



**Grundstückgewinnsteuer:
Zivilrechtliche Veräußerung und Überführung
ins Geschäftsvermögen**

**StG 41; 42, 18 II, 22
DBG 16 III, 18 II, 21**

Inhaltsverzeichnis

1. Grundsätzliches	2
2. Einzelne Tatbestände	2
2.1 Verkauf.....	2
2.2 Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht.....	3
2.3 Tausch	4
2.4 Verpfändungs- und Leibrentenvertrag.....	6
2.5 Einräumung und Übertragung eines selbständigen und dauernden Rechtes .	7
2.6 Zwangsvollstreckung.....	8
2.7 Enteignung (Expropriation).....	8
2.8 Richterliches Urteil	9
2.9 Sacheinlage	9
2.10 Schenkung eines Grundstücks an eine juristische Person.....	9
2.11 Einlage in Personengesellschaften	10
2.12 Einlage in Gemeinderschaft	11
2.13 Änderungen im Personenbestand von Gesamthandschaften	11
2.14 Realteilung	12
2.15 Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum	12

1. GRUNDSÄTZLICHES

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen nach StG 41 I lit. a Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (StG 42 I). Bei der zivilrechtlichen Veräusserung erfolgt die Eigentumsübertragung aufgrund eines **privatrechtlichen Rechtsgeschäfts** oder einer **öffentlich-rechtlichen Verfügung**. Zum Erwerb des Grundeigentums bedarf es praktisch ausnahmslos der Eintragung in das Grundbuch (ZGB 656 I). Ausnahmen bestehen nach ZGB 656 II beispielsweise bei Zwangsvollstreckung (vgl. Ziff. 2.6), Enteignung (vgl. Ziff. 2.7) und gerichtlichem Urteil (vgl. Ziff. 2.8). In diesen Fällen erlangt der Erwerber schon vor der Eintragung das Eigentum, kann aber im Grundbuch erst dann über das Grundstück verfügen, wenn die Eintragung erfolgt ist (ZGB 656 II).

Die nachfolgenden Ausführungen finden keine Anwendung auf Sachverhalte, in welchen sich die übertragenen Grundstücke im **Geschäftsvermögen** des Veräusserers befinden. Veräusserungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens fallen unter die Einkommenssteuer (StG 18 II) bzw. die Gewinnsteuer (StG 79 ff.), je nachdem, ob eine natürliche oder eine juristische Person ein Grundstück veräussert.

2. EINZELNE TATBESTÄNDE

2.1 Verkauf

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt der Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstückes (StG 41 I lit. a). Damit der Grundstückkaufvertrag gültig ist, bedarf er der öffentlichen Beurkundung (OR 216 I). Die steuerpflichtige Veräusserung erfolgt im Zeitpunkt des Grundbucheintrags¹.

Als steuerbegründende Veräusserung gelten auch der Verkauf bei einer **freiwilligen Versteigerung** (OR 229 II) und ein bloss **treuhänderischer Erwerb**². In beiden Fällen liegt eine zivilrechtliche Handänderung vor.

Wird im Erbteilungsverfahren eine Versteigerung angeordnet (ZGB 612 III) und erwirbt ein **Nichterbe** das Grundstück, liegt ebenfalls eine steuerpflichtige Veräusserung vor³. Erwirbt dagegen ein **Erbe** das Grundstück, ist dies als ein Akt der **Erbteilung** zu qualifizieren; dabei handelt es sich um einen **Steueraufschubtatbestand** gestützt auf StG 43 lit. a.

¹ Statt vieler Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 96 N 55; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3.A., Zürich 2013, § 216 N 29.

² Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., 216 N 27 und 75; Klöti-Weber, § 96 N 4.

³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 177.

Der Gewinn aus einer Veräusserung unterliegt auch dann der Grundstückgewinnsteuer, wenn diese unter dem Verkehrswert – d.h. als gemischte Schenkung (StG 106a II lit. a; vgl. Praxisfestlegung "Steueraufschiebende Veräusserung", 043-01, Ziff. 2.1.5) – erfolgt.

