
Ergänzende Vermögenssteuer

1. Grundsatz

Aus Gründen der landwirtschaftlichen Existenzsicherung werden Grundstücke selbst dann zum Ertragswert besteuert, wenn ihr Wert auf dem Markt nicht mehr bloss durch die landwirtschaftliche Nutzung bestimmt wird. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörendes Grundstück teilweise in der Bauzone liegt. Gemäss Art. 14 Abs. 2 StHG können die Kantone jedoch vorsehen, dass im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Die Nachbesteuerung darf aber für höchstens 20 Jahre erfolgen.

2. Gegenstand und Berechnung

Fällt der Grund für die Vorzugsbehandlung des landwirtschaftlich genutzten Grundstücks dahin, ist seit 01.01.1987 (Einführung der ergänzenden Vermögenssteuer) im Sinne einer Nachsteuer die ergänzende Vermögenssteuer geschuldet (Art. 59 - 61 und 283 StG). Die privilegierte Vermögensbesteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist damit nur eine vorläufige. Sobald ein Steuerpflichtiger den Verkehrswert eines zum Ertragswert besteuerten Grundstücks durch eine Veräusserung oder Zweckentfremdung realisiert, wird der oft während vieler Jahre besessene Vorteil rückgängig gemacht. Das Privileg (Besteuerung der Grundstücke zum Ertragswert) wird aus Rechtsgleichheitsgründen mit der ergänzenden Vermögenssteuer nachträglich wieder entzogen. Ein Teil der Steuerlast wird damit einfach zeitlich verschoben.

Eine Besteuerung erfolgt, wenn

- ein Grundstück ganz oder teilweise veräussert wird;
- ein Grundstück nicht mehr land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird, z.B. bei Ausscheidung als Stöckli. Die Aufgabe der bisherigen Nutzung muss endgültig sein.

Die ergänzende Vermögenssteuer wird aber wie bei der Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei

- Erbgang, Erbvorbezug oder Schenkung (Art. 132 Abs. 1 lit. a StG);
- Eigentumswechsel unter Ehegatten (Art. 132 Abs. 1 lit. b StG);
- Landumlegung, Abrundung usw. (Art. 132 Abs. 1 lit. c StG);
- Ersatzbeschaffung im Kanton (Art. 132 Abs. 1 lit. d StG; Art. 60 Abs. 2 StG).

Der Gesetzgeber betrachtet in diesen Fällen das ergänzende Vermögen als nicht realisiert, weshalb die Besteuerung vorläufig unterbleiben soll. Bei einer Zweckentfremdung gibt es hingegen nie einen Steueraufschub. Für die Berechnung des Aufschubes bei Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition vgl. Ziff. 3.3.

Erfolgt die Ersatzbeschaffung eines landwirtschaftlichen Grundstückes in einem anderen Kanton, wird die ergänzende Vermögenssteuer jedoch erhoben (Art. 60 Abs. 2 StG). Eine spätere Besteuerung wäre in diesem Fall ausgeschlossen.

Das steuerbare Vermögen berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der Verkehrswerte des Grundstücks am Anfang und am Ende der massgebenden Dauer (Art. 61 Abs. 1 StG).

$$\text{Steuerbares Vermögen} = \frac{\text{VW Anfang} + \text{VW Ende}}{2} - \frac{\text{EW Anfang} + \text{EW Ende}}{2}$$

Der Gesetzgeber hat damit eine einfache und schematische Rechenmethode gewählt, dafür aber gewisse Unebenheiten in Kauf genommen. Der Pauschalcharakter der ergänzenden Vermögenssteuer zeigt sich auch im Verzicht auf einen Nachsteuerzins und ein jahrgangsbezogenes Steuermass. Eine eigentliche Nachbesteuerung, gesondert berechnet für das einzelne Jahr, ist gesetzlich nicht vorgesehen. Anwendbar ist ausschliesslich eine Durchschnittsberechnung mit den Ertrags- und Verkehrswerten am Anfang und am Ende der massgebenden Periode.

Die massgebende Dauer entspricht der Zeitspanne, während der das Grundstück zum Ertragswert bewertet wurde, also unabhängig von einer allfälligen Einzonung (Art. 61 Abs. 3 StG). Die ergänzende Vermögenssteuer wird für längstens 20 Jahre berechnet, sie reicht jedoch höchstens bis zum Zeitpunkt ihrer Einführung im st. gallischen Recht am 1.1.1987 zurück (Art. 283 StG i.V.m. Art. 61 Abs. 3 StG).

