art. 243 Abs. 1 StG wird die Steuer nach dem Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers bemessen. Ist kein Kaufpreis vereinbart oder liegt der Kaufpreis unter dem Verkehrswert, so ist dieser massgebend (Art. 243 Abs. 2 StG). Bei land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken gilt der Ertragswert als untere Beschränkung (Art. 243 Abs. 3 StG).

Die Handänderungssteuer als Objektsteuer nimmt keine Rücksicht auf die persönliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die Anlagekosten und Belastungen eines Grundstücks sind (abgesehen vom Befreiungstatbestand gemäss Art. 244 Bst. d StG) unbeachtlich.

Als Bemessungsgrundlage gelten bei einer rein sachenrechtlichen Betrachtung nebst dem Landpreis alle baulichen Werte, die nach dem Akzessionsprinzip bereits Bestandteile des Grundstücks sind und mit der Handänderung zivilrechtlich den Eigentümer wechseln (SGE 2001 Nr. 15). Darüber hinaus greift bei der Handänderungssteuer auch eine wirtschaftliche Betrachtung Platz. Zur Bemessungsgrundlage zählen alle liegenschaftlichen Werte, die tatsächlich und wirtschaftlich in die Verfügungsgewalt des Erwerbers überführt werden. Der häufigste Anwendungsfall, der wirtschaftliche Konnex von Kauf- und Werkvertrag, wird in einer eigenständigen Richtlinie behandelt (StB 243 Nr. 1).

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden auch die Bemessungsgrundlagen bei wirtschaftlichen Handänderungen sowie bei entgeltlichen Belastungen mit Dienstbarkeiten und Eigentumsbeschränkungen separat dargestellt (StB 241 Nr. 1 und 2).

2. Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen

Die Bemessungsgrundlage beim käuflichen Erwerb eines Grundstücks ist nach dem Gesetzeswortlaut mit dem Erlös bei der Grundstückgewinnsteuer identisch. Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 135 Abs. 1 StG). Die Praxisrichtlinien zum Erlös in StB 135 Nr. 1 sind deshalb sachgemäss auch anwendbar auf die Handänderungssteuer.

Als Kaufpreis oder Teil des Kaufpreises gilt auch eine Schuldübernahme (SGE 1993 Nr. 4). Das wird bei (gemischten) Schenkungen oft übersehen. Kaufpreis ist auch der Zuschlagspreis in einer Steigerung. Zum Kaufpreis dazu zu zählen sind sodann alle weiteren Leistungen des Erwerbers, die mit der Handänderung liegenschaftlicher Werte in kausalem Zusammenhang stehen. Dabei ist es gleichgültig, in welcher Form oder unter welcher Bezeichnung diese Leistungen erbracht werden (SGE 1988 Nr. 10). Beim mitveräusserten Inventar handelt es sich nicht um liegenschaftliche Werte, weshalb ein dafür angemessenes Entgelt nicht der Handänderungssteuer unterliegt.

Lässt sich der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen (= Erlös bei der Grundstückgewinnsteuer) nicht ohne Weiteres anhand der Grundbuchbelege beurteilen, kann die Veranlagungsbehörde (Grundbuchamt) mit der Handänderungssteuerverfügung zuwarten, bis "der Erlös" bei den direkten Steuern rechtskräftig festgesetzt ist.

3. Verkehrswert

Ist kein Kaufpreis vereinbart (z.B. bei Schenkung oder Tausch) oder liegt der Kaufpreis unter dem Verkehrswert, ist der Verkehrswert massgebend (Art. 243 Abs. 2 StG). Im ersten Fall bildet der Verkehrswert zwingend die Bemessungsgrundlage. Im zweiten Fall ist der Verkehrswert zunächst nur ein Vergleichswert, der bloss dann bemessungsrechtlich zum Tragen kommt, wenn er (eindeutig) über dem Kaufpreis liegt.

Das Steuergesetz definiert den Verkehrswert eines Grundstücks als mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend veräussert werden (Art. 57 Abs. 1 StG). Die Feststellung des Verkehrswertes nach dieser Bestimmung setzt voraus, dass vergleichbare Objekte in der betreffenden Gegend gehandelt werden. Besteht kein Markt für gleiche oder ähnliche Liegenschaften, ist danach zu fragen, welcher mutmassliche Preis bei einer Veräusserung der Liegenschaft an einem bestimmten Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr sowie unter normalen Verhältnissen zu erzielen gewesen wäre (SGE 2003 Nr. 12).

Als Verkehrswert im Sinn von Art. 243 Abs. 2 StG gilt der Marktwert, das heisst der Preis, den ein Käufer unter normalen Umständen auf dem freien Markt für das Grundstück zahlen würde (SGE 2000 Nr. 12). Auf dem freien Markt werden die Preise nach rein ökonomischen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage gebildet, wo jeder Vertragspartner ohne Zwang und nicht aus Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner eigenen Interessen zu handeln in der Lage ist.

Für die Vermögenssteuer wird der Verkehrswert von Grundstücken durch Schätzung ermittelt (Art. 57 Abs. 2 StG). Nach der Rechtsprechung ist aber diese Schätzung bei der Handänderungssteuer nicht verbindlich (SGE 2003 Nr. 15). Die Kompetenz zur Festsetzung der Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer liegt beim Grundbuchamt und nicht bei den Schätzungsorganen (nach dem Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung, GGS; sGS 814.1). Selbst wenn es sich um eine aktuelle Schätzung handelt, kommt ihr nur indizieller Charakter zu (SGE 1999 Nr. 15).