2.2 Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrecht⁴

Die **entgeltliche Einräumung** eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts an einem Grundstück (vgl. OR 216, 216a ff.) ist nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig. Dieser Vorgang ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu qualifizieren, für welchen der die Leistung empfangende Eigentümer der **Einkommenssteuer** unterliegt (StG 22 bzw. DBG 21). Die **entgeltliche Übertragung** eines derartigen Rechtes gilt als steuerfreier privater Kapitalgewinn. Der **entgeltliche Verzicht** auf ein solches Recht unterliegt dagegen gestützt auf StG 29 lit. f bzw. DBG 23 lit. d der Einkommenssteuer.

Die **Ausübung** eines Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts an einem Grundstück durch den Berechtigten führt dagegen zu einer zivilrechtlichen Handänderung und löst die Grundstückgewinnsteuer aus (vgl. vorstehend Ziff. 2.1).

Ist gemäss Vertrag die **Leistung für die Einräumung** des Kaufs-, Vorkaufs- oder Rückkaufsrechts bei Ausübung **an den Kaufpreis anzurechnen**, ist diese Leistung trotzdem über die Einkommenssteuer abzurechnen. Entsprechend ist der Veräusserungserlös zu reduzieren. Die Leistung kann folglich nicht als Bestandteil des Veräusserungserlöses über die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet werden.

Beispiel:

Sachverhalt:

- a) A räumt B für Fr. 5'000.– ein Kaufsrecht an seinem Grundstück ein, welches B das Recht zum Kauf binnen eines Jahres zum Preis von Fr. 500'000.– einräumt.
- b) B überträgt in der Folge dieses Recht entgeltlich an C für Fr. 3'000.–.
- c) C übt das Kaufsrecht fristgerecht aus.

Lösung:

- a) A: Die Fr. 5'000.– unterliegen der Einkommenssteuer (= Ertrag aus unbeweglichem Vermögen; kein Kapitalgewinn).
- b) B: Die Fr. 3'000.– stellen einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn dar (es wird ein Recht übertragen bzw. verkauft).
- c) A: Grundstückgewinnsteuer in der Differenz zwischen Anlagewert und Veräusserungserlös von Fr. 500'000.–.

⁴ Vgl. auch Praxisfestlegung „Abgrenzung Vermögensertrag – Kapitalgewinn“, 021-01-01.

2.3 Tausch

Der Tausch (OR 237 f.) unterscheidet sich von einem gewöhnlichen Kaufvertrag nur dadurch, dass die jeweilige Gegenleistung mindestens teilweise nicht in Form einer Geldleistung besteht, sondern als Sachleistung in Form von Grundstücken erfolgt. Demzufolge unterliegt auch der Tausch grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer und zwar nicht nur im Umfang eines allfälligen Aufgelds. Denn der auf dem Grundstück erzielte Mehrwert wird als Gewinn liquidiert, wenn er eine Umwandlung in ein rechtlich und wirtschaftlich neues Vermögensrecht erfährt. Dieses muss nicht in einem geldmässigen Entgelt bestehen⁵.

Bei einem Grundstückstausch liegen immer (mindestens) zwei voneinander abhängige Handänderungen, die jede für sich selbst die Grundstückgewinnsteuer auslöst.

Als **Veräusserungserlös** gilt beim Tausch der **Wert des erhaltenen Grundstückes** im Tauschzeitpunkt **zuzüglich** einer allfällig erhaltenen bzw. **abzüglich** einer geleisteten **Aufpreiszahlung**⁶. Bei der **Weiterveräusserung eines tauschweise erworbenen Grundstückes** gilt als **Anlagewert** der Verkehrswert des **erhaltenen Grundstückes** im damaligen Tauschzeitpunkt; allfällige erhaltene Aufpreiszahlungen sind unbeachtlich, weil sie mit dem Grundstück selber nichts zu tun haben⁷.