Rechengrössen sind die für die Vermögensbesteuerung massgeblichen Ertrags- und Verkehrswerte gemäss Art. 57 und 58 StG (vgl. auch Art. 283bis StG) und in sachgemässen Sinne die entsprechenden Bestimmungen im alten Steuergesetz (Art. 65 und 65bis aStG).

Die ergänzende Vermögenssteuer wird separat erhoben (Art. 61 Abs. 3 StG). Bei der Berechnung sind keine Sozialabzüge möglich (Art. 32 StV).

Die einfache Steuer beträgt für die ganze Periode 2 ‰ (Art. 65 Abs. 1 StG). Entstand der Anspruch auf die ergänzende Vermögenssteuer in den Jahren 1999-2002, beträgt die einfache Steuer 1,5 ‰ (Art. 297 und 303 StG). Anwendbar ist der im Jahr der Veräusserung oder der Beendigung der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung geltende Steuerfuss (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 218, vgl. auch Art. 59 Abs. 2 StG).

Zuständig zur Erhebung der ergänzenden Vermögenssteuer ist die Behörde am Ort der gelegenen Sache.

3. Beispiele

3.1. Verkauf Teilparzelle

Landwirt A bewirtschaftet seit Jahren ein landwirtschaftliches Gewerbe, welches teilweise in der Bauzone liegt. Die Bereinigung der Schätzungswerte per 20.12.1986 ergab folgendes:

	EW	VW
Haus und Stall Nr. 100	80'000.-	180'000.-
Grundstück Nr. 200 mit total 8 ha Wiesland	<u>72'000.-</u>	<u>6'400'000.-</u>
Total	152'000.-	6'580'000.-
Bewertung des Grundstücks Nr. 200 am 30.4.2004:	90'000.-	9'600'000.-

Am 1. Mai 2004 veräussert er ab Grundstück Nr. 200 (Abparzellierung) total 4'320 m² zu einem Preis von Fr. 864'000.-. Die ergänzende Vermögenssteuer wird gemäss Art. 61 Abs. 1 StG wie folgt veranlagt:

Für die Steuerberechnung massgebende Dauer:	1.1.1987 - 31.12.2003 *	
Anteiliger VW des veräusserten Baulandes am Anfang der massgebenden Dauer	$\frac{6'400'000.- \times 4'320 \text{ m}^2}{80'000 \text{ m}^2}$	345'600.-
Anteiliger VW des veräusserten Baulandes am Ende der massgebenden Dauer	$\frac{9'600'000.- \times 4'320 \text{ m}^2}{80'000 \text{ m}^2}$	518'400.-
Mittel der Verkehrswerte	$\frac{345'600.- + 518'400.-}{2}$	<u>432'000.-</u>
Anteiliger EW des veräusserten Baulandes am Anfang der massgebenden Dauer	$\frac{72'000.- \times 4'320 \text{ m}^2}{80'000 \text{ m}^2}$	3'888.-
Anteiliger EW des veräusserten Baulandes am Ende der massgebenden Dauer	$\frac{90'000.- \times 4'320 \text{ m}^2}{80'000 \text{ m}^2}$	4'860.-
Mittel der Ertragswerte	$\frac{3'888.- + 4'860.-}{2}$	<u>4'374.-</u>

steuerbares Vermögen = Mittel VW - Mittel EW = 432'000.- - 4'374.- = 427'600.- gerundet

Die Differenz von Fr. 427'600.- unterliegt für die Zeit vom 1.1.1987 - 31.12.2003 (17 Jahre) der ergänzenden Vermögenssteuer.

Nachzubesteuerndes Vermögen = 17 Jahre x Fr. 427'600.- = Fr. 7'269'200.-

Einfache Steuer = 2 ‰ von Fr. 7'269'200.- = Fr. 14'538.40

x Steuerfuss 2004

* Da ab dem Jahr 2001 die Vermögensverhältnisse am Ende des Jahres massgebend sind (Art. 68 StG), ist die für die Steuerberechnung massgebende Dauer im vorliegenden Beispiel der 1.1.87 - 31.12.2003. Im Jahr 2004 werden die tatsächlichen Verhältnisse nach dem Vermögenswert am Ende des Jahres mit der ordentlichen Vermögenssteuer erfasst. Der Zeitraum zwischen dem 1.1.2004 und dem 30.4.2004 bleibt demnach von der ergänzenden Vermögenssteuer unberührt.