Freilich gibt der nach Gesetz geschätzte Verkehrswert ein taugliches Richtmass für einen unterpreislichen Verkauf eines Grundstücks ab. Grundsätzlich gilt die natürliche Vermutung, dass der Kaufpreis dem Verkehrswert entspricht. Davon kann indessen abgewichen werden, wenn der Kaufpreis nicht das Ergebnis des freien Marktes ist, sondern durch freundschaftliche, verwandtschaftliche, gesellschaftliche oder andere rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Verkäufer und Käufer (mit-)bestimmt worden ist. Dass ein Kaufpreis vom Schätzungswert abweicht, ist die Regel. Wert und Preis sind nicht dasselbe. Der Preis ist das Ergebnis einer Angleichung von verschiedenen Wertvorstellungen der Vertragspartner. Es ist beispielsweise denkbar, dass ein Verkäufer rasch liquide Mittel beschaffen muss und sich zugunsten eines schnelleren Verkaufs mit einem tieferen Erlös zufrieden gibt, als er unter Umständen durch längeres Zuwarten hätte erzielen können. Bei diesem Erlös handelt es sich aber um einen unter besonderen Umständen realisierten Marktwert, der als solches für die Steuerbehörden massgebend ist (SGE 2003 Nr. 15). Längst nicht jede Abweichung eines Kaufpreises von einem geschätzten Verkehrswert lässt daher auf ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung schliessen.

Indizien, die ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe legen, sind:

- Verkäufe unter nahe stehenden Personen, etwa unter Verwandten;
- Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Personen, die an diesen beteiligt sind (vgl. SGE 2003 Nr. 15);

- Fehlen eines Marktes (SGE 2000 Nr. 12 betreffend ein Bordell; ein Schloss, das einem sehr vermögenden Liebhaber unentgeltlich überlassen werden soll, kann nicht mit einem Verkehrswert von Fr. 0.-- bewertet werden; das Wertelement gewinnt in diesem Fall gegenüber dem Preiselement an Bedeutung und ist Ausgangspunkt zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage);
- Neben dem vereinbarten Kaufpreis wurden noch zusätzliche Gegenleistungen versprochen, wie z.B. Naturalleistungen oder Schwarzzahlungen.

Will die Veranlagungsbehörde (Grundbuchamt) auf einen höheren Verkehrswert als den vereinbarten Kaufpreis abstellen, so muss - entsprechend der allgemeinen Beweislastregel - sie nachweisen, dass der Verkehrswert des Grundstücks am massgeblichen Stichtag (= Zeitpunkt der Handänderung, vgl. SGE 1999 Nr. 15) beträchtlich höher lag als der vertragliche Kaufpreis. Ob der Kaufpreis dem Verkehrswert entspricht oder darunter liegt, muss im Einzelfall ermittelt werden (SGE 2003 Nr. 15; 2000 Nr. 12).

Der Käufer kann sich dagegen auf den Kaufpreis berufen, ohne beweisen zu müssen, dass dieser dem Verkehrswert entspricht. Gelingt der Behörde der Nachweis eines Missverhältnisses, gilt die natürliche Vermutung als widerlegt, und es liegt am Steuerpflichtigen, den Gegenbeweis zu erbringen. Es ist nun an ihm, die ihn belastende Vermutung wiederum in Zweifel zu ziehen. Hierfür genügt es, wenn durch die Akten keine besonderen Beziehungen zwischen Verkäufer und Käufer belegt sind und der Steuerpflichtige behauptet, er und die Gegenpartei hätten sich als gewöhnliche Dritte gegenüber gestanden. Gelingt der Behörde neben dem Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Kaufpreis auch noch besondere Beziehungen zwischen den Vertragsparteien nachzuweisen, obliegt es wiederum dem Erwerber, Umstände darzutun, welche die Vermutung, der vereinbarte Preis entspreche nicht einem Marktpreis, unwahrscheinlich erscheinen lassen. Nur wenn auch dieser Gegenbeweis misslingt oder nicht angetreten wird, darf auf den Verkehrswert abgestellt werden.

4. Ertragswert

Die Ausführungen zum Verkehrswert gelten sachgemäss auch für den Ertragswert beim Erwerb von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken (Art. 243 Abs. 3 StG). Der Ertragswert tritt bei einem unterpreislichen Verkauf an die Stelle des Kaufpreises. Im Unterschied zum Verkehrswert bezieht sich das Gesetz hier ausdrücklich auf die Bewertung für die Vermögenssteuer und damit auf die Grundstückschätzung nach der Bundesgesetzgebung über das bäuerliche Bodenrecht (Art. 58 StG).

Ob ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück zum Ertragswert bewertet wird, beurteilt sich aus der Sicht des Erwerbers. Das Erwerbsobjekt muss unter den Geltungsbereich der Bundesgesetzgebung über das bäuerliche Bodenrecht fallen und überwiegend land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden (Art. 58 Abs. 1 StG; StB 57 Nr. 1).