Beispiel:

Sachverhalt:

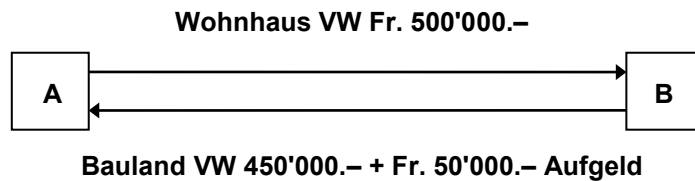
A ist Eigentümer eines Wohnhauses mit einem Verkehrswert vom Fr. 500'000.–. Gekauft hat er dieses im Jahr 1987 für Fr. 250'000.–. B ist Eigentümer einer unüberbauten Baulandparzelle mit einem Verkehrswert von Fr. 450'000.–, die er im Jahr 1990 für Fr. 200'000.– erworben hat. A möchte ein grösseres Wohnobjekt realisieren; B fehlen die Mittel für die Überbauung seiner Parzelle. Sie schliessen im Jahr 2010 einen Tauschvertrag ab, wobei B dem A zusätzlich Fr. 50'000.– bezahlt.

A ändert seine Pläne und verkauft im Jahr 2013 die Baulandparzelle für Fr. 700'000.– an C. B verkauft im gleichen Jahr sein Wohnhaus für Fr. 800'000.– an D.

⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 32.

⁶ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 222 N 6; Gabriel Rumo, Die Liegenschaftsgewinn- und die Mehrwertsteuer des Kantons Fribourg, Diss. FR 2003, S. 203; vgl. auch StG 47 I.

⁷ Klöti-Weber, a.a.O., § 103 N 13.



Lösung:

a) Besteuerung A (Tausch mit B)

Erwerbspreis	Fr.	250'000.-
Geldentwertungszuschlag (1987-2010; 24%)	Fr.	<u>60'000.-</u>
Anlagewert	Fr.	310'000.-
Veräusserungserlös*	Fr.	<u>500'000.-</u>
Gewinn	Fr.	190'000.-
Grundstückgewinnsteuer (14,9421 %)	Fr.	28'390.-
Reduktion (23 Jahre; 19,5 %)	- Fr.	<u>5'536.-</u>
Grundstückgewinnsteuer Kanton	Fr.	<u><u>22'854.-</u></u>

* Verkehrswert erhaltenes Grundstück (Fr. 450'000.-) zuzüglich erhaltene Aufpreiszahlung von Fr. 50'000.-.

b) Besteuerung B (Tausch mit A)

Erwerbspreis	Fr.	200'000.-
Geldentwertungszuschlag (1990-2010; 18 %)	Fr.	<u>36'000.-</u>
Anlagewert	Fr.	236'000.-
Veräusserungserlös*	Fr.	<u>450'000.-</u>
Gewinn	Fr.	214'000.-
Grundstückgewinnsteuer (15 %)	Fr.	32'100.-
Reduktion (20 Jahre; 15 %)	- Fr.	<u>4'815.-</u>
Grundstückgewinnsteuer Kanton	Fr.	<u><u>27'285.-</u></u>

* Verkehrswert erhaltenes Grundstück (Fr. 500'000.-) abzüglich geleistete Aufpreiszahlung von Fr. 50'000.-.

c) Besteuerung A (Verkauf an C)

Anlagewert*	Fr.	450'000.-
Veräusserungserlös	Fr.	<u>700'000.-</u>
Gewinn	Fr.	250'000.-
Grundstückgewinnsteuer Kanton (15 %)	Fr.	<u><u>37'500.-</u></u>

* Verkehrswert des erhaltenen/gekauften Grundstückes im Tauschzeitpunkt 2010 (Fr. 450'000.-). Die Fr. 50'000.- gehören nicht zu den Anlagekosten. A hat sie bloss deshalb erhalten, weil er B ein Wohnhaus im Wert von Fr. 500'000.- übertragen hat.

d) Besteuerung B (Verkauf an D)

Anlagewert*	Fr.	500'000.–
Veräusserungserlös	Fr.	<u>800'000.–</u>
Gewinn	Fr.	300'000.–
Grundstückgewinnsteuer Kanton (15 %)	Fr.	<u>45'500.–</u>

* Verkehrswert des erhaltenen Grundstückes im Tauschzeitpunkt 2010 (Fr. 500'000.–).