3.2. Aufschub bei Reinvestition

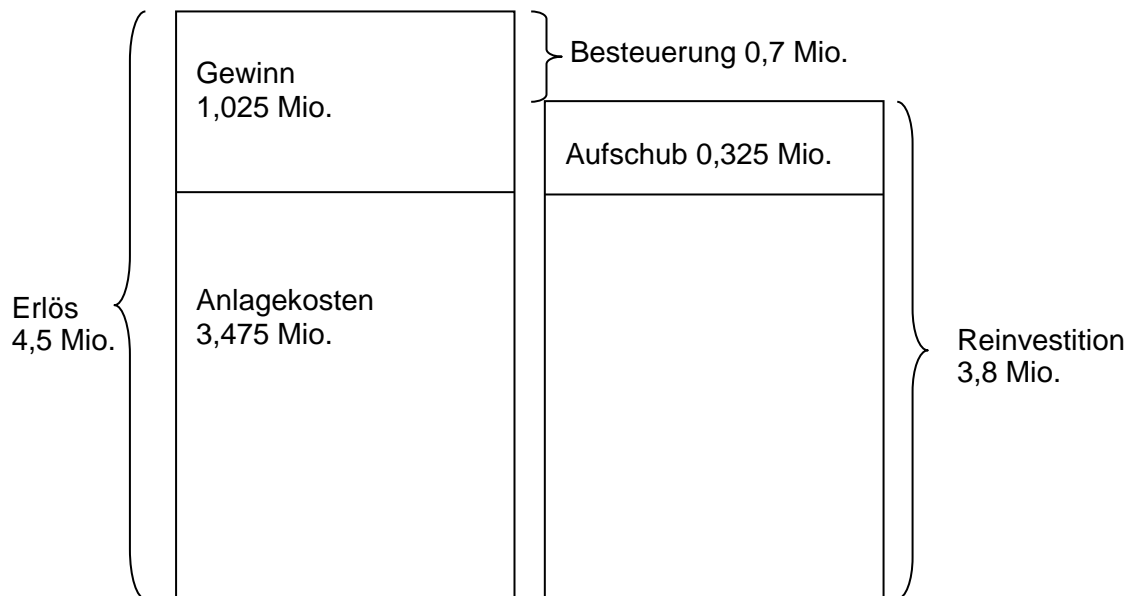
Landwirt A aus Ziff. 3.1. verwendet den Veräusserungserlös zur Erstellung eines neuen Ökonomiegebäudes (geschätzte Anlagekosten Fr. 900'000.-). Die Unterstellung unter das BGGB sowie die landwirtschaftliche Nutzung bleiben erhalten.

Es erfolgt ein Aufschub der Besteuerung im Sinne von Art. 60 Abs. 1 StG. Die Besteuerung würde jedoch nicht aufgeschoben, wenn Landwirt A beispielsweise Ersatz in Form einer Wieslandparzelle in einem Nachbarkanton beschafft hätte.

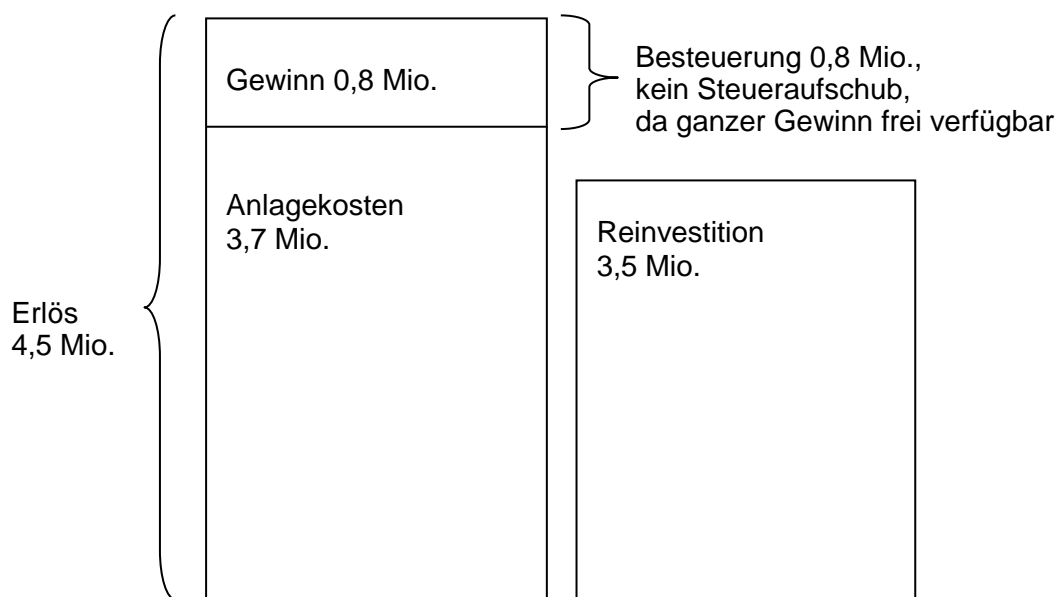
3.3. Aufschub bei Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition

Art. 60 StG verweist bezüglich des Steueraufschubes auf die Art. 132 Abs. 1 lit. a bis d StG und damit auf das Recht der Grundstückgewinnsteuer. Bei Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition gilt bei der Grundstückgewinnsteuer für die Berechnung des Steueraufschubes die sog. absolute Methode (Kreisschreiben Nr. 19 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 31.8.2001, www.steuerkonferenz.ch). Der Steueraufschub wird dort gewährt, soweit der Grundstückgewinn für den Veräusserer nicht frei verfügbar ist, weil er z.B. in ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion investiert wird. Besteuert wird der Gewinn folglich insoweit, als er für den Veräusserer frei verfügbar ist und nicht reinvestiert wird. Grafisch sieht dies bei der **Grundstückgewinnsteuer** wie folgt aus (Beispiele gem. KS der SSK):

Beispiel 1:



Beispiel 2:



Bei der **ergänzenden Vermögenssteuer** ist die proportionale Methode aus den gleichen Gründen wie bei der Grundstücksgewinnsteuer abzulehnen (zur Begründung vgl. das erwähnte KS der SSK). Vielmehr ist die absolute Methode sinngemäss anwendbar. Sinngemäss deshalb, weil bei der ergänzenden Vermögenssteuer weder von einem Gewinn zu sprechen ist, noch die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks eine Rolle spielen.

Da es bei der ergänzenden Vermögenssteuer um die Besteuerung des ergänzenden Vermögens (Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der Verkehrswerte) geht, ist ein Steueraufschub insoweit zu gewähren, als der Veräusserungserlös für den Veräusserer nicht frei verfügbar ist (Realisationsgedanke). Im Restbetrag ist die ergänzende Vermögenssteuer zu erheben.

Allgemein kann der zu besteuende Betrag wie folgt ermittelt werden:

Veräusserungserlös
./. Reinvestition

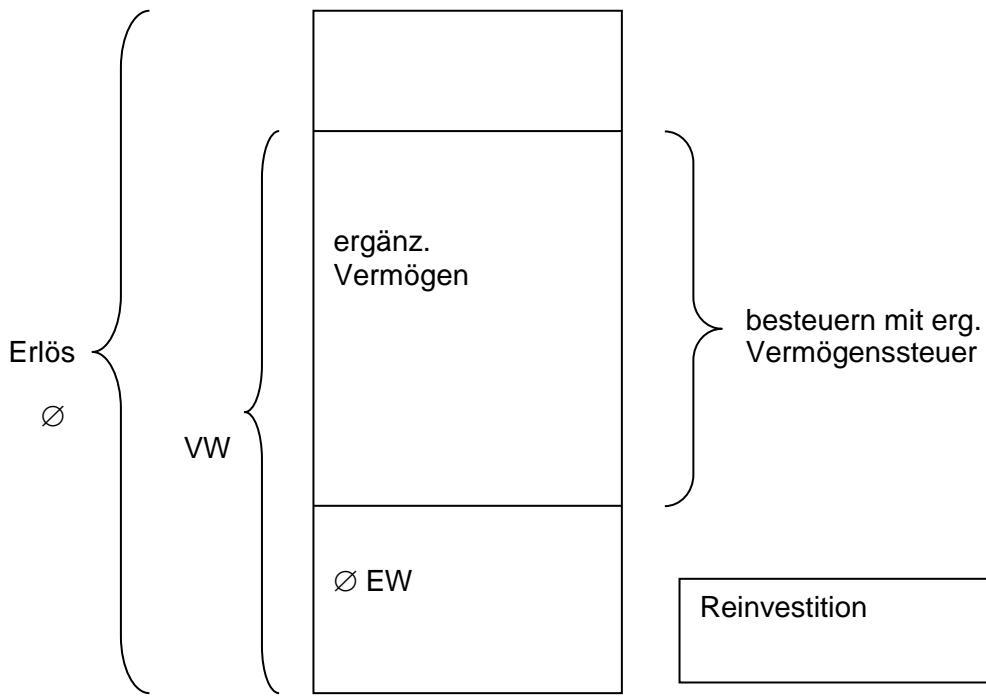
= zu besteuender Betrag, höchstens aber der Betrag des ergänzenden Vermögens