2.4 Verpfändungs- und Leibrentenvertrag

Durch den Verpfändungsvertrag verpflichtet sich der Pfründer, dem Pfrundgeber ein Vermögen oder einzelne Vermögenswerte zu übertragen, und dieser, dem Pfründer Unterhalt und Pflege auf Lebenszeit zu gewähren (OR 521 I). Der Verpfändungsvertrag bedarf zu seiner Gültigkeit derselben Form wie der Erbvertrag (öffentliche letztwillige Verfügung; OR 522 i.V.m. ZGB 512).

Die Verpfändung ist grundstückgewinnsteuerpflichtig⁸, wenn der Pfründer bzw. Pfrundnehmer (= Veräusserer) dem Pfrundgeber als Gegenleistung für den Erhalt von Unterhalt und Pflege auf Lebenszeit ein Grundstück überträgt.

Der Abschluss eines Leibrentenvertrages ist ebenfalls grundstückgewinnsteuerpflichtig, wenn der Empfänger der Leibrente dem Rentenschuldner ein Grundstück überträgt.

Beispiel:

Sachverhalt:

A hat 1960 eine Wohnliegenschaft für Fr. 100'000.– erworben. Altershalber überträgt er diese 2013 (Verkehrswert: Fr. 550'000.–) an seinen Neffen B. Als Gegenleistung verspricht ihm dieser Pflege und Unterhalt auf Lebenszeit (kapitalisierter Wert: Fr. 450'000.–).

Lösung:

Kaufpreis 1960	Fr.	100'000.–
Geldentwertungszuschlag (1960-2013; 159 %)	Fr.	<u>159'000.–</u>
Anlagewert	Fr.	259'000.–
Veräusserungserlös	Fr.	<u>450'000.–</u>
Grundstückgewinn	Fr.	191'000.–

In der Differenz zwischen dem Verkehrswert (Fr. 550'000.–) und dem Veräusserungserlös (Fr. 450'000.–) liegt eine **Schenkung** von A an B vor. Der Neffe ist nicht von der Steuer befreit (vgl. StG 107b I e contrario StG). Im Kanton beträgt der Steuersatz 10% (StG 114 III; ab Steuerperiode 2021: 15%), in den Gemeinden maximal 25% (grosselterlicher Stamm; vgl. GKStG 21 V lit. c).

⁸ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 27.

2.5 Einräumung/Übertragung eines selbständigen und dauernden Rechtes⁹

Zu den Grundstücken zählen neben den Liegenschaften (vgl. ZGB 655 II Ziff. 1) u.a. auch "die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte" (vgl. ZGB 655 II Ziff. 2). Zu Letzteren gehören bspw. die **Baurechte**, sofern sie übertragbar und für mindestens 30 Jahre errichtet worden sind (vgl. ZGB 655 III).

Die **entgeltliche Einräumung** eines selbständigen und dauernden Rechtes, insbesondere eines Baurechtes (ZGB 779, 779a ff.), unterliegt grundsätzlich der Einkommenssteuer¹⁰. Wird das selbständige und dauernde Recht an einem **überbauten Grundstück** eingeräumt, wird nebst dem periodischen Baurechtszins regelmässig eine Einmalentschädigung für die **Baute**, allenfalls auch für das **Baurecht** als solches, geleistet. Dieser Vorgang unterliegt der Grundstückgewinnsteuer in der Differenz zwischen Erstkosten und Entschädigungsleistung¹¹.

Die **entgeltliche Veräusserung/Übertragung** eines selbständigen und dauernden Rechtes, insbesondere eines Baurechtes, führt regelmässig neben der Übernahme der Verzinsungspflicht durch den Erwerber zur Leistung einer Einmalentschädigung für die Baute an den Veräusserer. Auch dieser Vorgang unterliegt der Grundstückgewinnsteuer¹². Ebenso löst der **Verkauf eines baurechtsbelasteten Grundstückes** die Grundstückgewinnsteuer aus.

Beispiel:

Sachverhalt:

A hat 1990 ein Grundstück gekauft und darauf 1992 für Fr. 600'000.– ein Einfamilienhaus erstellt. 2013 räumt er B ein Baurecht daran ein, wobei er für die Baute eine Einmalentschädigung von Fr. 700'000.– aushandelt und einen jährlichen Baurechtszins von Fr. 20'000.– vereinbart.

Lösung:

A versteuert über die Grundstückgewinnsteuer die Differenz zwischen den Anlagekosten (Fr. 600'000.–) zuzüglich Geldentwertungszuschlag von 11 % (Fr. 66'000.–) und dem Erlös für die Baute (Fr. 700'000.–). Für den Beginn der Eigentumsdauer ist das Jahr 1992 massgebend.

A versteuert die jährlichen Baurechtszinsen von Fr. 20'000.– als Einkommen.

⁹ Vgl. auch Praxisfestlegung „Abgrenzung Vermögensertrag – Kapitalgewinn“, 021-01-01.

¹⁰ Vgl. Praxisfestlegung "Abgrenzung Vermögensertrag - Kapitalgewinn", 021-01-01.

¹¹ Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Bern 2002, Art. 128 N 13 und Art. 129 N 11.

¹² Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 139; vgl. auch die Praxisfestlegung "Abgrenzung Vermögensertrag - Kapitalgewinn", 021-01-01.

*Beispiel:**Sachverhalt:*

A räumt B 1990 für einen jährlichen Baurechtszins von Fr. 10'000.– ein Baurecht ein. B erstellt 1992 ein Einfamilienhaus für Fr. 600'000.–. 2013 überträgt er das Baurecht an C und erhält von diesem als Einmalentschädigung für die Baute Fr. 700'000.–.

Lösung:

B versteuert über die Grundstückgewinnsteuer die Differenz zwischen den Anlagekosten (Fr. 600'000.–) zuzüglich Geldentwertungszuschlag von 11 % (Fr. 66'000.–) und dem Erlös für die Baute (Fr. 700'000.–). Für den Beginn der Eigentumsdauer ist das Jahr 1992 massgebend.

A versteuert als Einkommen sowohl vor als auch nach der Übertragung von B an C die jährlichen Baurechtszinsen von Fr. 10'000.–.

2.6 Zwangsvollstreckung

Die Zwangsvollstreckung stellt eine öffentlich-rechtliche Eigentumsübertragung aufgrund einer amtlichen Verfügung dar (SchKG 133 ff., 151 ff., 258), welche die Grundstückgewinnsteuer auslöst¹³. Der Eigentumswechsel erfolgt durch **Versteigerung** oder **Vermögensabtretung im Nachlassverfahren**.

Als **Veräusserungszeitpunkt** gilt nicht das Datum des Grundbucheintrages (vgl. Ziff. 2.1), sondern bereits der Zeitpunkt des Zuschlages (ZGB 656 II).

2.7 Enteignung (Expropriation)¹⁴

Die **formelle Enteignung**, d.h. die hoheitlich verfügte Übertragung eines Grundstückes auf den Enteigner, weist alle Merkmale einer grundstückgewinnsteuerpflichtigen Veräusserung auf und unterliegt der Grundstückgewinnsteuer¹⁵. Eine Ausnahme stellen Landumlegungen (= Realersatz) im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung sowie im Zusammenhang mit öffentlich-rechtlichen Planungsmassnahmen (Quartierplanung, Meliorationsverfahren etc.) dar (StG 43 lit. c; vgl. Praxisfestlegung "Grundstückgewinnsteuer: Steueraufschiebende Veräusserungen", 043-01).

Inkonvenienzentschädigungen werden durch den Enteigner für alle Vermögenseinbussen geleistet, die nicht durch Verkehrs- oder Minderwertersatz ausgeglichen werden, z. B. Umtriebe für die Beschaffung von Ersatzobjekten oder Erwerbsausfälle (vgl. EntG-GR 10 I lit. c und d). Diese Leistungen stellen nicht Bestandteil des Veräusserungserlöses dar und sind nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig. Sie unterliegen jedoch, soweit

¹³ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 36.

¹⁴ Vgl. auch Praxisfestlegung „Abgrenzung Vermögensertrag – Kapitalgewinn“, 021-01-01.

¹⁵ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 37.

sie einen Erwerbsausfall ausgleichen, der Einkommenssteuer (StG 47 III i.V.m. 29 I lit. e).