Der Steueraufschub ist wie folgt zu berechnen:

Ergänzendes Vermögen
./. verfügbarer Betrag (Erlös ./. Reinvestition)
 = Steueraufschub (wenn Ergebnis > 0)

Grafisch sieht dies so aus:

Variante 1:



Da bei der Variante 1 das ergänzende Vermögen frei verfügbar ist, erfolgt kein Steueraufschub, sondern eine volle Besteuerung.

Beispiel:

Landwirt B verkauft am 7. Mai 2003 ab Grundstück Nr. 152 3'000 m² für Fr. 620'000.-. Die Reinvestition beträgt Fr. 20'000.-.

	Verkehrswert	Ertragswert
1.1.1987	Fr. 242'000.-	Fr. 20'000.-
Verkauf	<u>Fr. 560'000.-</u>	<u>Fr. 26'000.-</u>
Mittelwert	Fr. 401'000.-	Fr. 23'000.-

Ergänzendes Vermögen = Fr. 401'000.- ./ Fr. 23'000.- = Fr. 378'000.-

Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer:

Veräusserungserlös	Fr. 620'000.-
./ Reinvestition	<u>Fr. 20'000.-</u>
= verfügbarer Betrag	Fr. 600'000.-

Vom verfügbaren Betrag wird maximal das ergänzende Vermögen besteuert, hier somit Fr. 378'000. Es gibt keinen Steueraufschub, da das ergänzende Vermögen frei verfügbar ist:

Ergänzendes Vermögen Fr. 378'000.-
 ./ verfügbarer Betrag Fr. 600'000.-
 = Steueraufschub Fr. 0.-

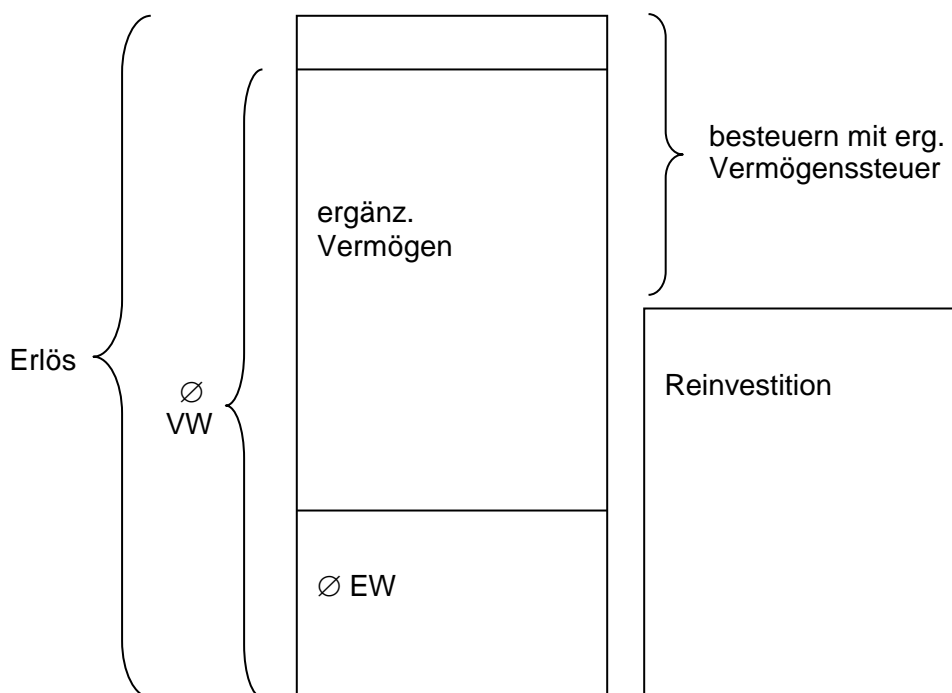
Der Betrag von Fr. 378'000.- unterliegt für die Zeit vom 1.1.1987 - 31.12.2002 der ergänzenden Vermögenssteuer.