Als **Veräusserungszeitpunkt** gilt bei einer Enteignung aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Vorschrift stets der Zeitpunkt der Bezahlung der Entschädigung (Art. 91 des Bundesgesetzes über die Enteignung, EntG 91, SR 711; Art. 26 des Enteignungsgesetzes des Kantons Graubünden, BR 803.100).

2.8 Richterliches Urteil

Die Verpflichtung zur Übertragung eines Grundstückes aufgrund eines Urteils ist als grundstückgewinnsteuerpflichtiger Vorgang zu werten.

Veräusserungszeitpunkt ist nicht das Datum der grundbuchlichen Eigentumsübertragung, sondern bereits der Zeitpunkt der Rechtskraft des Urteils (ZGB 656 II).

2.9 Sacheinlage

Sacheinlagen sind bei der Aktiengesellschaft (OR 634), der Kommanditaktiengesellschaft (OR 764 II), der GmbH (OR 777c II) und der Genossenschaft (OR 833) möglich. **Sacheinlage** bedeutet, dass ein oder mehrere Gesellschaftsgründer ihren Beitrag zur Aufbringung des Gesellschaftskapitals, wofür sie entsprechende Beteiligungsrechte erhalten, nicht in bar oder durch Zeichnung erbringen, sondern durch die Einbringung eines Sachwertes aus dem eigenen Vermögen in die Gesellschaft.

Die Sacheinlage eines Grundstückes in eine juristische Person unterliegt der Grundstückgewinnsteuer in der Differenz zwischen Anlagekosten und aktuellem Verkehrswert des Grundstückes¹⁶. Bei der Veranlagung darf nicht einfach auf den Sacheinlagewert gemäss Vertrag abgestellt werden. Es findet ein Wechsel vom System der Grundstückgewinnsteuer zum System der Gewinnsteuer statt, weshalb über die stillen Reserven mit der Grundstückgewinnsteuer abzurechnen ist (steuersystematische Realisation; StG 42 II lit. b)¹⁷. Für den Veräusserungszeitpunkt ist auf den Grundbucheintrag abzustellen.

2.10 Kapitaleinlage

Bringt der Beteiligungsinhaber ein Grundstück unentgeltlich in die juristische Person ein (Kapitaleinlage), stellt dies einen Grundstückgewinnsteuertatbestand dar. Es wird die **Differenz zwischen Anlagekosten und aktuellem Verkehrswert** (= Veräusserungserlös) mit der Grundstückgewinnsteuer beim Schenker (= Veräusserer) erfasst¹⁸. Auch hier (vgl. oben Ziff. 2.9) findet ein Wechsel vom System der Grundstückgewinnsteuer zum System der Gewinnsteuer statt, weshalb über die stillen Reserven mit der Grundstückgewinnsteuer abzurechnen ist (steuersystematische Realisation; StG 42 II lit. b).

¹⁶ Vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat vom 24. Februar 2009, Heft Nr. 21/2008 - 2009, S. 1618.

¹⁷ VGU A 15 54 E. 3c; VGU A 16 5 E. 2d.

¹⁸ Vgl. BGE 143 II 33 E. 3.2.4 f.

Verkauft der alleinige Beteiligungsinhaber ein Grundstück unter dem aktuellen Verkehrswert an die ihm gehörende Gesellschaft, erfolgt ebenfalls eine Grundstückgewinnbesteuerung in der Differenz zwischen Anlagewert und aktuellem Verkehrswert. Auch hier findet ein Systemwechsel von der Grundstückgewinnsteuer zur Gewinnsteuer statt, weshalb über die stillen Reserven abzurechnen ist (steuersystematische Realisation; StG 42 II lit. b).

Schenkt dagegen ein unbeteiligter Dritter einer juristischen Person ein Grundstück, löst dies nicht die Grundstückgewinn-, sondern die Schenkungssteuer aus.

2.11 Einlage in Personengesellschaften

Bei den Personengesellschaften handelt es sich um **Gesamthandverhältnisse**, die im OR abschliessend geregelt sind. Dazu gehören die einfache Gesellschaft (OR 530 ff.), die Kollektivgesellschaft (OR 552 ff.) und die Kommanditgesellschaft (OR 594 ff.). Gesamthand bedeutet, dass das Recht des einzelnen Beteiligten auf die ganze Sache geht, so dass Verfügungen (z.B. Verkauf, Verpfändung) über das Gesamtgut nur mit der Zustimmung aller Beteiligten vorgenommen werden können (ZGB 652 ff.).

Die **Einlage** bzw. **Einbringung** eines **Grundstückes** in eine **Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft** ist sachenrechtlich als Überführung von Alleineigentum in Gesamteigentum zu qualifizieren. Dieser Vorgang unterliegt der Grundstückgewinnsteuer und zwar in der Regel **hinsichtlich des gesamten Grundstückes**. Es findet nämlich ein Wechsel vom System der Grundstückgewinnsteuer (Privatvermögen) zum System der Einkommenssteuer (Geschäftsvermögen) statt (steuersystematische Realisation; StG 42 II lit. b). Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen Anlagekosten und aktuellem Verkehrswert des Grundstückes. Möglich ist allerdings auch die Einlage in eine **nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft** gemäss OR 553. Die Gesellschafter verfügen hier auch nach der Einbringung in die Gesellschaft über **Privatvermögen**. Folglich verbleibt die eingebrachte Liegenschaft im Privatvermögen der Gesellschafter. Für die Grundstückgewinnsteuer bedeutet dies, dass keine steuersystematische Realisation vorliegt und damit eine Veräusserung lediglich im Umfang der **Fremdquote** vorliegt. Bei der Einbringung eines Grundstückes in eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft, die aus drei Gesellschaftern besteht, beträgt die Fremdquote zwei Drittel. D.h. der Veräusserungsgewinn berechnet sich aus der Differenz zwischen Verkaufspreis und $\frac{2}{3}$ der Anlagekosten).

Bei der **einfachen Gesellschaft** kann abweichend von der dispositiven Regelung (OR 544) vereinbart werden, dass die Einbringung in die Gesellschaft zu **Miteigentum** erfolgt. Selbst in einem solchen Fall ist auch bezüglich der dem Einbringer verbleibenden Quote in aller Regel eine Besteuerung vorzunehmen, denn in diesem Umfang liegt regelmässig eine steuersystematische Realisation vor (Überführung ins **Geschäftsvermögen**; StG 42 II lit. b). Nur wenn sich der Miteigentumsanteil des Einbringers in der einfachen Gesellschaft auch weiterhin im **Privatvermögen** befindet bzw. die einfache Gesellschaft aus Privatvermögen (der Gesellschafter) besteht, erfolgt eine bloss quotenmässige Besteuerung.

2.12 Einlage in Gemeinderschaft

Als weitere, gesetzlich vorgesehene Gesamthandschaft neben den vorgenannten Personengesellschaften (vgl. Ziff. 2.11) existiert – neben den in diesem Zusammenhang nicht relevanten Erbengemeinschaften (ZGB 602) sowie den allgemeinen und beschränkten Gütergemeinschaften (ZGB 222 f.) – nur noch die Gemeinderschaft (ZGB 336 ff.). Bei einer Gemeinderschaft kann ein Vermögen mit einer Familie dadurch verbunden werden, dass Verwandte entweder eine Erbschaft ganz oder zum Teil als Gemeinderschaftsgut fortbestehen lassen, oder dass sie Vermögen zu einer Gemeinderschaft zusammenlegen (ZGB 336).

Die **Einlage eines Grundstückes in eine Gemeinderschaft** ist gleich zu behandeln wie die Einlage in eine einfache Gesellschaft (vgl. oben Ziff. 2.11).

2.13 Änderungen im Personenbestand von Gesamthandschaften

Das Gesetz zählt die Gesamthandverhältnisse abschliessend auf. Es sind dies:

- Gütergemeinschaft (ZGB 221 ff.)
- Gemeinderschaft (ZGB 336 ff.)
- Erbengemeinschaft (ZGB 602 ff.)
- einfache Gesellschaft (OR 530 ff.)
- Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (OR 552 ff. und 594 ff.)