Nachzubesteuerndes Vermögen = 16 Jahre x Fr. 378'000.- = Fr. 6'048'000.-

Einfache Steuer = 2 ‰ von Fr. 6'048'000.- = Fr. 12'096.-

x Steuerfuss 2003

Variante 2:



Bei der Variante 2 ist das ergänzende Vermögen nur teilweise frei verfügbar, weshalb auch nur eine teilweise Besteuerung vorgenommen wird. Im übrigen gibt es einen Steueraufschub.

Beispiel:

Landwirt B verkauft am 7. Mai 2003 ab Grundstück Nr. 152 3'000 m² für Fr. 620'000.-
 . Die Reinvestition in den Bau eines Stalles kostet Fr. 355'000.-.

	Verkehrswert	Ertragswert
1.1.1987	Fr. 242'000.-	Fr. 20'000.-
Verkauf	<u>Fr. 560'000.-</u>	<u>Fr. 26'000.-</u>
Mittelwert	Fr. 401'000.-	Fr. 23'000.-

Ergänzendes Vermögen = Fr. 401'000.- ./ Fr. 23'000.- = Fr. 378'000.-

Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer:

Veräusserungserlös	Fr. 620'000.-
./ Reinvestition	<u>Fr. 355'000.-</u>
= verfügbarer Betrag	Fr. 265'000.-

Im Umfang des verfügbaren Betrages von Fr. 265'000.- wird die ergänzende Vermögenssteuer erhoben.

Ergänzendes Vermögen	Fr. 378'000.-
./ verfügbarer Betrag	<u>Fr. 265'000.-</u>
= Steueraufschub	Fr. 113'000.-

Der Betrag von Fr. 265'000.- unterliegt für die Zeit vom 1.1.1987 - 31.12.2002 der ergänzenden Vermögenssteuer.

Nachzubesteuerndes Vermögen = 16 Jahre x Fr. 265'000.- = Fr. 4'240'000.-

Einfache Steuer = 2 ‰ von Fr. 4'240'000.- = Fr. 8'480.-

x Steuerfuss 2003

4. Übergangsrecht

Im Vermögenssteuerrecht wurde die Bestimmung, welche Grundstücke zum Ertragswert zu bewerten sind, per 1. Januar 1999 geändert (bisher Art. 65bis aStG, neu Art. 58 StG). Neu wird einerseits verlangt, dass ein Grundstück unter den Geltungsbereich des BGGB fällt, andererseits dass es überwiegend land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird.

Somit gibt es Grundstücke, die bis zum 31. Dezember 1998 zum Ertragswert bewertet wurden, seit dem 1. Januar 1999 wegen der Gesetzesänderung jedoch zum Verkehrswert. Im Gesetz fehlt eine Übergangsbestimmung, die aussagt, ob und wann in solchen Fällen die ergänzende Vermögenssteuer zu erheben ist.

Würde bei solchen Grundstücken der Wechsel vom Ertragswert zum Verkehrswert ohne ergänzende Vermögenssteuer vorgenommen, würde der Steuerpflichtige erheblich besser fahren als jene, die ein Grundstück schon vorher seit der Einzonung zum Verkehrswert zu versteuern hatten. Es gäbe aber auch eine ungleiche Behandlung gegenüber denjenigen, deren Grundstücke bis zum Verkauf zu Recht zum Ertragswert besteuert wurden. Bei ihnen wird die ergänzende Vermögenssteuer rückwirkend erhoben.

Aus Gründen der Gleichbehandlung fallen unter Art. 59 StG deshalb auch Sachverhalte, bei denen ein Grundstück früher zum Ertragswert bewertet wurde, seit 1. Januar 1999 aber wegen der Gesetzesänderung zum Verkehrswert zu versteuern ist. Die ergänzende Vermögenssteuer wird erhoben, sobald das Grundstück veräussert oder der bisherigen land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung entfremdet wird. Bei der Berechnung ist auf die Dauer abzustellen, während der das Grundstück zum Ertragswert bewertet wurde, das heisst also bis zur Gesetzesänderung per 1. Januar 1999.