Kommt es zu einer **quotenmässigen Verschiebung von Beteiligungen** oder erfolgt ein Verkauf von Beteiligungen an einer Gesamthandschaft, liegt eine steuerpflichtige Veräusserung vor, sofern sich die Beteiligungen im **Privatvermögen** befinden. Eine Veräusserung wird nur im Umfang der **Fremdquote** angenommen¹⁹. Im Einzelnen gilt:

- a) Bei Austritt eines Beteiligten übernehmen die übrigen Beteiligten dessen Quote (**Akkreszenz**). Hier ist eine steuerpflichtige Veräusserung des Austretenden dann gegeben, wenn die Gegenleistung der verbleibenden Beteiligten den Anlagewert der übertragenen Wertquote übersteigt.
- b) Bei Eintritt eines neuen Beteiligten erfahren die übrigen Beteiligten eine entsprechende Verminderung ihrer Quoten (**Dekreszenz**). Es liegt eine steuerpflichtige Veräusserung der bisherigen Beteiligten vor, wenn der Neueintretende als Gegenleistung Vermögenswerte in die Gemeinschaft einbringt, deren Wert den Anlagewert der erworbenen Quote übersteigt.
- c) Der Personenbestand bleibt gleich, aber ein Teil der Beteiligungen wird unter den bestehenden Gesellschaftern gegen Entgelt verschoben. Es liegt eine steuerpflichtige Veräusserung vor, wenn der Veräusserer für die Übertragung seiner Anteile als Gegenleistung eine Entschädigung erhält, deren Wert den Anlagewert der veräusserten Quote übersteigt.

¹⁹ Vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 57.

Beispiel:

A, B, C und D sind zu je 25% an einer einfachen Gesellschaft (Gesamthandschaft) beteiligt. In dieser befindet sich ein Grundstück.

- a) **Akkreszenz:** A tritt aus, wodurch die Quoten von B, C und D auf je 33,3% anwachsen. Es liegt ein Verkauf einer Quote von 25% durch A vor.
- b) **Dekreszenz:** E tritt ein, wodurch die Quoten von A, B, C und D auf je 20% reduziert werden. Es liegt ein Verkauf einer Quote von je 5% durch A, B, C und D vor.
- c) A verkauft je 5% an B, C und D, wodurch die Quote von A auf 10% absinkt, und diejenigen von B, C und D auf je 30% anwachsen. Es liegt ein Verkauf einer Quote von 15% durch A vor.

2.14 Realteilung

Steht Grundeigentum einer Mehrheit von Personen zu, die sich zu diesem Zweck zu einer Personengesellschaft zusammengeschlossen haben, führt dies in der Regel zu Gesamteigentum der Gesellschafter, ausnahmsweise zu Miteigentum (vgl. Ziff. 2.11).

Bei einer Realteilung wird ein Grundstück, das sich im gemeinschaftlichen Eigentum (Mit- oder Gesamteigentum) befindet, körperlich in mehrere Grundstücke aufgeteilt und anschliessend ins Alleineigentum der bisherigen Mit- bzw. Gesamteigentümer zugewiesen²⁰.

Grundeigentum einer Personengesellschaft befindet sich im Normalfall im Geschäftsvermögen der Gesellschafter, weshalb eine Realteilung keine Grundstücksgewinnsteuer auslöst. Die Gewinne werden über die Einkommenssteuer bzw. die Gewinnsteuer abgerechnet (vgl. StG 18 II bzw. 79 ff.).

Die Realteilung von Grundeigentum im Privatvermögen löst die Grundstücksgewinnsteuer aus. Dies ist auch dann der Fall, wenn jeder der bisherigen Mit- bzw. Gesamteigentümer nach der Teilung wert- und flächenmässig über gleichviel wie vorher verfügt und kein Geld fliesst. Die Abrechnung mit der Grundstücksgewinnsteuer erfolgt im Umfang der Fremdquote²¹.

2.15 Umwandlung von Gesamteigentum in Miteigentum

Die blosser Umwandlung von Gesamteigentumsanteilen in gleiche Miteigentumsanteile ohne anschliessende Zuweisung löst keine Grundstücksgewinnsteuer aus. Auch die Umwandlung von Miteigentum in Stockwerkeigentum löst keine Grundstücksgewinnsteuer aus.

²⁰ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 51.

²¹ Klöti-Weber, a.a.O., § 96 N 17; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 52.